



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.009518/2007-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.539 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente ADVOCACIA GETÚLIO ARAÚJO ADVOGADOS ASSOCIADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2007

INEXATIDÕES MATERIAIS. LAPSO MANIFESTO. ERROS DE ESCRITA OU DE CÁLCULO. CORREÇÃO. DE OFÍCIO OU A REQUERIMENTO DO SUJEITO PASSIVO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.”

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. MOMENTO POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE NOVOS FATOS E NOVAS RAZÕES TRAZIDAS AOS AUTOS. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE REQUISIÇÃO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS A POSTERIORI.

A prova documental será apresentada na impugnação ou na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que, dentre outras circunstâncias, destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A juntada de documentos após a impugnação ou após a manifestação de inconformidade deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência da força maior que acabou impedindo que o contribuinte apresentasse os respectivos documentos oportunamente.

PAGAMENTO A ADVOGADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. NATUREZA JURÍDICA. REPASSE DE HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA NÃO CONFIGURADO. LANÇAMENTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. AUTUAÇÃO REFLEXA. APLICAÇÃO DA *RATIO DECIDENDI* DO JULGAMENTO DO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS.

A contabilidade da sociedade registra pagamentos a advogados com recursos próprios e não registra a obrigação de repassar, aos advogados que atuaram nos processos judiciais, honorários de sucumbência por ela recebidos.

A contabilidade faz prova contra a empresa, cabendo a ela o ônus de demonstrar a inveracidade dos registros contábeis.

É de rigor aplicar o mesmo entendimento exarado nos autos do processo em que se discute o descumprimento da obrigação principal ao caso que em se discute a aplicação da multa decorrente da falta de declaração dos fatos geradores destas mesmas contribuições em GFIP (CFL 68), pois esta penalidade guarda estrita ligação com o crédito tributário de obrigação principal.

RELEVAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA NÃO PREENCHIDOS.

A relevação da multa apenas deve ser realizada se o sujeito passivo atender, cumulativamente, todos os requisitos previstos na legislação previdenciária de regência, de modo que o não preenchimento de apenas um dos requisitos acaba ensejando, no final, a manutenção da multa nos exatos termos e valores tais quais restaram fixados pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer que o saldo remanescente do crédito relativo à multa aplicada é de R\$ 39.346,37.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano dos Santos, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na originalmente, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD nº 37.132.443-2, lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, porquanto ora recorrente teria apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias (CFL 68) durante as competências de 01/1999 a 07/2000, 02/2002, 02/2005 a 12/2006 e 01/2007, do que resultou na aplicação da multa com fundamento no artigo 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do RPS, a qual restou fixada originalmente no montante de R\$ 51.827,26 (fls. 2).

Depreende-se da leitura do *Relatório Fiscal da Infração* de fls. 3 que a autoridade fiscal entendeu por efetuar o respectivo lançamento tributário de ofício com base nos motivos a seguir reproduzidos:

“1. Em ação fiscal desenvolvida na empresa ora autuada, verificou-se que no período de janeiro/1999 a 07/2000, 02/2002, 02/ 2005 a 12/2006 e 01/2007, não foram informados em GFIPS os valores pagos aos segurados a saber : empregados, sócios da empresa, prestadores de serviços autônomos (relatórios individualizando os valores anexos), infringindo o disposto no art. 32, inc IV e parágrafo 50 da Lei 8212/91, também acrescentado pela Lei 9528, de 10/12/97, combinado com art. 225, IV, parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3048 de 06/05/99. 2. Não há circunstâncias agravantes. 3. Foi lavrado também o seguinte Auto de Infração 371324424, 37132444-0. Em caso de apresentação de defesa cada AI deverá ser objeto de defesa específica.

2. Conforme solicitação do sócio da empresa Sr. Getúlio Jose de Araújo Silva a fiscalização foi atendida pela sra. Nilceia Marques Martins, contadora da empresa.

3. Foi prestado ao sr. Getúlio Jose de Araújo Silva esclarecimentos sobre o presente Auto de Infração.” (grifei).

A empresa foi devidamente notificada da autuação fiscal em 05/11/2007 (fls. 25) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 27/52 em que alegou, em síntese, (i) a nulidade do auto de infração pelo cerceamento ao direito de defesa, (ii) a decadência do crédito tributário, (iii) a inexigibilidade da multa aplicada, (iv) a presença de circunstâncias atenuantes e a relevação da multa em decorrência da correção da falta no prazo legal e (v) as irregularidades do auto de infração no que diz com o relatório de vínculos e Repleg.

Com base em tais alegações, a ora recorrente solicitou, em sede preliminar, a nulidade do auto de infração e, no mérito, o acolhimento da decadência, a correção das irregularidades do auto de infração, bem assim que os valores pagos aos advogados não integrassem a base de cálculo do lançamento por se tratar de honorários sucumbenciais e que fosse declarada eventual responsabilidade da contabilidade e, ainda, ao final, que a impugnação fosse julgada procedente para que o lançamento fosse cancelado.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória, sendo que a autoridade entendeu por converter o julgamento em diligência para que órgão fiscalizador pudesse se manifestar sobre algumas questões (fls. 756/757), conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

“3. Antes, porém, do julgamento referido no item anterior, algumas questões suscitadas pela impugnante demandam pronunciamento por parte da fiscalização, a fim de que este Relator possa melhor aquilatar o seu juízo a respeito do procedimento impugnado, a ser posteriormente submetido aos demais membros da 6ª Turma desta DRJ.

4. As questões sobre que o órgão lançador deve se manifestar são, especificamente, as contidas nos seguintes itens da defesa:

a) letras “b” a “f”(fls. 29 e 30);

b) “PERÍODO DE 02/2005 A 11/2006” (fls. 38 a 41), em especial, o seu sub-item “6”;

c) “QUANTO À COMPETÊNCIA 12/2006” (fls. 42);

d) “QUANTO À COMPETÊNCIA 01/2007” (fls. 42 e 43);

e) “(A) - VÍNCULOS - RELAÇÃO DE VÍNCULOS” e “(8) - REPLEG - RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS” (fls. 46 e 47); e

f) “(C) - RELATÓRIOS E ANEXOS INDIVIDUALIZANDO VALORES” (fls. 47), sobretudo na parte em que se refere “MENSAGEM DE ERRO DO EXCEL (#VALOR!)”.

5. Encarecemos especial atenção ao tema referido na letra “b” do item anterior, tendo em vista os recibos de pagamento anexados defesa e o disposto no § 15 do art.-71 da Instrução Normativa MPS/SRP no 3, de 14-7-2005.

6. Para o caso de serem úteis à análise do tema referido na letra “c” do item 4, anexamos às fls. 715 a 722 cópias da GFIP relativa competência 12/2006, transmitida pela empresa após a lavratura do presente Auto;

[...].”

Em resposta ao Despacho nº 2.059 da 6ª Turma da DRJ de Campina – SP (fls. 769/770), a autoridade fiscal prestou os esclarecimentos tais quais solicitados em que dispôs o seguinte:

“1. Ciente.

2. A empresa foi notificada do início da fiscalização em 07/ 08/ 2007, conforme TIAF.

3. Por ocasião da primeira visita da fiscalização A empresa, o sócio da mesma, esclareceu que por motivos pessoais estava impossibilitado de atender a fiscalização, mas autorizou que a documentação fosse solicitada à contadora sra. Nilceia Marques Martins no escritório contábil TOK Contábil Serviços Contábeis.

4. Do início da fiscalização em 13/08/2007 até o encerramento da mesma conforme TEAF em 31/10/2007 transcorreram 80 dias. Durante este período esta fiscalização foi solicitando toda a documentação e esclarecimentos junto ao escritório de contabilidade. Tendo em vista a apresentação deficiente de documentos a empresa foi autuada.

5. Da análise da documentação apresentada (livros contábeis e recibos de pagamento), esta fiscalização concluiu que a empresa era devedora das contribuições incidentes sobre pagamento efetuados a pessoas Micas de acordo com os motivos abaixo relacionados:

- Pagamento de valores de forma constantes aos profissionais mês a mês.

- Estes valores estavam escriturados nos livros contábeis na conta de despesa 3.2.1.02.16-2 – Honorários Diversos (com a descrição de pagamento de verba de sucumbência).

- Verbas de sucumbência são valores que a parte vencida em processo judicial deve pelos gastos decorrentes do processo, o que no entendimento desta fiscalização não deveriam ser escriturados como despesa na contabilidade da parte vencedora e ainda em valores constantes, uma vez que os processos que deram origem a esses pagamentos deveriam ser diversos e de diferentes valores. Esses pagamentos, no entendimento desta fiscalização, deveriam estar contabilizados em uma conta transitória.

6. Esta fiscalização, então, marcou uma reunião com o sócio e a contadora da empresa (em data impossível de precisar) para esclarecimentos quanto ao débito e orientação quanto a procedimentos no caso de recolhimento, parcelamento e no caso da empresa não concordar com o levantamento orienta-la quanto à defesa. A empresa não concordou com o débito dizendo tratar de valores pagos a título de honorários de sucumbência.

7. Tendo em vista que a empresa não concordou com o débito apontado, esta fiscalização pelos motivos explanados no item 5 entendeu que deveria oficializar o débito, encerrando a fiscalização.

8. A empresa argumenta, também, ser indevida a autuação nas competências 12/2006 e 01/2007, esclarecemos que a autuação deu-se pelos motivos abaixo relatados:

- Competência 12/2006 - houve entrega de duas GFIPs nesta competência, sendo que a primeira foi exportada em 13/01/2007 onde consta o total de salário de

contribuição no valor de R\$ 11.627,78 e na segunda exportada em 25/02/2007 foi informado o total de salário de contribuição de R\$ 58,13, sendo que a partir da versão 8.0 a última GFIP entregue é considerada a correta. Foram anexadas as fls 731 a 735 consulta sistema GFIP WEB.

- Competência 01/2007 - a empresa deixou de informar em GFIP o valor pago a funcionária Rose Fabiana Dias a título de DIF. DISSÍDIO no valor de R\$ 407,70 conforme pode ser constatado através da confrontação de GFIP Web e folha de pagamento juntados as fls 726 a 730 do presente processo.

9. Quanto ao relatório anexo AI foi indevidamente enviado a empresa com a mensagem *de erro* de excel, sendo que os valores corretos, conforme extraído fls 09 a 11 do presente processo, encontram-se relacionados abaixo:

[...]

10. Quanto ao sócio da empresa Sr. Rodrigo Britto Pedrosa, foi retificada a qualificação no sistema de sócio gerente para sócio cotista.

11. Ao SECAT para encaminhamento e dar conhecimento para a empresa.”

A ora recorrente foi notificada da conversão do julgamento em diligência e das informações prestadas pela autoridade fiscalizadora em 11/03/2009 (fls. 772) para que pudesse apresentar nova impugnação no prazo de 30 (trinta) dias. E, aí, a empresa entendeu por apresentar manifestação complementar de fls. 773/805 em que ratificou e retificou os motivos de fato e de direito, pontos de discordância e razões de defesa.

Os autos foram novamente encaminhados à autoridade julgadora para que apreciasse as razões de defesa tais quais levantadas na impugnação, as quais, aliás, foram ratificadas na manifestação complementar e, aí, em Acórdão de fls. 815/842, a 6ª Turma da DRJ de Campinas – SP entendeu por julgá-la parcialmente procedente, uma vez que algumas competências foram atingidas pela decadência prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, de modo que o crédito tributário foi retificado de R\$ 51.827, 26 para R\$ 39.346,77. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/11/2006

Ementa:

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES DE INTERESSE DO INSS, POR INTERMÉDIO DA GFIP. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

Constitui infração, punível com multa pecuniária, a empresa omitir, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações A Previdência Social - GFIP, valores que constituam fatos geradores de contribuições previdenciárias.

RELEVANÇA DA PENA. NÃO ATENDIMENTO, DE TODOS OS REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe a relevância da multa quando não atendidos pelo infrator, cumulativamente, a todos os requisitos estabelecidos na legislação previdenciária.

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRAZO. DECADÊNCIA.

É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contado, no caso de multa por descumprimento de obrigação acessória, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o correspondente auto de infração poderia ter sido lavrado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 23/11/2009 (fls. 844) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 848/880, protocolado em 18/12/2009, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Preliminarmente:

- Que a informação em relação à data de 08/03/2007 constante das fls. 826 é equivocada, já que é anterior ao próprio Mandado de Procedimento Fiscal, bem assim que o saldo remanescente do crédito relativo à multa aplicada é de R\$ 39.346,37 e não R\$ 39.346,77 tal como consta nas fls. 816, de modo que as inexatidões apontadas devem ser corrigidas com base no artigo 32 do Decreto nº 70.235/72;
- Que a discussão remanesce em relação às competências de 02/2002, 02/2005 a 12/2005 e 01/2007 e que os créditos relativos ao período de 02/2005 a 11/2006 dizem respeito aos honorários de sucumbência percebidos pelos advogados em inúmeros processos judiciais em que atuaram e, portanto, nos termos dos artigos 22 e 23 da Lei nº 9.906/94 c/c o artigo 71, § 15 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, não integram a base de cálculo de contribuição previdenciária da empresa; e
- Que ainda que a autoridade fiscal tenha disposto que os honorários de sucumbência tenham sido contabilizados de forma equivocada, o fato é que esse raciocínio não tem o condão de modificar a origem e natureza de tais valores que, a propósito, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e, portanto, não deveriam ser informados em GFIP's, restando-se observar que os recibos e comprovantes de pagamentos realizados demonstram de forma inequívoca que tais valores realmente se tratam de honorários sucumbenciais.

(ii) Do mérito:

- Que a multa foi lançada em valor mais expressivo especialmente no que diz respeito ao período de 02/2005 a 11/2006, sendo que a fundamentação da multa aí é contrária ao que dispõem os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.906/94 e artigo 71, § 15 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, já que os honorários de sucumbência não integram a base de cálculo de contribuição previdenciária, de modo que o auto de infração deve ser anulado porque tais valores não constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

(iii) Juntada de novos documentos:

- Que tanto a autoridade fiscalizadora quanto a autoridade julgadora entenderam que os honorários de sucumbência deveriam ter sido contabilizados em conta transitória e não em conta de despesas, sendo que a autoridade julgadora acabou fundamentado seu entendimento em novas razões e, aí, com fulcro no artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, a recorrente entendeu por juntar aos autos, em sede recursal, os seguintes documentos:

(i) Cópias do Razão analítico dos períodos em que consta a conta da receita de honorários para provar que escriturou em sua contabilidade os honorários de forma adequada e legal; e

(ii) Tabela de Cálculo dos Débitos judiciais do Tribunal de Justiça de São Paulo a fim de contestar o raciocínio da autoridade julgadora constante do item 3º da fl. 790 do r. Acórdão no que se refere aos exemplos pinçados pela autoridade relativamente aos pagamentos dos honorários de sucumbência.

(iv) Honorários sucumbenciais pagos aos advogados não integram a base de cálculo de contribuição previdenciária:

- Que, segundo a autoridade fiscal, os valores pagos a título de honorários sucumbenciais a advogados relativamente ao período de 02/2005 a 11/2006 não foram informados em GFIP's, sendo que a cobrança aí é indevida e ilegal, já que tais valores são inexigíveis e não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos dos artigos 22 e 22 da Lei nº 8.906/94 e artigo 51, § 15 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, podendo-se destacar, ainda, que os argumentos da autoridade julgadora nesse ponto não se sustentam pelos seguintes motivos:

(a) Que o artigo 71, § 15 da referida Instrução dispõe expressamente que os honorários de sucumbência pagos em razão de condenação judicial não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária da empresa, mas integra a base de cálculo da contribuição do advogado contribuinte individual;

(b) Que o artigo 21 da Lei nº 8.212/91 dispõe que a alíquota da contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de 20% sobre o respectivo salário-de-contribuição;

(c) Que a Lei nº 10.666/2003 não se aplica ao caso concreto, uma vez que dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção, sendo que a recorrente é sociedade de advogados e não cooperativa de trabalho; e

(d) Que a recorrente não é a fonte pagadora dos honorários sucumbenciais, mas, sim, mera intermediadora entre a parte vencida nos processos e os advogados beneficiários dos respectivos honorários e, portanto, não pode ser penalizada por não ter declarado tais valores em GFIP's, bem assim não é sujeito ativo do fato gerador da obrigação tributária que lhe está sendo atribuída pelo Fisco.

(v) Quanto às competências de 12/2006 e 01/2007:

- Que, em 18/12/2009, apresentou as GFIP's referentes às competências de 12/2006 e 01/2007, de modo que a infração apontada pela autoridade fiscal foi regularizada no prazo da impugnação, de acordo com o artigo 291, § 1º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, restando-se destacar, ainda, que a autoridade fiscal dispôs que a multa foi graduada nos termos do artigo 292, inciso I do RPS, tendo sido observado, no caso, os valores mínimos em razão da ausência de agravantes.

(vi) Do pedido para que a multa seja revelada:

- Que as multas de R\$ 2.390,26 e R\$ 116,79, relativas, respectivamente, aos períodos de 12/2006 e 01/2007 devem ser, de fato, reveladas, já que os requisitos exigíveis para relevação da multa foram cumpridos: (i) a correção da falta foi realizada no prazo da impugnação; (ii) a requerente apresentou impugnação tempestiva e formulou pedido para que as multas fossem relevadas; (iii) a recorrente é infratora primária; e, por fim, (iv) inexistem, no caso, circunstâncias agravantes.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer que o presente recurso seja julgado procedente e que, portanto, a autuação fiscal seja declarada improcedente, de modo que o crédito tributário aqui discutido no valor remanescente de R\$ 39.346,37 deve ser cancelado integralmente.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. A propósito, verifique-se que, à exceção das alegações acerca das inexatidões materiais devidas a lapso manifesto nos termos do artigo 32 do Decreto nº 70.235/72, as demais alegações preliminares sobre a natureza dos honorários de sucumbência percebidos pelos advogados, os quais, aliás, e segundo a recorrente, não integram a base de cálculo de contribuição previdenciária, também foram suscitadas em sede meritória, de modo que analisarei em conjunto e no momento oportuno.

1. Da correção das inexatidões materiais devidas por lapso manifesto e da inteligência do artigo 32 do Decreto nº 70.235/72

De início, registre-se que o artigo 32 do Decreto nº 70.235/72 autoriza os julgadores administrativos a corrigirem, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, as inexatidões materiais decorrentes de lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.”

Nas palavras de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda¹, a correção de inexatidão e erro de fato pode ser considerada como exceção ao princípio de que apenas a declaração de vontade, e não a vontade mesmo, opera nos atos processuais. Nesse mesmo contexto, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López² dispõem o seguinte:

“Entende-se por *lapso*, o erro cometido por descuido, distração, esquecimento ou engano involuntário; e por *manifesto*, o acontecimento patente, claro, evidente, notório, flagrante. Corroborando este entendimento, reportamo-nos ao julgado da Suprema Corte, da lavra do Ministro Leitão de Abreu (RE nº 79.400/GB), que conceituou lapso manifesto como “o erro, engano ou equívoco de caráter notório, patente, irrecusável, que se verifique *ictu oculi*, à primeira vista. Esse caráter de evidência ou de irrecusabilidade tanto pode se verificar nas inexatidões materiais ou nos erros de escrita ou de cálculo.”

Com relação ao erro de cálculo, o mesmo aresto chegou às seguintes conclusões: “o erro de cálculo, que nunca transita em julgado, é o erro aritmético ou, como se admite, a inclusão de parcelas indevidas ou a exclusão das devidas, por omissão ou equívoco. Se, porém, ocorre dúvida sobre a exata interpretação ou o exato cumprimento do julgado exequendo; se a questão se põe quanto ao critério adotado para estimar determinadas verbas, já aí não há falar em erro simplesmente material, em inexatidão material, em erro de escrita ou de cálculo.”

Após a prolação da decisão, a faculdade conferida aos interessados pelo mencionado dispositivo deve limitar-se aos casos em que é patente, evidente ou incontroverso o respectivo lapso ou erro de escrita ou cálculo. Com efeito, é inadequado o pedido de reforma para alterar decisões que, incorrendo porventura em erros de julgamento, não padecem de manifesto lapso ou de erro de escrita ou de cálculos existentes na decisão.

Na hipótese dos autos, observe-se que o montante original do crédito tributário discutido era de R\$ 51.827,26 e, portanto, quando da decisão proferida pela autoridade julgadora de 1ª instância, a autoridade entendeu por cancelar R\$ 12.480,89 de parte do crédito foi, sendo que, ao fazê-lo, o valor remanescente foi de R\$ 39.346,37, e não R\$ 39.346,77, tal como restou estampado no Acórdão recorrido.

¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil, tomo V. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 102.

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Portanto, com base no artigo 32 do Decreto nº 70.235/72, entendo por retificar, a requerimento do sujeito passivo, o erro de cálculo existente na decisão recorrida relativo ao valor do crédito tributário remanescente, de modo que no lugar de R\$ 39.346,77 deve constar o montante de R\$ 39.346,37.

2. Da juntada de documentos em sede recursal e da inteligência do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72

O artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que o sujeito passivo deve expor na peça inaugural os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, bem como deve juntar os documentos hábeis e idôneos que possam comprovar suas alegações, sob pena de não poder fazê-lo posteriormente em razão da ocorrência da preclusão processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.”

A título de informação, destaque-se, ainda, que a Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, publicada no D.O.U. em 24/08/2007, a qual disciplina o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, dispõe em seus artigos 5º e 7º que a impugnação ou a manifestação de inconformidade deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar e mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir e que, ao final, a prova documental deve ser apresentada em tal oportunidade. Veja-se:

“Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007

CAPÍTULO IV - DA IMPUGNAÇÃO

Art. 5º A impugnação ou manifestação de inconformidade, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do procedimento a ser impugnado.

[...]

Art. 7º A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 1º A prova documental será apresentada na impugnação, pré-cluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente;

III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do § 1º.”

Nesse contexto, destaque-se que, a partir introdução do parágrafo 4º no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, o momento processual para juntada de prova documental foi restringido à ocasião da impugnação sob pena de preclusão, o que significa dizer que o contribuinte, em princípio, não poderá juntar qualquer outro documento posteriormente a menos que comprove quaisquer das hipóteses excepcionais ali elencadas.

Competindo à própria administração impulsionar o processo até seu ato-fim por força do princípio da oficialidade, é de se reconhecer que o processo administrativo fiscal corresponde a uma sequência ordenada de atos que são desenvolvidos com vistas à decisão final. Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado, a lei fixa o espaço máximo dentro dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer seja em relação à autoridade fazendária, quer seja quanto aos contribuintes. Com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedimental em razão de imperativos jurídicos lastreados precipuamente no mecanismo dos prazos. É por isso mesmo que o Decreto nº 70.235/72 prescreve que a concentração dos atos probatórios deve ocorrer em momentos pré-estabelecidos.

É nesse mesmo sentido que Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini³ têm se manifestado:

“Presidido pelo sistema da oficialidade, o processo administrativo fiscal caracteriza-se então como uma sequência ordenada de atos rumo à solução final – decisão. Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado, a lei fixa o espaço máximo dentre dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer para a Fazenda, quer para o contribuinte. Assim, com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedimental em razão de imperativos jurídicos

³ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 36/37.

lastreados, precipuamente, no mecanismo dos prazos. Pode-se dizer que o processo administrativo não é uma coisa pronta, senão uma continuidade de atos que se deve fazer ao largo do tempo.

[...]

Nesse passo, o Processo Administrativo Fiscal prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos, tanto no que diz respeito à instrução probatória por parte do Fisco como por parte do contribuinte, estabelecendo-se assim a necessária preclusão.

O estabelecimento de um prazo, em regra, consiste em determinar um período em que o ato processual pode ser validamente praticado, ou a delimitação de tempo dentro do qual deve ser praticado o ato processual, assegurando o andamento do processo.”

E concluem nos seguintes termos:

“Ademais, a concentração dos atos processuais em momentos oportunos tem a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo, como a proposição ilimitada de alegações, a não observância das fases lógicas do procedimento ou a ocultação proposital dos fatos pelo contribuinte em determinada fase processual.

Sendo assim, o próprio devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. Como visto, o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. E, nesse contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.”⁴

De fato, o princípio do devido processo legal manifesta-se por meio de princípios outros que vão além do princípio da verdade material. Porque o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. É aí que o instituto da preclusão apresenta-se como figura indispensável ao devido processo legal, diferentemente da posição levantada por alguns doutrinadores no sentido de que a preclusão revela-se incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com o princípio da verdade material.

E nem se diga que a apresentação de alegações e documentos pode ser realizada até a tomada da decisão administrativa por força do artigo 38 da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal), porque ainda que tal dispositivo normativo estabeleça um prazo mais amplo do que aquele prescrito pelo Decreto nº 70.235/72, a lei geral apenas será aplicada subsidiariamente aos processos regulados por lei específica⁵. E, aí, considerando que o Decreto nº 70.235/72 é lei específica, decerto que prevalecerá sobre a norma geral, já que nos quadrantes da hermenêutica um dos critérios que visa eliminar conflitos aparentes de normas é que a lei especial anula uma lei mais geral ou, ao menos, subtrai uma parte material da norma para submetê-la a uma regulamentação diferente.

⁴ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 37.

⁵ É nesse sentido que prescreve o próprio artigo 69 da Lei n. 9.784/99: "Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei."

Há quem afirme que se o julgador pode solicitar documentos a qualquer momento, o contribuinte, por essa mesma razão, também poderia espontaneamente juntá-los a qualquer tempo sem que ocorresse a preclusão processual. Com o devido respeito àqueles que sustentam nesse sentido, não compartilhamos dessa linha de entendimento pelos seguintes motivos: (i) as regras de preclusão tais quais previstas para o contribuinte não se aplicam para o julgador; (ii) as regras do PAF conferem ao julgador o direito de converter o julgamento em diligência quando houver necessidade de que sejam introduzidos novos elementos formadores de convicção; e (iii) o resultado de uma diligência fiscal pode produzir o efeito de convencer, sensibilizar ou colocar em dúvida a própria autoridade aplicadora da lei tributária que tem competência para reexaminar o lançamento tributário⁶.

Esse entendimento não afronta o princípio da ampla defesa, porque se, por um lado, o princípio da ampla defesa tem guarida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, por outro, é inconteste que a norma estatuída no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 encontra-se válida e plenamente vigente, sendo defeso a este Conselho afastá-la ou deixar de observá-la a partir de um juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme bem dispõem os artigos 26-A do próprio Decreto nº 70.235/72⁷, 62 do Regimento Interno – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de junho de 2015⁸ e de acordo com a própria Súmula CARF nº 2.

Mais uma vez, entendo por bem invocar, aqui, as lições de Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini no intuito de corroborar a linha de raciocínio que estamos por sustentar no sentido de que

“(…) ainda que o contribuinte faça a juntada de documentos após o prazo legal, parece inconteste que deve existir uma prévia análise destes, mesmo que para se recusar a documentação, já que determinados documentos comprobatórios podem ser aceitos a qualquer momento por se referirem a fatos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador.

[...]

Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Não compartilhamos do entendimento expressado por esta corrente. Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizariam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, dentre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria

⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. Não paginado.

⁷ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

⁸ Cf. RICARF - Portaria MF n. 343/2015. Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.”⁹ (grifei).

Dando continuidade ao raciocínio exposto, destaque-se que o próprio artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 elenca hipótese em que a juntada de prova pode ser realizada posteriormente à apresentação da impugnação quando (i) o contribuinte tenha demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Fixadas essas premissas, note-se que, no caso, o ponto crucial que deve ser examinado é se a pretensão da empresa recorrente no sentido de que os documentos acostados ao recurso voluntário são essenciais para a solução do caso podem ou não ser admitidos por força do artigo 16, § 4, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72. A pergunta que deve ser aqui realizada, portanto, é a seguinte: os documentos acostados apenas em sede recursal podem ser admitidos à luz do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72? É bem verdade que as limitações à atividade probatória do contribuinte trazidas pelo artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 têm provocado debates profundos entre os julgadores de primeira e segunda instâncias administrativas.

Considerando, pois, que o objeto da prova são os fatos, decerto que a depender da situação fática será possível flexibilizar a norma ali constante com base nas normas jurídicas encampadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, restando-se observar-se, evidentemente, que a prova apresentada seja inconteste e independa da análise por parte de uma instância julgadora inferior, eis que o instituto da preclusão processual, no final, liga-se ao princípio do impulso oficial. Na prática, o direito à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora que, com fulcro em seu juízo de valor, pode assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança no que diz com a realização da justiça¹⁰.

A jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que não há uma verdadeira hierarquia entre os princípios da preclusão e da verdade material, podendo-se prevalecer um ou outro a depender do caso concreto e a partir de um juízo valorativo consubstanciado na proporcionalidade, bem assim que a produção de provas em sede recursal é permitida se o caso restar caracterizado em uma das hipóteses previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c” do Decreto nº 70.235/72. Confira-se:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS RECURSO VOLUNTÁRIO.

Tanto o princípio da verdade material como o princípio da preclusão são princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

⁹ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 47/48.

¹⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. Não paginado.

Os princípios, em específico, não estão submetidos, tão-somente, a um juízo de validade, mas especialmente a uma ponderação, a um balanceamento; não se declara válido ou não válido um princípio, não há uma norma de exceção.

A solução é diversa: as circunstâncias concretas motivadoras da aplicação dos princípios conflitantes devem ser analisadas, observando-se qual o princípio prevalecerá no caso concreto, uma vez que eles têm peso diferente.

Na escolha do princípio a incidir deverá ser utilizada a máxima da proporcionalidade. Não há verdadeira hierarquia entre os princípios, uma vez que ora poderá prevalecer um ora outro, deve ser feito o teste de proporcionalidade, para decidir qual reverterá o caso concreto. Há, pois, uma hierarquização em função do caso concreto.

É abusiva a juntada da prova após o trintídio do recurso voluntário, que se referia à cópia de cheques de emissão do recorrente, buscando comprovar que os débitos nas contas auditadas tinham favorecido pessoa jurídica, já que a infração estava associada aos créditos na conta corrente, os quais não tiveram suas origens comprovadas, e não a eventuais débitos, o que acarreta a restrição prevista no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Recurso especial negado.

(Processo nº 10875.001542. Acórdão nº 9202-002.626, Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Redator designado Elias Sampaio Freire. Sessão de 23.04.2013. Publicado em 06.06.2014)."

O fato é que os documentos juntados apenas em sede recursal não se destinam a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "c" do Decreto nº 70.235/72. A propósito, os referidos documentos poderiam ter sido juntados desde a apresentação da impugnação e, portanto, diferentemente do que a empresa recorrente sustenta, não se destinam a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Os motivos que ensejaram a presente autuação fiscal e os fundamentos erigidos pela autoridade julgadora de 1ª instância pela manutenção da autuação são no sentido da natureza dos pagamentos dos honorários, de modo que a empresa já poderia ter juntado cópias do Razão e Tabela de Cálculos dos Débitos Judiciais do Tribunal de Justiça de São Paulo já na impugnação. E mesmo quando o julgamento do caso foi convertido em diligência (fls. 756/757 e 769/770), a empresa teve a oportunidade de, uma vez mais, apresentar novas razões complementares, tal como de fato o fez na Retificação e Ratificação da Impugnação (fls. 773/805), sendo que, no final, a empresa acabou não acostando os referidos documentos à manifestação complementar.

Além disso, registre-se, ainda, que, em momento algum, a empresa recorrente requereu à autoridade julgadora que os documentos colacionados ao recurso fossem juntados após a apresentação da impugnação, conforme bem prescreve o artigo 16, § 5º do Decreto nº 70.235/72¹¹. A rigor, note-se que as lições de José Eduardo Soares de Melo¹² acabam corroborando essa linha de entendimento. É ver-se:

"No âmbito federal fora estabelecido que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (...). A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à

¹¹ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 16. (omissis). § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior

¹² MELO, José Eduardo Soares de. Processo Tributário Administrativo e Judicial. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 117.

autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas (...).”

A rigor, destaque-se que há muito que a jurisprudência deste Tribunal administrativo tem se manifestado no sentido de que a instrução processual é concentrada no momento da apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade e que o direito de juntar documentos posteriormente deve ser considerado precluso nas hipóteses em que o sujeito passivo acaba não requerendo de maneira tal à autoridade julgadora e nem apresenta uma das justificativas legais para tanto. Confira-se:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA DCTF.

A simples retificação de DCTF não é elemento de prova suficiente para aferir a liquidez e certeza do direito creditório.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INCERTO.

A compensação não pode ser homologada quando o sujeito passivo não comprova a origem de seu direito creditório.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/04/2004

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAE).

Recurso Voluntário Negado.

(Processo nº 10120.904656/2009-37. Acórdão nº 3801-001.540. Conselheiro Relator Flávio de Castro Pontes. Sessão de 24.10.2012. Acórdão publicado em 20.11.2012).”
(grifei).

Por fim, entendo que os documentos juntados apenas em sede recursal não devem ser aqui admitidos com fundamento no artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, uma vez que não se destinam a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sem contar que a empresa, em momento algum, requereu a juntada de documentos posteriormente, nos termos do artigo 16, § 5º do referido Decreto nº 70.235/72.

3. Dos honorários sucumbenciais e da aplicação da *ratio decidendi* perfilhada no julgamento do processo em que se discutiu o descumprimento das obrigações principais

A presente autuação tem por objeto crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, porquanto ora recorrente teria apresentado GFIP’s com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias (CFL 68).

Decerto que as obrigações acessórias aqui discutidas guardam estrita ligação com o crédito tributário constituído em decorrência do descumprimento das obrigações principais, de modo que a autuação pelo descumprimento das obrigações acessórias pode ser considerada como reflexa à autuação fiscal em que tem por objeto o descumprimento das obrigações principais.

Com efeito, quando se reconhece a improcedência do lançamento em que se discute a obrigação principal deve-se reconhecer, por consequência lógica, a improcedência do lançamento que tem por objeto as obrigações acessórias. Por outro lado, quando a autuação envolvendo a discussão das obrigações principais é julgada procedente, tem-se que a *ratio decidendi* ali perfilhada deve ser aplicada ao caso em que se discute as obrigações acessórias e, aí, se se mantém a autuação pelo descumprimento das obrigações principais, deve-se manter, por conseguinte, a autuação pelo descumprimento das obrigações acessórias, já que essas são reflexas daquelas.

É nesse sentido que tem se manifestado este Tribunal administrativo, conforme se observa da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

[...]

AUTOS DE INFRAÇÃO DECORRENTES DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da pretensa inobservância de obrigação acessória, cujas constatações foram apuradas em Autuação Fiscal pertinente ao descumprimento de obrigação principal, declarada improcedente, quanto aos fatos geradores vinculados a este processo, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, o que se vislumbra na hipótese vertente, nos estreitos limites do *decisum*.

Ao trazer o resultado do comando proferido nos lançamentos das obrigações principais aos das obrigações acessórias consubstanciadas no presente processo, o crédito tributário aqui se mantém, tendo em vista que as respectivas multas dos DEBCADs 51.000.2986 (CFL 78) e 51.019.7507 (CFL 34) já foram aplicadas nos quantitativos mínimos.

É de se observar, nessa toada, que no DEBCAD nº 51.000.2986 (CFL 78) a multa aplicada foi de R\$ 500,00 (quinhentos reais), em quantitativo mínimo por competência, conforme art. 32-A, “caput”, inciso I e §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91, respeitado o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN. A mesma situação se verificou no DEBCAD nº 51.019.7507 (CFL 34), tendo em vista que a multa aplicada já levou em consideração o patamar mínimo de R\$ 17.173,58, conforme o inciso V do artigo 8º da Portaria MF/MPS nº 15, de 10 de janeiro de 2013 (DOU de 11/01/2013).

[...]

(Processo nº 19515.722717/2012-86. Acórdão nº 2401-005.732. Conselheiro Relator Matheus Soares Leite. Sessão de 11/09/2018. Acórdão publicado em 29.09.2018.)”
(grifei).

A propósito, note-se, por oportuno, que esta Turma julgadora tem pactuado desse entendimento de que quando se reconhece a improcedência do lançamento que tem por objeto a discussão das obrigações principais, deve-se reconhecer a improcedência do lançamento envolvendo as obrigações acessórias (CFL 68) e que, por outro lado – esse é o caso dos autos –,

se a autuação envolvendo as obrigações principais restar mantida, deve-se manter, pelos mesmos fundamentos, a autuação em que se discute as obrigações acessórias. Veja-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA IMPROCEDENTE. INSUBSISTÊNCIA DA PENALIDADE.

Uma vez reconhecida a improcedência do lançamento envolvendo o crédito tributário da obrigação principal, é de rigor aplicar o mesmo destino à multa decorrente da falta de declaração dos fatos geradores destas mesmas contribuições em GFIP (CFL 68), pois esta penalidade guarda estrita ligação com o crédito tributário de obrigação principal.

(Processo nº14098.000047/2008-10. Acórdão nº 2201-007.411. Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 05/10/2020. Acórdão publicado em 26/10/2020).” (grifei).

Com base nessas premissas, e considerando, pois, que, quando do julgamento do processo nº 10830.009525/2007-76, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Tribunal acabou entendendo pela manutenção da autuação envolvendo as obrigações principais nos termos do que restou fixado no Acórdão nº 2402-004.491, entendo por reproduzir, aqui, os fundamentos meritórios ali erigidos na parte que diz com a não configuração do repasse dos honorários de sucumbência e com a natureza remuneratória da verba.

Confira-se, portanto, quais foram os fundamentos meritórios ali erigidos que, por consequência lógica, devem ser aqui transcritos:

“Pagamentos a Contribuintes Individuais. Natureza Jurídica. Honorários de Sucumbência não configurados

O recurso contesta a parte do lançamento tributário relativa às contribuições patronais¹ e a carga dos segurados contribuintes individuais devidas pela empresa na condição de responsável por substituição, que recaíram sobre pagamentos de honorários aos advogados contribuintes individuais que prestaram serviços à recorrente, registrados como despesas em sua contabilidade, no período de 02/2005 a 11/2006.

A recorrente é uma sociedade composta pela reunião de advogados que tem por objeto social prestar serviços intelectuais científicos de advocacia. Para tanto, possui atividade econômica organizada, conta com empregados e colaboradores e possui contabilidade autônoma, na qual são registrados os fatos econômicos da sociedade.

Em razão de suas atividades, não há dúvida de que os sócios e outros advogados que prestam serviços à recorrente têm direito ao recebimento dos honorários incluídos na condenação da parte adversária dos processos os quais tenham patrocinado, uma vez que essas verbas pertencem àqueles, conforme disposição expressa do art. 21 e 23 da Lei 8.906/94 (Estatuto da Advocacia), ressalvando que cabe partilha com a empregadora, no caso de advogado empregado, conforme previsão em acordo (parágrafo único do art. 21 da Lei 8.906/94).

A recorrente demonstra que ela própria recebeu honorários de sucumbência, conforme documentos juntados aos autos (recibos e boletos de pagamento em favor da recorrente, procurações outorgadas aos advogados, petições relativas aos honorários sucumbenciais em execução pelos advogados).

A questão que cabe decidir é se a recorrente repassou esses pagamentos aos advogados, como alega, hipótese em que estaria afastada a incidência de contribuição

previdenciária, ou se ela simplesmente remunerou os advogados que lhe prestaram serviços, que é o fundamento fático-jurídico da autuação.

A recorrente sustenta que depositou os valores recebidos a título de honorários de sucumbência em contas bancárias de sua titularidade para serem posteriormente rateados entre os advogados interessados.

Entretanto, a contabilidade não reflete essa prática e os documentos juntados aos autos não são suficientes para comprová-la.

A recorrente alega que registrou contabilmente os ingressos de valores recebidos a título de honorários sucumbenciais em conta de receitas de serviços prestados.

Entretanto, os registros feitos nessa conta contábil não especificam a entrada de valores de natureza de honorários sucumbenciais. Não há qualquer classificação qualitativa dos fatos econômicos ali registrados, de modo que não ficou demonstrado que os honorários de sucumbência recebidos pela interessada foram contabilizados.

Em suma, não ficou demonstrada a suposta vinculação entre os honorários de sucumbência recebidos pela recorrente, conforme recibos juntados aos autos, e os pagamentos feitos aos advogados, registrados na escrituração contábil, objeto do lançamento.

Ainda que seja superada essa questão e se adote como verdadeiro o argumento de que esses pagamentos foram contabilizados como receitas, o que se conclui a partir disso é que a titularidade dos valores relativos aos honorários sucumbenciais passaram para a recorrente, o que é incompatível com a alegada condição de mera possuidora de recursos de terceiros.

As receitas integram o resultado econômico da entidade, aumentando o seu patrimônio, devendo ser reconhecidas quando os benefícios econômicos associados à transação fluírem para a entidade, conforme Pronunciamento Técnico CPC nº 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Na mesma seara, as despesas incorridas com o pagamento de honorários aos advogados diminuíram o patrimônio da recorrente.

Em suma, a contabilidade não demonstra obrigação da recorrente para com terceiros, concernente ao repasse de valores recebidos a título de honorários de sucumbência.

A contabilidade faz prova contra as sociedades empresariais, conforme estatui o Código Civil, art. 226 e do Código de Processo Civil, art. 378.

Código Civil

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Código de Processo Civil

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

A eficácia probatória da contabilidade pode ser afastada diante de prova contundente do erro cometido. Para tanto, não basta provar o fato que alega ser verdadeiro. É necessário também demonstrar a ilação entre o fato verdadeiro e o fato inverídico que se registrou contabilmente.

Por este motivo, a documentação juntada aos autos, no sentido de que a recorrente recebeu honorários de sucumbência que, a princípio, pertencem aos advogados, e a demonstração da origem dos valores supostamente repassados aos patrocinadores das

causas não são capazes de infirmar os lançamentos contábeis relativos aos pagamentos de honorários aos advogados com recursos da própria recorrente.

Ademais, as planilhas apresentadas pela recorrente, relativas ao cálculo do rateio de honorários aos advogados, fl. 189789, por si só não são eficazes para comprovar a origem dos valores registrados, na contabilidade, como despesas de pagamento de honorários, pois somente os extratos bancários demonstrariam o valor total recebido pelo escritório, uma vez que não ficou demonstrado o competente registro contábil dessas entradas.

E, ao contrário do alegado, nem sempre o valor supostamente repassado, demonstrado nas planilhas, corresponde ao saldo de honorários de sucumbência, conforme ocorreu, por exemplo, no mês de abril/2005, fl. 1084, que consigna saldo de honorários de R\$ 7.302,00, com repasse total de R\$ 5.100,00, sendo que também nos meses seguintes não ocorreu o repasse da diferença.

Portanto, concluo que os pagamentos têm natureza remuneratória, sendo tributados nos termos do lançamento.” (grifei).

Considerando, pois, que o desfecho que foi dado no processo envolvendo as obrigações principais foi pela negativa de provimento ao recurso voluntário e manutenção da autuação fiscal e que, portanto, as obrigações acessórias aqui discutidas são reflexas daquelas, entendo, com amparo nas razões ali erigidas, que a suposta vinculação entre os honorários de sucumbência recebidos pela recorrente e os pagamentos supostamente realizados aos advogados não restou configurada, do que se conclui que os pagamentos repassados aos advogados a título de honorários sucumbenciais apresentam, na verdade, natureza remuneratória e, portanto, deveriam ter sido informados em GFIP's.

Portanto, entendo por não acolher das alegações meritórias lançadas pela recorrente no sentido de que os valores repassados aos advogados constituíam honorários de sucumbência e que, sob essa perspectiva, não integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias, porque, conforme restou decidido no Acórdão nº 2402-004.491, a natureza dos honorários de sucumbência repassados aos advogados não restou configurada.

4. Da suposta regularização das infrações cometidas nas competências de 12/2006 e 01/2007 e do pedido de relevação da multa

É de se reconhecer, de plano, que a empresa recorrente acabou não apresentando novas razões a respeito das alegações de suposta regularização das infrações cometidas nas competências de 12/2006 e 01/2007 e de relevação da multa, sendo que, no meu entendimento, a autoridade julgadora bem tratou de tais alegações quando do julgamento da impugnação.

Por essa razão, entendo por adotar, como razões de decidir, os fundamentos perfilhados pela autoridade julgadora de piso relativamente à suposta regularização das infrações cometidas nas competências de 12/2006 e 01/2007 e à relevação da multa, valendo-me, para tanto, da autorização constante do artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF - CARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015¹³. Passarei a reproduzi-los abaixo na parte que aqui nos interessa:

¹³ Cf. Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015. Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem: [...] § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o

“Da multa aplicada na competência 12/2006

Na defesa inicial, a empresa argui que é indevida a multa aplicada na competência 12/2006, seja por ter havido a prestação das informações relativas a esse mês em GFIP, seja porque no AI nº 37.132.442-4, houve relevação da multa em virtude da infração cometida no mesmo período.

No aditamento protocolado em 13/04/2009, acrescenta que a justificativa apresentada pela agente fiscal para a manutenção da multa constitui fundamento absolutamente novo, que não constou dos relatórios individualizando os valores, além do que a ausência de esclarecimento à empresa, durante a fiscalização, acerca do erro por ela cometido (substituição da primeira GRP pela segunda) não apenas induziu-a em erro — porque poderia tê-lo impugnado ou corrigido a falta tempestivamente —, como caracteriza inobservância do disposto no § 4º do art. 293 do Regulamento da Previdência Social, ou seja, *"o fato gerador não foi indicado, e o cálculo apurado não apresenta seu fundamento legal"*

Por questões de didática, analisemos em separado cada alegação contida no presente item.

- Sobre a prestação das informações relativas a esse mês em GFIP:

Segundo relatado anteriormente, a AFRFB autuante admitiu, quando do cumprimento da diligência solicitada por este Relator, que, numa primeira GFIP dessa competência, a empresa incluiu as informações que estava obrigada a prestar à previdência social.

Todavia, a mesma agente fiscal destaca que, ao transmitir uma segunda guia relativa ao mês 12/2006, a empresa sobrepôs os respectivos dados aos contidos na primeira guia.

Ora, uma vez que tal sobreposição de dados não é questionada pela impugnante, resulta incontroverso que as informações excluídas do sistema GFIP-Web por meio desse ato devem ser tidos como **não informados**, caracterizando-se, deste modo, a infração imputada à empresa.

- Da relevação da multa no AI nº 37.132.442-4

Com efeito, a multa aplicada no auto aqui referenciado foi integralmente relevada por meio do Acórdão nº 21.966, de 20/05/2008, assim redigido:

Vistos, relatados e discutidos os autos deste processo, acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar PROCEDENTE o Auto-de-Infração nº 37.132.442-4 e, ao mesmo tempo, RELEVAR a multa aplicada pela fiscalização.

Entretanto, o objeto daquele AI difere do relativo ao ora julgado, consoante se depreende do relatório correspondente ao transcrito acórdão, que se inicia com tais palavras:

*Consoante o "RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO" (fls. 02), o presente Auto, lavrado sob nº 37.132.442-4, decorre de a empresa **Advocacia Getúlio Araújo Advogados Associados** não haver informado ao INSS, por meio de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social — GFIP específica para a competência "13", os dados relativos ao pagamento da gratificação natalina (130 salário) dos anos de 2005 e 2006 aos seus empregados, o que constitui infração ao art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24-7-1991.*

relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Veja-se que o AI nº 37.132.442-4 decorreu de o contribuinte não haver elaborado GFIP específicas relativas à competência "13", para informar os pagamentos feitos aos seus empregados, em dezembro de 2005 e 2006, a título de gratificação natalina (13º salário), enquanto o auto sob exame resulta da não prestação, na GFIP da competência 12/2006, das informações correspondentes às remunerações pagas aos trabalhadores pelos serviços prestados nesse mês à impugnante.

Além disso, a multa imposta no AI no 37.132.442-4 foi relevada em virtude de a empresa haver corrigido a respectiva falta dentro do prazo estabelecido no § 10 do art. 291 do Regulamento da Previdência Social — ou seja, por haver apresentado GFIP referentes às competências 13/2005 e 13/2006 antes de expirado o prazo de defesa —, o que também não gera qualquer implicação no auto de que aqui se cuida.

Em suma, por se referirem a infrações distintas, os dois autos em comento são absolutamente independentes um do outro, de modo que não merece guarida a pretensão do contribuinte, no sentido de que a multa aqui imposta seja relevada em virtude de tê-lo sido a aplicada no Auto julgado em 20/05/2008.

- Da justificativa apresentada pela agente fiscal para a manutenção da multa

Improcede a assertiva de que a justificativa apresentada pela fiscalização, para efeito de manutenção da multa ora discutida, constitui "*fundamento absolutamente novo*", pois o que a empresa reputa como tal é a informação, prestada pela AFRFB autuante no item 8 do despacho de fls. 736 e 737, de que os dados transmitidos por meio da primeira GFIP da competência 12/2006 foram excluídos do sistema em virtude de os mesmos terem sido sobrepostos pelos incluídos na segunda guia desse mês.

Ora, a informação em apreço não é requisito de validade do presente auto, pois a infração imputada à empresa não foi "transmitir uma segunda GFIP com omissão de dados anteriormente informados numa guia anterior", mas, sim, "deixar de informar previdência social dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias". Noutras palavras, a empresa não foi apenada por sobrepor dados antes informados, mas pela consequência gerada por este ato, a qual se subsume à hipótese de que cuida o § 50 do art. 32 da Lei nº 8.212/91. Aliás, tal consequência se verifica independentemente de a empresa omitir dados numa única GFIP apresentada no mês, ou de excluí-los via a sobreposição em comento.

Portanto, essencial no presente caso era a descrição da infração - assim como definida no parágrafo anterior -, e isto foi realizado pela AFRFB autuante no relatório de fl. 02 (complementado pelos anexos de fls. 07 a 16), onde se vê, claramente, que o fato imputado ao sujeito passivo é haver este omitido em GFIP dados relacionados a pagamentos de remuneração a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

- Da suposta indução da empresa em erro, por ausência desses esclarecimentos durante a fiscalização

O que a empresa afirma nesta parte é que, tivesse-lhe sido esclarecido, durante a ação fiscal ou no relatório do presente Auto, que uma nova GFIP da mesma competência sobre põe os dados incluídos na anteriormente transmitida, ela teria tido a oportunidade de corrigir a falta ou até mesmo de enfrentar a matéria em sua impugnação.

Para poder-se dar razão ao contribuinte, seria preciso assumir como escusável o seu desconhecimento das normas contidas no Manual de Preenchimento da GFIP, sobretudo o relativo à versão 8.0 do "SEFIP - Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social", que estabeleceu o novo conceito de "GFIP retificadora" (com efeito, a partir desta versão, a GFIP retificadora deve contemplar a totalidade de trabalhadores, bases de cálculo e outros dados destinados à previdência social, sempre que houver uma complementação para o FGTS e/ou retificação de dados ou valores).

Ou, no limite, seria preciso assumir que incumbia à AFRFB autuante informar a existência dessas normas à empresa, sob pena de induzi-la em erro, como afirmado na impugnação.

Todavia, ainda que seja procedente a alegação do contribuinte, de que os reclamados esclarecimentos não lhe foram prestados - o que admitimos apenas por necessidade de argumentação, já que tal circunstância não é provada nos autos -, lembramos que o referido Manual de Preenchimento da GFIP se trata de normativo regularmente publicado e, pois, de suposto conhecimento por parte, sobretudo, das pessoas encarregadas dos atos materiais destinados ao cumprimento das obrigações das empresas em geral, relacionadas ao inciso IV do art. 32 da Lei no 8.212/91.

Assim, é de supor que a pessoa incumbida de, em nome da "ADVOCACIA GETÚLIO ARAÚJO ADVOGADOS ASSOCIADOS", prestar mensalmente informações à previdência social por meio da GFIP, tinha ciência de que, a partir da versão 8.0 do SEFIP, a retificação ou a complementação de dados já transmitidos devia ser feita na forma descrita três parágrafos acima, de modo que a infração cometida pela impugnante há de ser atribuída a inescusável desconhecimento da norma ou a simples erro material por parte daquele encarregado, mas não à alegada omissão da AFRFB autuante. Sustentar o contrário é inteiramente desprovido de juridicidade, pois implica atribuir um ônus (no caso, à agente fiscal) a quem não tinha o corresponsivo dever, e, portanto, não deve ser acolhido por este órgão-julgador.

- *Da suposta não observância do-art.-293,§ 4º, do RPS*

Os dispositivos regulamentares em tela, tidos como não observados pela fiscalização, assim prescrevem:

Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

§ 4º. Apresentada impugnação, o processo será submetido à autoridade competente, que decidirá sobre a autuação, cabendo recurso na forma da Subseção II da Seção II do Capítulo Único do Título I do Livro V deste Regulamento.

Percebe-se claramente que é equivocada a menção a esse § 4º, pois ele não dispõe sobre qualquer procedimento dos agentes do Fisco, mas, antes, impõe a subsunção do processo à autoridade julgadora competente, sempre que apresentada impugnação pelo sujeito passivo.

No que diz respeito ao *caput* do artigo em referência, há, igualmente, equívoco por parte da autuada, na medida em que as peças de fls. 01 (folha de rosto do Auto), 02 ("RELATORIO FISCAL DA INFRAÇÃO"), 07 a 16 (anexos do mencionado relatório) e 22 ("RELATÓRIO FISCAL DA APLICAÇÃO DA MULTA") atendem as exigências estabelecidas no normativo em apreço, a saber:

- i. há discriminação clara e precisa da infração (fl. 02);
- há menção da inexistência de circunstâncias agravantes (fl. 02);
- há indicação do dispositivo legal infringido (fls. 01 e 02);
- iv. há referência à penalidade aplicada e aos critérios de sua gradação (fls. 01 e 22) e
- v. há indicação do local, dia e hora da lavratura do Auto (fl. 01).

Aliás, todos esses apontamentos foram feitos já por ocasião da lavratura do Auto, sendo, pois, desnecessária a sua repetição em sede de cumprimento da diligência requerida em 18/04/2008, pelo que impõe-se rechaçar mais esta alegação da defesa.

Da multa aplicada na competência 01/2007

Aqui, a impugnante postula a relevação da multa pelos seguintes motivos:

1º) não é possível identificar o fato gerador que lhe deu origem, o que deixa a requerente sem subsídios para impugná-lo ou sanar eventual falha, e

2º) o valor lançado nessa mesma competência na NFLD relativa ao levantamento de débitos supostamente devidos, é de apenas R\$ 11,34.

Embora nos anexos de fls. 07 a 16 não haja a precisa indicação dos dados omitidos na GFIP relativa a essa competência — de fato, o primeiro deles faz menção apenas ao termo genérico "empregados" (fl. 11), e o segundo é de todo silente neste particular (fl. 16) —, tal incompletude deste requisito do ato administrativo impugnado é sanada com os esclarecimentos prestados no item 8 do despacho de fls. 736 e 737, onde a AFRFB autuante assim se pronuncia:

Competência 01/2007 — a empresa deixou de informar em GFIP o valor pago a funcionária Rose Fabiana Dias a título de DIF. DISSÍDIO no valor de R\$ 407,70 conforme pode ser constatado através da confrontação de GFIP Web e folha de pagamento juntados as fls 726 a 730 do presente processo

Tendo em vista que uma cópia do mencionado despacho foi encaminhado empresa — a qual, inclusive, foi cientificada do direito à apresentação de nova defesa no prazo de trinta dias (fls. 738 e 739) —, parece claro que nenhuma dúvida remanesce quanto ao "fato gerador" da 'multa aplicada, ou seja, tal fato é a omissão da empresa quanto ao dever de informar, por meio da GFIP da competência 01/2007, o valor de R\$ 407,70 pago à segurada Rose Fabiana Dias a título de "DIF. DISSÍDIO".

Portanto, na segunda defesa apresentada nos autos (fls. 740 a 772), a autuada teve plenas condições de demonstrar a inocorrência do fato que lhe é imputado pela fiscalização — o que se faria, por exemplo, mediante a negação daquele pagamento, ou da comprovação de que o respectivo valor não integra o salário -de -contribuição da referida segurada, ou, ainda, da comprovação de que tal importância foi declarada em GFIP.

Entretanto, preferiu o contribuinte ignorar os esclarecimentos prestados em sede de diligência fiscal e insistir na tese de que não é possível identificar o fato gerador que deu origem à multa aplicada pela fiscalização, "o que deixa a requerente sem subsídios para impugná-lo ou sanar eventual falha".

Assim, por desprovida de fundamento, a argumentação do sujeito passivo não deve ser acolhida no presente *decisum*.

Quanto ao fato de, na NFLD também lavrada pela AFRFB autuante, ter sido lançado um valor de apenas R\$ 11,34 na competência 01/2007, salientamos que tal notificação se presta ao lançamento de contribuições previdenciárias não recolhidas pela empresa, enquanto o presente Auto decorre da omissão de dados em GFIP, relacionados a fatos geradores de contribuições daquela mesma natureza.

Por serem diferentes as causas — lá, descumprimento de obrigação tributária principal; aqui, descumprimento de obrigação tributária acessória não é de causar estranheza o fato de o *quantum* exigido neste Auto diferir do lançado por meio da NFLD, pois a penalização resultante do segundo descumprimento (omissão de dados em GFIP) independe da ocorrência do primeiro (ausência de recolhimento das contribuições cujos fatos geradores foram omitidos na citada guia).

Essa desvinculação entre as duas espécies de infração encontra-se claramente estabelecida no § 4º do art. 32 da Lei no 8.212/91, *in verbis*:

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor

mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

Na prática, isto significa que a empresa recolheu R\$ 11,34 a menos, relativamente ao valor de R\$ 116,79, indicado como "contribuição devida" na planilha de fls. 07 a 11, mas omitiu integralmente aquele mesmo valor na GFIP da competência 01/2007. Noutras palavras, e ainda no tocante à importância de R\$ 116,79, descumpriu parte da obrigação tributária principal e totalmente a obrigação acessória.

De todo modo, a circunstância de ter sido lançado um valor de apenas R\$ 11,34 na NFLD não é comprobatória da inocorrência da infração imputada à empresa. Como dito acima, a inocorrência da infração em tela deve ser demonstrada mediante a comprovação da inexistência do pagamento de R\$ 407,70 à segurada Rose Fabiana Dias, ou de que o respectivo valor não integra o salário -de-contribuição dessa laborista, ou, ainda, de que tal importância foi declarada em GFIP.

Como nada disto se deu nos presentes autos, impõe-se a manutenção da multa aplicada na competência 01/2007.

[...]

Do pedido de relevação da multa

Nas defesas protocoladas em 7-12-2007 e 13-4-2009, a empresa requer o benefício previsto no § 1º do art. 291 do Regulamento da Previdência Social, assim redigido antes de sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12-1-2009:

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

Do texto acima transcrito, nota-se, com solar clareza, que a relevação da multa era juridicamente possível quando atendidos, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- 1º) pedido formulado no prazo de defesa;
- 2º) correção da falta até a decisão da autoridade julgadora;
- 3º) primariedade do infrator; e
- 4º) inexistência de circunstância agravante.

Isto posto, vejamos se, no caso concreto sob análise, todas esses requisitos foram atendidos pela impugnante.

1º) Pedido

Inequivocamente, o sujeito passivo, dentro do prazo a que alude o dispositivo em foco, pede a relevação da pena, consoante os seguintes termos de suas defesas (fls. 51 e 772):

*À luz de todo o exposto, devidamente instruído com as provas do alegado, restou demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal instaurada em face da impugnante, pelo que requer seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, **relevando -se integralmente a multa aplicada e**, via de consequência, cancelando-se o débito fiscal no AI — **Auto de Infração DEBCAD: 37.132.443 -2** reclamado. (negritos do original)*

2º) Correção da falta

Sem dúvida alguma, a empresa não promoveu a correção das faltas que lhe são imputadas pela fiscalização, pois, ao invés de transmitir novas GFIP destinadas a prestar as informações omitidas nas anteriores, limitou-se a questionar a própria ocorrência da infração.

3º) *Primariedade*

A primariedade do sujeito passivo — isto é, a circunstância de o mesmo não se tratar de infrator *reincidente*, nos termos do parágrafo único do art. 290 do Regulamento da Previdência Social — pode ser constatada nas telas "LPRO — LISTA PROCESSOS", "CADPRO — CONSULTA DADOS IDENTIFICADORES DE PROCESSO" e "CDEBEXT — EXTRATO DE DÉBITO", que ora anexamos As fls. 777 a 781, onde se verifica que todos os autos de infração lavrados contra a "ADVOCACIA GETÚLIO ARAÚJO" o foram na mesma ação fiscal que deu origem o ora julgado.

Assim, tem-se por não caracterizada a circunstância de que cuida o inciso V do mesmo artigo 290 do RPS, eis que, nos termos do § 10 do art. 657 da Instrução Normativa SRP no 03, de 14 de julho de 2005 (em vigor na data da lavratura deste Auto):

*§ 1º A caracterização da reincidência sempre se dará **relação a procedimentos fiscais distintos**. (grifamos)*

4º) *Inexistência de agravantes*

Por derradeiro, além de não ser a empresa reincidente, conforme exposto linhas atrás, a AFRFB autuante informa, no "RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO", que "*não há circunstâncias agravantes*", significando isto que não se verificou, *in casu*, qualquer das situações elencadas nos incisos I a IV do já referido art. 290 do RPS, ou seja, que tenha o infrator:

- I) tentado subornar servidor dos órgãos competentes;
- II) agido com dolo, fraude ou má-fé;
- III) desacatado no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização; e

Desta forma, embora a empresa tenha formulado pedido de relevação da multa dentro do prazo de defesa, seja primária e não tenha incidido em qualquer circunstância agravante da pena, impõe-se concluir que o fato de não haver procedido à correção da falta impede a aplicação do § 10 do art. 291 do Regulamento da Previdência Social, eis que as quatro condições ali postas são cumulativas, ou seja, o contribuinte deve atender a todas elas, sob pena de não fazer jus ao benefício estabelecido no citado dispositivo.

Assim, outro não pode ser o procedimento deste Colegiado, sendo o de indeferir o pedido de relevação da multa formulado pela impugnante.”

Com efeito, entendo pela não relevação da multa de acordo com as razões e fundamentos acima reproduzidos, os quais, a rigor, foram bem perfilhados pela autoridade judicante de 1ª instância quando do julgamento da peça impugnatória.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por dar-lhe provimento parcial apenas para retificar o erro de cálculo

existente na decisão recorrida relativo ao valor do crédito tributário remanescente, de modo que no lugar de R\$ 39.346,77 deve constar o montante de R\$ 39.346,37, nos termos do que dispõe o artigo 32 do Decreto nº 70.235/72.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega