



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.721555/2011-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.730 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Recorrente GARDEN HILL GOLF CLUB LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/06/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RITO PROCEDIMENTAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46).

PERDA DA ESPONTANEIDADE. DECRETO N. 70.235/72, ART.7º, §1.

O Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, §1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(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, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, 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. 144 e ss).

Pois bem. Trata o presente processo dos AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL 37.321.521-5 e os de OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA 37.321.523-1 com o código de fundamento legal 68 e previsão legal no art. 32, IV e § 5º da lei 8212/1991, 37.321.524-0, no código de fundamento legal 78 e previsão no art. 32-A, caput, I e §§ 2º e 3º da MP 449/2008 e convertida na lei 11.941/2009, emitidos em 19/04/2011, o primeiro no valor de R\$2.477,78, relativo as contribuições dos segurados, o segundo no valor de R\$15.235,70 e o terceiro no valor de R\$2.000,00.

O lançamento fiscal das contribuições (37.321.524-0) é composto de 06 (seis) levantamentos: EX – Trabalhos extras de 01 a 05/2008; EX1 – Trabalhos extras em 12/2007; FE – Férias de 03 a 05/2008; FE11 – Férias de 10/2007 a 06/2008; PR – Prêmio de 03 a 05/2008; PR1 – Prêmio de 10/2007 a 06/2008, todas decorrentes dos fatos geradores e contribuições não declaradas em GFIP, rotuladas no discriminativo de débito como “11 segurados”.

Do discriminativo de débito de fls. 04/05 verifica-se que o lançamento das contribuições dos segurados abrange o estabelecimento 0001-72.

Os relatórios de lançamentos se encontram às fls. 08/10 e com “CS Contr Segurados”.

Às fls. 17/22 estão o Termo de Início de Procedimento Fiscal de 28/01/2011, o Termo de Intimação nº 01 de 18/03/2011 e o Termo de Encerramento da Ação Fiscal de 19/04/2011, constando neste 7 autuações.

Os fundamentos legais estão às fls. 06/07 e o termo de antecedentes de infração às fls. 23, sem autuação anterior.

Às fls. 34/72 constam as planilhas que discriminam os elementos fáticos e geradores de contribuições de sustentação dos lançamentos fiscais, os seus cálculos, comparativo de multas e outras informações, sendo que o comparativo das multas anterior X atual também se encontra às fls. 120, na impugnação.

Às fls. 73/108 encontram-se outros documentos como contratos, resumo de folhas de pagamentos, recibos de pagamentos e outros documentos relacionados a fatos geradores e às fls. 115 o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO SACAT/DRF/JFA Nº 007, DE 11 DE ABRIL DE 2011 que excluiu a impugnante do Sistema SIMPLES NACIONAL.

As autuações foram recebidas em **20/04/2011** (fls. 02).

Inicialmente, o relatório fiscal traz praticamente os mesmos elementos e sustentações já exarados no relatório fiscal das autuações constantes do 10640.721556/2011-12 com os autos de infração 37.321.520-7 e 37.321.522-3, relativo às contribuições patronais e para Terceiros, relatado naquele processo, *in verbis*:

- A autuada tem como objeto social a prestação de serviços de pousada, esportes, lazer e turismo ecológico;
- A empresa optou pelo Sistema Simples em 01/07/2007;
- Foram examinados dentre outros documentos, folhas de pagamento, rescisões de contrato de trabalho, recibos de férias, GFIPs; Livro Diário de 01/2007 a 12/2008, Livro Razão, Plano de Contas, Livro de Registro de Empregados e RAIS.
- Ocorreu o recolhimento das contribuições dos segurados no período de 01/2007 a 06/2008;
- A autuada informou na última GFIP apenas a segurada empregada Alania Carla da Silva e omitindo os demais empregados e a contribuinte individual empresária de 10/2007 a 06/2008. Esses segurados encontram-se relacionados na planilha I anexa a este relatório;
- A rubrica 021 – 1/3 de férias constante da folha de pagamento e recibos de férias não foi considerada como base de cálculo das contribuições recolhidas, sendo que os valores recebidos pelos segurados empregados estão discriminados na planilha III;
- A rubrica 022 – abono de férias da folha de pagamento não foi considerada pela autuada como base de cálculo das contribuições previdenciárias sob o argumento de se referir a “prêmio assiduidade” do funcionário no período aquisitivo das férias com base em convenção coletiva da classe, sendo que os empregados e os valores recebidos por eles constam da discriminação na planilha III;
- Foram constadas divergências entre os valores da folha de pagamento e os lançados na contabilidade, sendo que os valores pagos aos segurados de 12/2007 a 05/2008 não constaram da folha de pagamento e GFIP do período, não tendo sido recolhida a contribuição previdenciária, relativa a Érika Bueno da Silveira, empregada com admissão em 01/09/2007, e para os contribuintes individuais Oswaldo Gonçalves da Silva, Antonio Claudino da Silva, José Carlos Sobrinho e Edmilson Gonçalves da Silva que prestaram serviços no campo de Golf da empresa, encontrando-se essas remunerações discriminadas na planilha III e IV;
- Foi feita a Representação Fiscal ao Delegado da DRF Juiz de Fora para a exclusão do SIMPLES a partir de 01/12/2007 com base no inciso XII e § 1º dos artigos 29 e 88 da Lei Complementar 123/2006;
- O Ato Declaratório de Exclusão do Simples SACAT/DRF 007, DE 11.04.2011, determinou a exclusão Sistema Simples Nacional a partir de 01/12/2007;
- Os créditos lançados se referem a contribuições da empresa, não declaradas em GFIP, e contribuições para terceiros, a partir de 01/12/2007;
- No debcad 37.321.520-7, foram lançadas as contribuições da empresa de 12/2007 a 06/2008, aplicando-se as alíquotas de 20% sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, como pro

labore e autônomos da folha de pagamento. Também sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e incidentes sobre remuneração de empregados, adicional 1/3 de férias, prêmio, comissão de vendas da empregada Érika. Para o RAT a alíquota de 1% sobre a remuneração dos segurados empregados como adicional 1/3 de férias, prêmio e comissão de vendas da Érika;

- No debrcad 37.321.522-3, o período de lançamento é de 12/2007 a 06/2008 e relativo a contribuições para terceiros e com a alíquota de 5,8%, destinadas às entidades ali especificadas, incidentes sobre a remuneração dos empregados consideradas como base de cálculo pela empresa na folha de pagamento, adicional 1/3 de férias, prêmio pago e comissão de vendas:
- Os levantamentos criados são:
- E1 (01 a 05/2008) e E11 (12/2007) de trabalhos extras na empresa, relativos a diferença a maior do valor lançado na contabilidade;
- F1 (03 a 05/2008) e F11 (12/2007 a 06/2008) de férias na empresa, relativo a pagamento do adicional 1/3 na folha de pagamento;
- FP (01 a 05/2008) e FP1 (12/2007 a 06/2008) da folha de pagamento, relativos a base de cálculo considerada pela empresa na folha de pagamento dos segurados;
- P1 (03 a 05/2008) e P11 (06/2008) do prêmio pago aos empregados e constante da folha de pagamento;
- Foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, incidente sobre as referidas parcelas remuneratórias, cujo comparativo das multas da legislação anterior X a multa da atual legislação (alteração trazida pela MP 449/2008 e lei 11.941/2009) para as contribuições das competências anteriores à nova legislação encontra-se às fls. 40, sendo a multa atual de 75% para as competências 12/2007 e 06/2008 e de 24% para os meses de 01 a 05/2008;
- Foram anexados planilhas I, II, III e IV, resumo de folhas de pagamentos de 10/2007 a 06/2008, recibos de pagamentos a Érika Bueno da Silveira relativos a prestação de serviços como trabalhadora autônoma, recibos de férias por amostragem e o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO SACAT/DRF/JFA 007 de 11.04.2011;
- Nesta ação fiscal foram emitidos os seguintes lançamentos fiscais: 37.321.5185, 5193, 5207, 5215, 5223, 5231 e 5240.

O relatório fiscal dos autos de infração em exame, o 10640.721555/2011-78, além do debrcad 37.321.521-5 das contribuições dos segurados de 10/2007 a 06/2008, com a alíquota de 11% sobre a remuneração dos contribuintes individuais e 7,65%, 8,65%, 9% e 11% sobre a remuneração dos empregados relativamente a adicional 1/3 de férias, prêmio e comissão de vendas, discriminados nas planilhas III e IV, **também é constituído** das autuações por descumprimento de obrigação acessória. 37.321.524-0 e 37.321.523-1, especificando ali (fls. 28 e seguinte) que, na primeira, com o código de fundamento legal 78, foram apresentadas as GFIPs com omissões de segurados, infringindo a disposição contida no art. 32-A, caput, inciso I e §§ 2º

e 3º da MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, observado a disposição legal do art. 106, II, “c”, do CTN, tendo sido aplicada a multa de R\$2.000,00 demonstrada na planilha I, nas competências 10 a 12/2007 e 06/2008 segundo o quadro comparativo de multas de fls. 30, sendo que na segunda autuação de nº 37.321.523-1, com o código de fundamento legal 68, no valor de R\$15.235,70, por apresentar GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdências, especificados anteriormente os fatos geradores não incluídos em GFIP, infringindo assim o art. 32, IV e § 5º da referida lei 8212/1991 e 225, IV e § 4º do decreto 3048/1999, nos meses 01 a 05/2008 cujo cálculo é 100% das contribuições previdenciárias apuradas na planilha II, não declaradas em GFIP, não incluídas as contribuições de terceiros, mas limitada nos valores da tabela constante do § 4º do art. 32 da citada lei previdenciária.

Às fls. 30 do mesmo relatório fiscal consta o comparativo das multas para aplicação da mais benéfica ao contribuinte nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, onde se verifica que nas competências de 10 a 12/2007 e 06/2008 foi a da legislação atual (multa de ofício de 75%), enquanto nas demais competências de 01 a 05/2008 foi a da legislação anterior à edição da nova legislação pela MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, no percentual de 24%. Sem agravantes.

A autuada ofereceu a impugnação de fls. 118/125, em data de 19/05/2011, acompanhada dos documentos, enquanto a autuação foi entregue à impugnante em 20/04/2011 (fls. 02). A defendente alegou que:

1. A auditoria fiscal lançou indevidamente as contribuições previdenciárias sobre valores omitidos segundo o seu entendimento e sobre valores já recolhidos na adoção do Sistema SIMPLES, no período 12/2007 a 06/2008, portanto, não devendo prosperar as autuações;
2. Destaca que as omissões apontadas pela auditoria fiscal nas autuações tratam-se, na verdade, de mero erro da impugnante que se equivocou ao preencher as GFIPs ao deixar de incluir os valores pagos aos prestadores de serviços esporádicos (autônomos);
3. A impugnante deveria ter sido intimada para corrigir o equívoco cometido e não ocorrer o lançamento fiscal, pois a dívida não representa nem 10% das contribuições totais a serem recolhidas;
4. A defendente é optante pelo Sistema SIMPLES desde 07/2007 e recolheu as contribuições devidas pelo referido regime especial;
5. Ocorreu que, fundamentado no ADE 007/2011 que excluiu a impugnante do Simples a partir de 01/12/2007, a auditoria fiscal procedeu ao lançamento das contribuições utilizando das alíquotas gerais e não aquelas definidas pelo regime especial do SIMPLES NACIONAL, abrangendo não somente as omissões apontadas, mas também sobre aquelas já tributadas pela impugnante;
6. A impugnante apresentou manifestação de inconformidade contra a decisão do referido ADE que se encontra pendente de julgamento, portanto, não havendo decisão definitiva, não poderia efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias sobre os fatos geradores das supostas omissões e com a utilização das alíquotas gerais, muito menos pela incidência sobre as bases de cálculo já tributadas pelo Simples Nacional;
7. A auditoria fiscal deveria ter descontado do lançamento fiscal, os valores já recolhidos;

8. A auditoria fiscal se equivocou na apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, aduzindo o quadro comparativo feito pela fiscalização, quando somou a multa de mora/ofício com as multas isoladas, não analisando cada multa separadamente, oferecendo o seu demonstrativo;
9. O mais benéfico ao contribuinte na comparação é a aplicação da legislação anterior para as multas de mora/ofício e a atual para a multa isolada;
10. Frente a isso, resta demonstrada a nulidade insanável dos autos de infração, devendo os mesmos serem cancelados;
11. Em relação as multas isoladas e lançadas, não há dúvida da sua aplicação na ocorrência do descumprimento da legislação, contudo, isto não significa que poderá uma multa por cada vício encontrado no mesmo procedimento fiscalizatório, exemplificando segundo a sua interpretação desnaturada de suporte legal, as situações dos debcads 37.321.518-5 (CFL 38) e 37.321.519-3 (CFL 30) oriundos da mesma ação fiscal e do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal quando se tem o descumprimento de obrigação acessória;
12. Se o fundamento da autuação é o mesmo, situação clara no texto das autuações, como enquadrá-los em disposições normativas distintas;
13. Se a autuada está sendo penalizada com a multa nos autos de infração de obrigação principal, a aplicação das multas acessórias (isoladas) leva ao “bis in idem”;
14. Finalmente, requer o provimento da impugnação e o cancelamento dos autos de infração.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 144 e ss, cujo dispositivo considerou **a impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/06/2008

37.321.521-5

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS. NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE.

37.321.523-1

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. NÃO INCLUSÃO DE TODOS OS FATOS GERADORES.

37.321.524-0

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO DE SEGURADOS/FATOS GERADORES EM GFIP.

Entende-se por salário de contribuição para o **empregado** a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma e para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei 8212/1991, **não declaradas na forma do art. 32 deste mesmo diploma legal**, será lavrado auto de infração.

A multa a ser aplicável é a mais benéfica ao contribuinte quando envolver legislação vigente por ocasião dos fatos geradores (anterior) e sua alteração posteriormente a esses fatos geradores.

A autuação emitida em desconformidade com a legislação é improcedente e cabe a sua reforma.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em resumo, os membros da 5ª Turma de Julgamento, por maioria votos, decidiram julgar procedente em parte a impugnação para manter o crédito tributário previdenciário da obrigação principal do debcad 37.321.521-5 e julgar improcedentes os autos de infração dos debcads 37.321.523-1 (CFL 68) e 37.321.524-0 (CFL 78). É ver a fundamentação adotada pelo *decisum*:

[...] Em relação as autuações nos códigos de fundamento legal 68 e 78, presentes no presente processo, as mesmas merecem reforma. A autuação no CFL 78 (debcad 37.321.524-0), no valor de R\$2.000,00, nas competências 12 a 10/2007 e 06/2008, é improcedente. Os referidos segurados e suas remunerações ou fatos geradores de contribuições foram incluídos na autuação da obrigação principal, portanto, ocorrendo no caso o “*bis in idem*”, pois não pode haver a cumulação de penalidades de 75% e do CFL 78 para o mesmo fato gerador, situação prevista em norma interna (Manual de Procedimentos).

No caso do **auto de infração do código de fundamento legal 68, no valor de R\$15.235,70, nos meses de 01 a 05/2008**, na conformidade da planilha II (fls. 57/67), entende também este relator que o mesmo auto de infração é improcedente. No quadro comparativo de fls. 30, observa-se que da coluna “ multa menos severa” consta que a multa da legislação anterior é a menos severa ou mais benéfica ao contribuinte (aplicável as competências até 11/2008 véspera da Medida Provisória 449/2008) para as competências de 01 a 05/2008. No entanto, há equívoco da auditoria fiscal, pois foi adotada erradamente a legislação anterior, pois no confronto dos valores da coluna “Total Anterior” com a coluna “multa de ofício de 75%” a multa mais benéfica é a de 75% e não a da coluna “Total Anterior”.

Assim, adotando a multa de 75% trazida pela MP 449/2008 e lei 11941/2009, nesses meses, incabível é a autuação com base na legislação anterior e vigente à época dos fatos geradores, em obediência ao princípio contido no art. 106, II, “c” do CTN, **cuja fundamentação legal no art. 32, IV e § 5º da lei 8212/1991 é imprópria quando se adota a multa da legislação posterior trazida pela Medida Provisória referida por ser mais benéfica ao contribuinte.**

Frente a isso, a aplicação na autuação da obrigação principal do debcad 37.321.521-5, da multa de 24% em algumas competências está errada e deveria ser a de 75%, situação que não leva a qualquer alteração momentânea, pois a apuração da multa mais benéfica ao contribuinte será feita no momento do pagamento ou do parcelamento, nos termos da PT PGFN/RFB 14/2009.

A impugnação não especificou qualquer fato jurídico ou gerador de contribuições como incorreto em seu valor.

Os documentos acostados à impugnação não interferem na decisão ora prolatada.

Ante o exposto, VOTO no sentido de julgar procedente em parte a impugnação, manter o auto de infração da obrigação principal com o debcad 37.321.521-0 e pela decretação da improcedência dos autos de infração dos debcads 37.321.523-1 e 37.321.524-0, respectivamente, nos códigos de fundamentos legais 68 e 78.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 166 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos trazidos 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.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

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

2. Mérito.

Conforme relatado, trata o presente processo dos **AUTOS DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL 37.321.521-5** e os de **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA 37.321.523-1** com o código de **fundamento legal 68** e previsão legal no art. 32, IV e § 5º da lei 8212/1991, **37.321.524-0**, no código de **fundamento legal 78** e previsão no art. 32-A, caput, I e §§ 2º e 3º da MP 449/2008 e convertida na lei 11.941/2009, emitidos em 19/04/2011, o primeiro no valor de R\$2.477,78, relativo as contribuições dos segurados, o segundo no valor de R\$15.235,70 e o terceiro no valor de R\$2.000,00.

Os membros da 5ª Turma de Julgamento, por maioria votos, decidiram julgar procedente em parte a impugnação para manter o crédito tributário previdenciário da obrigação principal do debcad 37.321.521-5 e julgar improcedentes os autos de infração dos debcads 37.321.523-1 (CFL 68) e 37.321.524-0 (CFL 78).

Em relação ao mérito, o recorrente reitera, em grande parte, as alegações trazidas em sua impugnação concernentes ao **Debcad n.º 37.321.521-5**, a seguir sintetizadas:

(i) As omissões apontadas pelo Auditor Fiscal no presente procedimento fiscal caracterizam, na verdade, mero erro da Recorrente, que se equivocou ao preencher as suas GFIP's, deixando de incluir, principalmente, os valores pagos aos prestadores de serviços esporádicos (freelancers - contribuintes individuais autônomos).

(ii) Como tais valores não representam nem 10% (dez por cento) da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas e pagas, a Recorrente deveria ser cientificada, anteriormente, para corrigir o equívoco cometido, ao invés de sofrer o lançamento através do presente procedimento fiscal.

(iii) Deve-se apontar, ainda, outro equívoco cometido pelo Auditor Fiscal no lançamento impugnado: aplicação de multas menos benéficas. Ao efetuar a referida análise comparativa, o Auditor Fiscal utilizou uma metodologia menos favorável para o contribuinte, já que analisou a multa de mora/de ofício juntamente com as multas isoladas, ao invés de analisar cada situação de forma separada. No entanto, o correto seria efetuar uma análise da multa de mora com a multa de ofício separadamente da análise das multas isolada.

(iv) O mais benéfico para o contribuinte é que seja aplicada a legislação anterior no caso da multa de mora/multa de ofício, e a aplicação da legislação atual para a multa isolada. Como a legislação não fora aplicada no procedimento fiscal questionado da maneira acima

exposta, mais uma vez, resta demonstrada a nulidade insanável dos Autos de Infração lavrados, razão pela qual estes devem ser cancelados em sua integralidade.

Ao que se passa a analisar, em confronto com as alegações trazidas pelo sujeito passivo.

Pois bem. Inicialmente, cumpre pontuar que não assiste razão ao recorrente ao exigir a sua prévia intimação para a correção do equívoco que alega ter cometido no preenchimento de suas GFIPs.

A começar, a participação do contribuinte nos atos de fiscalização, preparatórios ao lançamento, não é condição imposta pela legislação para a constituição do crédito tributário.

A propósito, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF n.º 46 - Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

O lançamento está acompanhado de toda documentação relevante para sua motivação, à qual a contribuinte teve pleno acesso, no curso do processo administrativo. Não procede assim o seu argumento de que houve cerceamento do direito de defesa por não ter acesso a estes documentos, mesmo porque o direito de defesa se exerce nas diversas instâncias administrativas de julgamento.

Nesse aspecto, há de se esclarecer que a condução das investigações por parte da autoridade lançadora é de exclusiva competência desta. Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva – São Paulo, 1993, diferencia, com propriedade, dois momentos dentro do procedimento fiscal; o procedimento oficioso e o procedimento contencioso:

O procedimento fiscal pode ser encarado sob duplo ângulo: como procedimento oficioso e como procedimento contencioso.

O procedimento oficioso é específico da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente. (...).

O procedimento contencioso se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte. (p. 194).

A atividade de lançamento, que vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia, instaura o processo fiscal, embora não implique a instauração de contencioso fiscal. O contribuinte pode conformar-se com a exigência e pagar o que está sendo exigido. Não surge qualquer lide. (p. 190).

Decerto, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é

exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto n.º 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Para além do exposto, o Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 7.º, determina que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto. Feita a intimação ao sujeito passivo, dá-se início à ação fiscal, com as consequências daí advindas como a perda da espontaneidade.

Tem-se, pois, que após o início da ação fiscal, findou-se o direito à espontaneidade da contribuinte, nos termos do art. 7.º, § 1.º, do Decreto n.º 70.235/72, *in verbis*:

Art. 7.º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto n.º 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1.º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Dessa forma, o primeiro ato, escrito, praticado por servidor competente, caracteriza início de procedimento fiscal e exclui a espontaneidade do sujeito passivo, o que somente se descaracteriza pela ausência, por mais de sessenta dias, de outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando a empresa sob procedimento fiscal, descabe a apresentação/retificação de declarações ou declarações complementares que, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício. No mesmo sentido dispõe o art. 138, do CTN, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

E, ainda, a questão já fora debatida neste Conselho, tendo sido objeto da Súmula CARF n.º 33, conforme abaixo:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

A declaração entregue, portanto, após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício (Súmula CARF n.º 33), eis que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Dessa forma, correto o procedimento da fiscalização, em considerar para a verificação dos fatos geradores não declarados ou declarados incorretamente, as GFIPs constantes nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, entregues antes do início da ação fiscal.

O recorrente alega, ainda, que a autoridade lançadora teria se equivocado no procedimento de calcular a multa mais benéfica ao sujeito passivo, em desrespeito ao art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, posto que teria analisado a multa de mora/de ofício juntamente com as multas isoladas, ao invés de analisar cada situação de forma separada.

Afirma, pois, que o mais benéfico para o contribuinte seria a aplicação da legislação anterior no caso da multa de mora/multa de ofício, e a aplicação da legislação atual para a multa isolada.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente, pois a metodologia utilizada pela fiscalização para comparar a multa mais benéfica foi equivocada, sendo que a decisão recorrida também se equivocou ao mencionar a Portaria PGFN/RFB 14/2009, entendimento este que não mais encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho.

A esse respeito, levando em consideração o **entendimento recente** que tem prevalecido na jurisprudência deste Conselho, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, **em relação ao Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD n.º 37.321.521-5 e que integra o presente lançamento.**

Tem-se, pois, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, 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.

Vejam os que consta na Nota SEI n.º 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 N.º 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 benéfica 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.

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.

A propósito, cabe pontuar que, ao contrário do que arguido pelo sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento, mas apenas em readequação da norma incidente à espécie.

Ante o exposto, no presente caso, faz-se necessário determinar a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de determinar, por força do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, se mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite