



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.019632/2008-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.373 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2022
Recorrente VIPER SERVIÇOS DO NORDESTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/11/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Uma vez que já fora julgada por este Conselho a autuação na qual fora efetuado o lançamento das contribuições previdenciárias não informadas em GFIP, o resultado do julgamento desta é fundamental para que se possa concluir pela procedência ou não da autuação pela ausência de informação dos fatos geradores correspondentes em GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CORRELATA. MESMA DESTINAÇÃO DO AIOP.

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos autos de infração de obrigações principais AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa, comparando-a com a prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, se mais benéfico ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 205 e ss).

Pois bem. Trata-se de processo de Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD nº 37.185.184-0, lavrado em **28/11/2008**, no Código de Fundamentação Legal 68, relativo ao período de 01 a 12/2004, por infração ao disposto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em razão de a empresa ter informado em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A ciência do sujeito passivo deu-se em **02/12/2008**, mediante recebimento por via postal, conforme AR — Aviso de Recebimento de fls. 47 dos autos.

Conforme Relatório Fiscal da Infração de fls. 06, a autoridade lançadora informa o seguinte: *"que durante a fiscalização constatou que haviam sido entregues GFIP referentes as competências 01 a 12/2004, no entanto, as informações apresentadas nas GFIP **não continham a totalidade** dos salários de contribuição com a totalidade dos segurados obrigatórios da Previdência Social, conseqüentemente não englobavam a contribuição social devida pela*

empregadora; (Anexo CCORGFIP — Tela do sistema da GFIP informada e resumo de folha por amostragem)."

Consoante o Relatório Fiscal de Aplicação da Multa de fls. 07/08 foi imputada à empresa a multa no valor de no valor de R\$ **39.260,84** (trinta e nove mil, duzentos e sessenta reais e oitenta e quatro centavos), apurada na forma da legislação de regência art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212, de 1991, e art. 284, II, § 20 e 373 do Regulamento da Previdência Social — RPS.

Registra a autoridade autuante que os valores das remunerações não declaradas, as contribuições devidas, os enquadramentos por número de segurados, os valores máximos da multa e o valor total da multa encontram-se detalhados nos anexos: Anexo I — Tela do sistema água; Anexo II — Planilha do cálculo da multa e Anexo III — Resumo da folha de pagamento, fls. 14/43.

O valor mínimo para aplicação da multa é de R\$ 1.254,89 (um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos), e foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77, de 11/03/2008, conforme previsto no artigo 373 do RPS.

Informa que não houve ocorrência de circunstâncias agravantes e que existe a possibilidade de relevação da multa, caso o contribuinte preencha os requisitos legais previstos no artigo 291, §1º do RPS.

Tempestivamente o contribuinte contestou o lançamento fiscal através da impugnação de fls. 48/57 dos autos, datada de **26/12/2008**, alegando, em síntese, o que segue:

1. Alega preliminarmente a tempestividade da impugnação.
2. Aduz que o Fundamento da Autuação (CFL68) foi o fato da empresa apresentar Guias de Recolhimento do FGTS e GFIP com informações inexatas, incompletas e omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.
3. Relata ainda que nesse período a empresa passara por uma reorganização interna no setor comercial e contábil, bem como demonstrará que tais procedimentos já foram observados pela empresa, de modo que o motivo da multa já fora sanado.
4. Diz que não concorda com nenhum dos argumentos utilizados pela autoridade fiscal, cabendo antes de tudo investigar minuciosamente matéria prejudicial de nulidade.
5. Dentro deste contesto, alega que o Mandado de Procedimento Fiscal — MPF, não obedeceu aos ditames do Decreto n.º 70.235/1972 em relação ao seu prazo de validade, pois a ciência da ação fiscal se deu em **23106/2008**, tendo sido intimado da prorrogação em **19/08/2008**, não havendo nenhuma outra notificação.
6. Diz que o lançamento objeto da autuação é nulo, pois não observou o preceito legal, com encerramento da ação fiscal fora do prazo de validade do MPF.
7. Alega que o direito ao contraditório e a ampla defesa não devem ser exercidos somente no âmbito do procedimento contencioso, mas também quando de qualquer procedimento administrativo que possa resultar em imposição de deveres, encargos ou sanções.
8. Diz que em relação a espontaneidade a Medida Provisória n.º 449/2008 incluiu o artigo 32-A que diz: *"o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do artigo 32 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:..."*
9. Cita a previsão contida na letra "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN, retroatividade benigna da lei, aplicando-se a legislação vigente A época do fato gerador caso seja ela a menos severa ao contribuinte.

10. Invoca os princípios da razoabilidade e da verdade material, alegando que o presente lançamento mostra-se irrazoável na medida em que discrepa da razão, do justo, do moderado, do prudente, enfim, do senso comum, não respeitando as formalidades da lei, nem ao direito do contribuinte de estar ciente de todos os atos e suas respectivas fundamentações.
11. Alega que houve equívoco na informação da declaração por parte da empresa, sem no entanto ter havido fato gerador para as supostas exigências e fatos geradores das contribuições previdenciárias.
12. Ao final, pede a redução da multa em conformidade com o artigo 291 e 292 do Decreto nº 3.048/1999, em sendo o caso do pedido de relevação não ser aceito, seja aplicada a multa reduzida e ainda, requer o reconhecimento da decadência devendo ser expurgado o lançamento atingido pelo seu efeito.
13. Na mesma data da impugnação, a empresa protocola na DRF, Pedido de Relevação de Multa de acordo com a previsão contida no artigo 291, §1º, do Decreto nº 3.048/1999, com declaração de sua primariedade e fazendo juntada de cópias de GFIP Retificadoras das competências 01 a 03,05 a 08 e 11,12 e 13/2004, fls.82 a 121.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 205 e ss, cujo dispositivo considerou a impugnação **improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/11/2008

Debcad nº 37.185.184-0

INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. GFIP

Constitui infração a empresa apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

Descaracteriza a denúncia espontânea e valida a apuração do feito fiscal o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, que vale pelo prazo de 60 dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, ou qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RELEVÇÃO E ATENUAÇÃO.

Os Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória comportavam à época, os benefícios da legislação previstos nos artigos 291, §º e 292, V do Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, revogados pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 221 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2401-010.373 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.019632/2008-39

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar - Mandado de Procedimento Fiscal.

Preliminarmente, o recorrente alega que a autuação estaria eivada de nulidade na medida em que foi, segundo ele, lavrada após o término do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, conforme bem destacado pela DRJ, a ação fiscal teve seu encerramento dentro do prazo do MPF, motivo pelo qual, não merece prosperar a alegação de nulidade do lançamento. É de se ver:

[...] Improcedentes são as alegações da impugnante quando diz que o Mandado de Procedimento Fiscal — MPF não obedeceu aos ditames legais em relação ao prazo de validade, pois o procedimento fiscal teve início em 23/06/2008 conforme TIAF — Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 32, sendo que o MPF nº 03.1.01.00.2008-00893-7, código de acesso 18151579, data de 13/06/2008, e teve três prorrogações: até 10/12/2008, 08/02/2009 e 09/04/2009, conforme consulta feita ao site da RFB, além de outros documentos emitidos durante o procedimento fiscal, com indicação de continuidade dos trabalhos.

O TEPF — Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal data de 28/11/2008, e não houve nenhum pagamento ou correção de documentos no período da ação fiscal, que pudesse ser caracterizado como denúncia espontânea.

Portanto, improcedente também a alegação de nulidade do lançamento, por não observação do preceito legal que rege a matéria, pois a ação fiscal teve seu encerramento dentro do prazo do MPF.

E, ainda que assim não o fosse, eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar a nulidade do crédito tributário. A propósito, trata-se de questão já sumulada no âmbito deste Conselho:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente.

3. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de processo de Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD nº 37.185.184-0, lavrado em **28/11/2008**, no Código de Fundamentação Legal 68, relativo ao período de 01 a 12/2004, por infração ao disposto no art.

32, IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em razão de a empresa ter informado em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração de fls. 06, a autoridade lançadora informa o seguinte: *"que durante a fiscalização constatou que haviam sido entregues GFIP referentes às competências 01 a 12/2004, no entanto, as informações apresentadas nas GFIP não continham a totalidade dos salários de contribuição com a totalidade dos segurados obrigatórios da Previdência Social, consequentemente não englobavam a contribuição social devida pela empregadora; (Anexo CCORGFIP — Tela do sistema da GFIP informada e resumo de folha por amostragem)."*

Pois bem. A Lei nº 9.528/97 introduziu a obrigatoriedade de apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP. Desde a competência janeiro de 1999, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a Lei nº 8.036/90 e legislação posterior, bem como às contribuições e/ou informações à Previdência Social, conforme disposto nas leis nº 8.212/91 e 8.213/91 e legislação posterior, estão obrigadas ao cumprimento desta obrigação.

Nesse sentido, deverão ser informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS.

A empresa está obrigada à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento para o FGTS, caso em que esta GFIP será declaratória, contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social.

Cabe destacar que a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Nesse sentido, a exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. A possibilidade de ser considerada, na aplicação da lei, a condição pessoal do agente não é admitida no âmbito administrativo, ao qual compete aplicar as normas nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar arguições de cunho pessoal.

Para além do exposto, cabe destacar que esta turma tem entendido que os julgamentos de autuações por falta de recolhimento do tributo devem ser efetuados conjuntamente com as lavraturas decorrentes de omissão de contribuições na GFIP.

Esse procedimento tem razão de ser no fato do colegiado entender que o auto de infração por descumprimento da obrigação acessória de apresentar Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social em GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias tem conexão com o lançamento da obrigação principal.

Por essa linha de entendimento a verificação da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias não informadas em GFIP dá-se no momento da apreciação da obrigação principal. Assim, declarando-se improcedentes as contribuições lançadas, deve o

resultado refletir-se no lançamento decorrente de descumprimento da obrigação acessória de não declarar as contribuições excluídas na GFIP.

Em outras palavras, a sorte do DEBCAD de obrigação acessória, que integra o presente processo, por congruência lógica, deve seguir o que restara decidido nos processos que dizem respeito às correlatas obrigações principais.

Assim, não cabe rediscutir, no âmbito deste processo e que diz respeito ao lançamento de obrigação acessória, o mérito da obrigação principal correlata, descabendo neste foro, portanto, a retomada dos questionamentos apresentados e bem examinados no processo próprio, cabendo apenas o exame das alegações concernentes aos fatos que serviram de motivação fiscal para o reconhecimento do descumprimento da presente obrigação acessória, bem como eventuais reflexos decorrentes do reconhecimento da ausência de fato gerador de **contribuições previdenciárias**.

Isso porque, conforme visto, a empresa foi autuada por ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social com informações inexatas, incompletas ou omissas em **relação aos dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 68)**.

Dessa forma, considerando a informação de que na ação fiscal que deu ensejo ao AI sob apreciação foram lançados outros DEBCADS, o julgamento da presente lavratura deve ocorrer analisando os reflexos dos processos relativos à exigência das correlatas obrigações principais.

Nesse sentido, os DEBCADs que deram origem à presente acusação fiscal, foram julgados por este Colegiado, na mesma sessão de julgamento:

DEBCAD	PROCESSO	SITUAÇÃO
DEBCAD nº 37.185.181-5 Contribuições devidas à Seguridade Social, no período de 01 a 12/2004, referente à contribuição incidente sobre os valores pagos a segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, na qualidade de segurado empregado (artigo 20, da Lei nº 8.212/1991).	10380.019627/2008-26	Distribuído a este Relator e julgado, por este Colegiado, na mesma sessão de julgamento.
DEBCAD nº 37-185.182-3 Contribuições arrecadadas pela RFB e destinadas a Outras Entidades e Fundos — Terceiros, no período de 01 a 12/2004, correspondente ao percentual de 5,8%, incidente sobre os valores pagos, devidos ou creditados aos segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, na qualidade de segurado empregado.	10380.019628/2008-71	Distribuído a este Relator e julgado, por este Colegiado, na mesma sessão de julgamento.

DEBCAD nº 37.185.183-1 Contribuições devidas a Seguridade Social, no período de 01 a 12/2004, correspondentes aos 20% incidentes sobre os valores pagos aos prestadores de serviço pessoas físicas, de caráter eventual, e sem relação de emprego, denominados contribuintes individuais pela Lei nº 9.876, de 26.11.99; e também sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados e ainda sobre a remuneração destes, 2% destinados ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GI LRAT).	10380.019630/2008-40	Distribuído a este Relator e julgado, por este Colegiado, na mesma sessão de julgamento.
--	----------------------	--

Dessa forma, uma vez que já fora julgada por este Conselho as autuações nas quais foram efetuados os lançamentos das contribuições previdenciárias não informadas em GFIP, o resultado do julgamento destas é fundamental para que se possa concluir pela procedência ou não da autuação pela ausência de informação dos fatos geradores correspondentes em GFIP.

Assim, trazendo o que restara decidido nos processos que dizem respeito às correlatas obrigações principais para o caso dos autos, entendo que se deve apenas determinar, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa, mediante comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

A esse respeito, relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, passou a acolher a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento da inaplicabilidade do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.941/09.

Nesse sentido, após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide.

Vejamos o que consta na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016 - o item o item 1.26,”c”:

1.2.6. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: 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

*Data da inclusão: 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a

escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça -

STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna 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%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, “c”) conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, 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). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei

8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ 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. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os 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 ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

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.

Embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Para além do exposto, conforme voto proferido no Acórdão nº 9202-009.753, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de Relatoria da Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, embora a penalidade decorrente de descumprimento de obrigação acessória, 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, não tenha sido expressamente tratada no Parecer SEI 11315/2020, como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, é de rigor que, em obediência ao disposto no art. 106, II, "c", do CTN, 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.

A propósito, destacam-se os seguintes excertos extraídos do *decisum*:

[...] Cabe ressaltar que, na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, uma 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 expressamente tratada no 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. 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 da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 com a que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Dessa forma, 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.

E, ainda, 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. 32-A da mesma Lei.

Para além do exposto, entendo ser impertinente o pedido de produção de prova pericial ou conversão do julgamento em diligência, eis que os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou o pedido de produção de prova pericial não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Por fim, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Dessa forma, consolidando o raciocínio esposado, entendo que, no presente caso, faz-se necessário apenas determinar o recálculo da multa, mediante comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91, se mais benéfico ao sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de determinar, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa, mediante comparação

entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91, se mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite