



|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>Processo nº</b> | 10580.732697/2011-12  |
| <b>Recurso</b>     | Voluntário  |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>2302-003.763 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 09 de maio de 2024  |
| <b>Recorrente</b>  | BAHIA MINERAÇÃO S/A   |
| <b>Interessado</b> | FAZENDA NACIONAL  |

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestam serviços à empresa.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos).

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial, para aplicação da multa mais benéfica em relação aos fatos geradores anteriores a 04/12/2008, nos termos do voto.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## Relatório

Trata-se de autuação de contribuições previdenciárias conforme abaixo:

- DEBCAD nº 37.330.413-7, Contribuição Empresa, 01 a 13/2008;
- DEBCAD nº 37.330.414-5, Contribuição Segurados, 01 a 13/2008;
- DEBCAD nº 37.330.415-3, Contribuição outras entidades, 01 a 13/2008;
- DEBCAD nº 37.330.412-9, Descumprimento de obrigação acessória, 11/2011.

Conforme o Relatório Fiscal (e-fls.95 a 111) os DEBCAD nº 37.330.413-7, 37.330.414-5 e 37.330.415-3, foram apurados por aferição indireta, a partir do cotejo entre as informações contidas na Folha de Pagamento, na GFIP, na RAIS e na DIRF. O DEBCAD nº 37.330.412-9 refere-se a multa por descumprimento de obrigação acessória e decorre da autuação dos três outros DEBCAD.

Em impugnação o contribuinte questionou, dentre outros itens, a motivação e legalidade de ter sido utilizado o método de aferição indireta. Alegou incompatibilidade dos documentos utilizados para a apuração do crédito, haja vista utilizarem regimes contábeis distintos. A fiscalização teria confrontado os valores registrados na DIRF, que utiliza o regime de caixa, com os valores incluídos na folha de pagamento e na GFIP, que utilizam o regime de competência. A 7<sup>a</sup> Turma da DRJ/SDR, por meio do Despacho 10 (e-fls. 1623 a 1625), de 11 de fevereiro de 2014, solicitou à DRF de origem diligência para esclarecimentos quanto à eleição do método de aferição indireta.

O Relatório Fiscal de Diligência (e-fls. 1628 a 1639) faz as seguintes pontuações sobre a questão a ser esclarecida:

1º. ponto – Preliminarmente, registre-se, que da leitura do parágrafo 6º., do art. 33, da Lei 8.212/1991, o método da aferição indireta/arbitramento é cabível quando do exame da contabilidade e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.

2º. ponto – Nesta linha, depreende-se da leitura do TIPF – Termo de Início do Procedimento Fiscal e do REFISC – Relatório Fiscal (anexo) que a contabilidade foi solicitada e apresentada pela empresa, e devidamente examinada por esta Auditoria.

Confrontados, como de praxe, dentro da essência da auditoria, as diversas informações fornecidas pela empresa, através das quais é possível verificar ou não a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, a exemplo da contabilidade, RAIS, DIPJ, DIRF, GFIP, restou caracterizada a contradição existente entre os dados constantes da DIRF – Declaração de Imposto de Renda na Fonte e da GFIP – Guia do FGTS e Informações à Previdência, com evidente reflexo na contabilidade, que, assim, se subsumiu a hipótese trazida pelo parágrafo 6º. retomencionado, independentemente de qualquer registro, necessariamente, expresso no Relatório Fiscal – REFISC, levando esta Auditoria, ao tempo em que desconsiderava (afastava), para o caso concreto sob exame, a contabilidade, a optar por se valer das informações resultante da confrontação direta entre as informações contidas na DIRF e nas GFIPs, principalmente porque tais documentos apontam nominalmente os possíveis destinatários de remuneração destinadas a retribuir o trabalho.

3º. ponto - Quanto a alegação genérica, contida na Impugnação, considerando o método de aferição indireta/arbitramento como inadequado e incapaz de precisar a efetiva natureza dos valores declarados pela Impugnante, traz em si um pecado capital, pois ao citar o art. 142, do CTN, não faz nenhuma referência ao art. 148, do mesmo diploma legal, que ao permitir, em algumas hipóteses, o arbitramento, traz como corolário que o crédito realizado por este método resulta numa estimativa, num valor aproximado, permitida assim, naturalmente, uma certa imprecisão. Neste sentido, para assegurar princípios como o da legalidade, o da moralidade, o da verdade material, o da razoabilidade e de outros, a parte final do 6º., do art. 33, da Lei 8.212/1991, multicitado inverte o ônus da prova, permitindo assim que o contribuinte possa contribuir no acertamento do valor do crédito constituído (grifamos). Assim, no momento em que se optou pela aferição indireta (arbitramento), operou-se, pelo próprio fato, a inversão do ônus da prova. Ora, o que a empresa fez ou tentou fazer, via impugnação, foi se desincumbir dessa tarefa e, para tanto, apontou algumas situações fáticas em que a remuneração paga à pessoa física não se destinaria a retribuir o trabalho, na forma do inciso I, do art. 28, da Lei 8.212/1991 e com o objetivo de provar a verdade dos fatos alegados juntou uma gama de documentos, que serão, oportunamente, examinados um a um, na sua integralidade.

4º. ponto – É, portanto, no exercício do dever/direito de se desincumbir do ônus da prova que a empresa acaba por apontar algumas situações, que, depois de devidamente examinada, repita-se, por esta Auditoria, poderá resultar em redução do valor do crédito constituído durante o Procedimento Fiscal. Aliás, foi com o intuito de reforçar os direitos e garantias assegurados pelo Texto Constitucional ao contribuinte, que esta Auditoria, ao receber o presente expediente, dirigiu-se ao estabelecimento da Impugnante e lavrou um TIF – Termo de Intimação Fiscal, solicitando “a disponibilização, nas dependências da empresa da totalidade da documentação, sempre que possível com o respectivo demonstrativo, que, segundo a impugnação apresentada no Processo no. 10580-732.697/2011-12, reduziria o crédito previdenciário constituído sob o DEBCAD 37.330.413-7, com reflexos nos demais Debcads, lavrados no mesmo Procedimento fiscal.” (grifamos)

5º. ponto – A empresa, ao invés de apresentar a totalidade da documentação, como solicitado, optou por apresentar os mesmos documentos que já havia juntado aos autos, quando da impugnação. Agindo assim, não só reduziu o exercício do seu dever/direito de se desincumbir do ônus da prova, atraindo, para si, todas as consequências jurídicas daí decorrentes, como também limitou o raio de ação desta Auditoria, posto que a sua análise ficará restrita a prova apresentada, quando da impugnação.

(...)

Com base em informações trazidas na impugnação, a fiscalização apontou alguns valores passíveis de exclusão do lançamento realizado, sendo emitido, em 29/09/2014, DADR – Discriminativo Analítico do Débito Retificado (e-fl.1665 a 1667). O contribuinte apresentou manifestação (e-fls.1644 a 1659) sobre o Relatório de Diligência. A DRJ decidiu pela parcial procedência do crédito tributário lançado, acolhendo o valor retificado constante do DADR.

O acórdão de DRJ ficou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.**

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

**CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.**

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestam serviços à empresa.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.**

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA.**

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Inconformado com a decisão *a quo*, apresentou Recurso Voluntário com os seguintes argumentos:

- a) Protesta por sustentação oral do presente recurso;
- b) Defende a tempestividade do recurso;
- c) Alega, preliminarmente: i) a nulidade do lançamento, pela precariedade da autuação fiscal e que o caso em tela não é hipótese de se aplicar arbitramento; ii) a inobservância do art. 142 do CTN e decadência do direito a novo lançamento ou revisão de lançamento. Ver 149 do CTN
- d) No mérito, alegou: i) ilegalidade das multas aplicadas; ii) impossibilidade de aplicação da multa de 75%; iii) revogação da multa imposta no DEBCAD nº 37.330.412-9; iii.1) DEBCAD nº 37.330.412-9, critério de cálculo da penalidade equivocado;

Por fim, pede:

- I) para que o recurso seja apreciado e acolhido, de modo a reformar a decisão *a quo*;
- II) para que seja reconhecida a nulidade dos quatro Autos de Infração DEBCAD nº 37.330.413-7, DEBCAD nº 37.330.414-5, DEBCAD nº 37.330.415-3, e DEBCAD nº 37.330.412-9, em razão da precariedade da autuação fiscal e do equivocado método utilizado para aferição do crédito combatido; ou
- III) reconhecer inexistência dos requisitos de validade prescritos no art. 142 do CTN, bem como a decadência do direito ao novo lançamento ou à revisão do lançamento pretérito;
- IV) pela improcedência dos próprios Autos de Infração, pelos razões de fato e de direito expostas no presente Recurso;

V) por fim, a revisão das multas impostas à Recorrente, tendo em vista o novo regime trazido pela Lei nº 11.941/09, quando deveria ter sido aplicada a multa de 20%, ou, na pior das hipóteses, a multa de 24%, sendo ilegal, sob qualquer pretexto, pretender a aplicação no presente caso da multa de 75% trazida pelo art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, e, com relação ao DEBCAD nº 37.330.412-9, retificar o Auto de Infração, para que seja aplicada a multa mais benéfica à Recorrente, prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Relator.

### Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço.

### Preliminares

O recorrente alegou a nulidade do lançamento, pela precariedade da autuação fiscal e que o caso em tela não seria hipótese de se aplicar arbitramento. Alega que a fiscalização foi realizada unicamente pelo cruzamento entre as informações constantes em DIRFs, frente as apuradas na folha de pagamento, GFIP, e RAIS. Argumenta que

“essa forma de averiguação utilizada pela Fiscalização revela-se totalmente frágil e insubstancial, não trazendo com a exaustão exigida pela lei, bem como se furtando da análise dos elementos essenciais para a exata definição acerca da existência de valores supostamente omitidos pela Recorrente.” (e-fl.1700)

Alega também que “*ao preferir o caminho mais fácil, indicando a mera existência de diferenças entre informações declaradas em DIRF's e GFIP's, sem, contudo, proceder a uma busca pelo motivo das referidas diferenças, implica em flagrante desrespeito ao princípio da verdade material (...)*”.

Aduz que a autuação não possui os requisitos autorizadores do arbitramento plasmados no art. 148 do CTN c/c art. 33, §6º, da Lei nº 8.212/91. Que apresentou vários documentos, atendeu todas as intimações, e que não se sujeitará à regra do arbitramento. Que não houve razoabilidade na aplicação do arbitramento e que fiscalização obedeceu ao princípio da comodidade tributária.

Em resumo, a alegação do recorrente neste primeiro subitem é centrada em afirmar que a fiscalização foi pautada apenas do cruzamento de dados, e o lançamento foi decorrente do cruzamento entre GFIPs e DIRFs, em desprestígio do princípio da verdade material, que teria sido substituído pela fiscalização pelo princípio da comodidade fiscal.

Ademais, não haveria autorização para se aplicar o arbitramento, visto a empresa ter entregue todos os documentos solicitados.

O que se depreende do Relatório Fiscal (e-fls. 95 a 111) nos leva a conclusão diversa da que chegou o contribuinte. Observando o item 4 do Relatório Fiscal, sob título de “Da documentação examinada durante a auditoria para apuração da base de cálculo”, identificamos no subitem 4.2 o seguinte:

4.2 Do exame das informações das Folhas de pagamentos, em formato MANAD, e dos demais documentos pertinentes, a exemplo das GFIPs apresentadas, RAIS e DIRF, ficou constatado que os fatos geradores lançados neste Auto de Infração – AI – não foram objeto de recolhimento de contribuição, nem de declaração em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, por parte da empresa. (grifo meu)

O que sobressai do texto acima, é que a fiscalização examinou as informações das folhas de pagamento em formato MANAD. Além das folhas de pagamento e, dentre a gama de informações entregues pela fiscalizada, examinou demais documentos pertinentes, dos quais cita, exemplificativamente: GFIPs, RAIS e DIRF.

Portanto, foram examinadas as principais obrigações acessórias atinentes a uma fiscalização de contribuições sociais previdenciárias, embora a análise não tenha a elas se restringido.

As obrigações acessórias apresentam à administração tributária algumas informações essenciais da atividade da empresa, sobre as quais há interesse fiscal. Por vezes, algumas informações se repetem em diferentes obrigações acessórias, ou estas apresentam fatos similares visualizados por diferentes ângulos. O aumento da informatização das empresas e do Estado provocou impactos nas formas como são desenvolvidas as fiscalizações de tributos. Neste contexto, ganha importância crescente o cotejamento de dados - oriundos de diferentes fontes - sobre informações similares ou correlatas.

O que aconteceu na fiscalização em tela foi, que do exame das informações apresentadas, para além das obrigações acessórias citadas exemplificativamente, houve a identificação de incongruências que, ou não deveriam existir, ou se apresentaram acima do expectável, além de não encontrarem respaldo na contabilidade apresentada pelo contribuinte. Neste contexto, a situação se subsumiu ao disposto na Lei nº 8.212/1991, art. 33, §6º, tendo assim também entendido o Auditor-Fiscal.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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

O citado parágrafo 6º preserva seu teor original de 1991, quando da promulgação da Lei nº 8.212, dialogando diretamente com o previamente disposto no artigo 148 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN). O referido artigo também preserva seu texto original, de 1966.

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

Houve o processo regular autorizativo do arbitramento, ocorrido por meio da espécie aferição indireta. A fiscalização, durante seus exames a diferentes informações prestadas pelo contribuinte, identificou nos documentos da empresa fatos que não estavam espelhados na contabilidade da empresa. Logo, a contabilidade não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Tal quadro levou o Auditor-Fiscal a proceder a aferição indireta prevista no § 6º do art. 31 da Lei 8.212/91.

O lançamento por aferição indireta demanda que se eleja um critério para apuração dos valores. Qualquer critério que seja eleito, sempre será passível de críticas, haja vista os limites e imperfeições inerentes a um procedimento de arbitramento. No presente caso havia divergência entre diferentes cotejamentos feitos pela fiscalização, cabia ao Auditor-Fiscal eleger um deles, tendo sido o critério eleito o da Diferença DIRF (DD). Assim, o lançamento foi constituído por meio das diferenças encontradas do confronto dos valores disponibilizados em GFIP, frente os valores informados em DIRF.

Se, por um lado, a aferição indireta está sujeita a imprecisões quantitativas, e algumas foram identificadas na presente autuação, por outro, o contribuinte teve várias oportunidade de esclarecer os fatos e demonstrar eventuais imprecisões quantitativas da autuação. A busca da verdade material é caminho a ser trilhado pelo fisco, porém não de forma solitária. A fiscalização utilizou todas as informações de que dispunha. Contudo, há informações, esclarecimentos e detalhamentos, que são de domínio apenas do contribuinte, não sendo contemplados nos limitados e objetivos campos das obrigações acessórias entregues. O processo administrativo é processo conduzido dialogicamente, sendo nele essenciais o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

No caso em tela, foi devidamente oportunizado ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa. Em seu favor, alegou que GFIP e DIRF são regidas por regimes contábeis distintos. A GFIP segue o regime de competência, enquanto a DIRF segue o regime de caixa. Isto explica que possam existir divergências, porém não explica a dimensão das divergências apontadas. Quanto à dimensão/valores de divergência apontados, o contribuinte apresentou esclarecimentos em suas impugnações, sendo estes acolhidos na decisão de DRJ.

Durante a diligência houve intimação para que o contribuinte se manifestasse apresentando todas as provas que possuísse e que fossem hábeis a reduzir o crédito tributário lançado. Não houve apresentação de novas provas, e sim reapresentação das que já constavam das impugnações. O Recurso Voluntário também não foi instruído com provas adicionais que, eventualmente, não pudesse ter sido produzidas anteriormente, nos termos do disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, §4º.

Não se vislumbra a nulidade invocada pelo contribuinte neste subitem.

Alegou no subitem seguinte do Recurso Voluntário a inobservância do art. 142 do CTN e decadência do direito a novo lançamento ou revisão de lançamento. Também não assiste razão ao recorrente neste ponto.

O art. 142 do CTN dispõe que:

#### SEÇÃO I

##### Lançamento

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.

Todavia, não se pode distrair do fato de que a presente autuação foi realizada por aferição indireta, modalidade de arbitragem, a qual se fundamenta no art. 148 do CTN. Portanto, foram observados os requisitos qualitativos, de competência e responsabilização tributária, previstos no art. 142. Em mesmo sentido, foram observados os requisitos quantitativos previstos no art. 142, à luz da autorização dada pelo art. 148 do CTN. A determinação da matéria tributável, e o cálculo do montante do tributo devido, se deram dentro da regra prevista no art. 148 do CTN, com detalhamento dado pelo §6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Sobre o aventado novo lançamento, revisão, e possível decadência, bem se pronunciou o voto do acórdão DRJ, do qual transcrevo trecho abaixo, acolhendo seus argumentos.

Posta assim a questão, entende-se que a motivação trazida aos autos, mais precisamente no Relatório Fiscal e Relatório Fiscal de Diligência, ensejou a exigibilidade do levantamento do crédito pelo método da aferição indireta, muito embora, este órgão julgador, após impugnação formalizada, tenha requerido diligência fiscal com o fito de questionar pontos e possibilitar a correção de valores apurados mediante a técnica da aferição indireta. Fato este que ficou plenamente demonstrado com a emissão de Relatório Fiscal de Diligência (fls. 1.628 a 1.639), no qual a fiscalização reconheceu a inclusão na base de cálculo apurada de valores que não se enquadravam no conceito de salário de contribuição para fins previdenciários.

**Ressaltando que esta correção de base de cálculo, feita pela fiscalização, não se caracteriza em revisão de lançamento, assim não há falar em decadência, como quer enquadra o sujeito passivo (fls. 1.647). Logo, só foi possível a correção efetuada com a produção probatória colacionada com a impugnação, demonstrando que o contraditório e a ampla defesa foram obedecidos e que o ônus probante do sujeito passivo, no sentido de modificar o lançamento, foi exercido e de modo eficaz. (grifo meu)**

Com base nos documentos apresentados em impugnação, e nas ponderações do Auditor-Fiscal no Relatório de Diligência, a DRJ decidiu por reduzir o valor da autuação, não havendo que se falar em novo lançamento. Quanto à hipótese de revisão de lançamento, o próprio recorrente afirma que não haveria previsão legal para tal.

Pelo exposto, afasto as preliminares trazidas no Recurso Voluntário.

## Mérito

### Das multas aplicadas

O Relatório Fiscal, à e-fl. 100, assim sintetiza a metodologia adotada pela fiscalização para aplicação das multas:

7.10 Pelo exposto, no presente Auto de Infração, nas competências 02/2008 a 07/2008; 09/12 e 11/2008 foi aplicada multa, de 24%, vigente **antes** da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009; nas competências 01/2008, 08/2008, 10/2008, 12/2008 e 13/2008 foi aplicada multa, de 75%, vigente **após** a MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Em relação competência 11/2008 foi lavrado um Auto de Infração por Obrigação Acessória - AIOA CFL 78, posto que a respectiva GFIP, apesar de se referir a uma competência anterior a MP 449/2008, foi entregue, no entanto, após a vigência da Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

O voto do acórdão de DRJ assim se pronunciou sobre o tema:

Assim, no momento do pagamento ou do parcelamento do débito, para o período de 2/2008 a 7/2008 e 9/2008, deve-se efetuar nova comparação da multa, no intuito de aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte, considerando todos os processos conexos.

O Recurso Voluntário pede reforma para o item multa. Há parcial razão no pleito do recorrente, haja vista entendimentos mais recentes da CSRF deste CARF quanto à aplicação da multa mais benéfica para fatos geradores anteriores a 04/12/2008.

Cito, exemplificativamente, os acórdãos 9202-010.638 e 9202-010.633. Ambos os acórdãos são da 2<sup>a</sup>Turma da CSRF, na sessão de 22/03/2023, dos quais acolho os argumentos abaixo transcritos.

Recurso nº Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9202-010.638 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma

Sessão de 22 de março de 2023

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. APLICAÇÃO. RICARF. DESNECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO.

Independentemente de trânsito em julgado, deve ser replicado ao julgamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

(...)

### Voto Vencedor

(...)

Cabe ressaltar que, na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi 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. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91. (grifos meus)

#### Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9202-010.633 – CSRF / 2ª Turma

Sessão de 22 de março de 2023

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência acerca de matéria objeto de enunciado de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Para as obrigações principais, cujos fatos geradores forem anteriores a 04/12/2008, deve ser aplicada multa considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Para as obrigações acessórias, cujos fatos geradores forem anteriores a 04/12/2008, deve ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, resultante da comparação

do cálculo existente, com base no art. 32, com o cálculo a ser feito com base no art. 32-A, inciso I, da Lei nº8.212/1991.

### Sustentação Oral

Pedidos de sustentação oral devem ser apresentados nos termos do Regimento do CARF.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por afastar as preliminares e, no mérito, dar PROVIMENTO PARCIAL, para aplicação da multa mais benéfica em relação aos fatos geradores anteriores a 04/12/2008, nos termos do presente voto. Assim, para o referido período, aplica-se: Percentual máximo de 20% para a multa moratória dos DEBCAD nº. nº 37.330.413-7, nº 37.330.414-5, e nº 37.330.415-3; e comparação do cálculo existente, com base no art. 32, com o cálculo a ser feito com base no art. 32-A, da Lei nº8.212/1991, para o DEBCAD nº 37.330.412-9.

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa