



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11040.720206/2011-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.174 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2023
Recorrente MASCARENHAS & AVILA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

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, rejeitar a preliminar e, no mérito, 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 Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi 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. 76 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração (**AI - Debcad nº 37.326.120-9**) lavrado contra a empresa acima identificada e concernente às contribuições devidas a título de contribuições previdenciárias patronais (20%), incidentes sobre os valores atinentes às retiradas de pró-labore dos sócios administradores, no valor de **R\$ 11.750,49 (onze mil e setecentos e cinquenta reais e quarenta e nove centavos)**, com consolidação em 17/05/2011.

O crédito tributário diz respeito às competências 01/2008 a 12/2008.

O procedimento fiscal teve início em 20/01/2011 com a emissão Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 18/19.

A ciência do AI em epígrafe se deu, pessoalmente, por intermédio de representante legal da empresa (Sócio), na data de 20/05/2011, consoante fls. 02.

Às fls. 20/1, consta Termo de Intimação Fiscal nº 01.

O **Relatório Fiscal do Auto de Infração Debcad nº 37.326.120-9**, fls. 11/6, informa, sumariamente, o que segue.

O presente AI foi lavrado para lançar contribuições devidas à Previdência Social, incidentes sobre a retirada de pró-labore dos sócios administradores Paulo Ivan Mascarenhas e Jairton da Silva Ávila.

O levantamento em tela foi efetuado através de aferição indireta, com fundamento no at. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, tomado por base o salário mais alto da folha de pagamento, vez que a empresa não apresentou Livro Caixa no período e nem folhas ou recibos de pagamento do pró-labore dos sócios, apesar de regulamente intimada para tanto.

No tocante à multa aplicada, em virtude da superveniência da Lei nº 11.941/09, derivada da Medida Provisória nº 449/08, e em observância ao quanto vazado no art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (CTN), após proceder à comparação das potenciais legislações aplicáveis (Demonstrativo de Multa Aplicada, fls. 26), concluiu a Autoridade Fiscal que para as competências de 07/2007 a 11/2008 revelou-se mais benéfica a legislação atual, conforme previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Demais do exposto, restou registrado que, em virtude da verificação, em tese, da prática do crime de sonegação de contribuição previdenciária, consoante art. 337-A, I e II, do Código Penal, foi confeccionada a competente Representação Fiscal para Fins Penais.

Dentro do prazo regulamentar (conforme fls. 72), a empresa impugnou o lançamento, por meio do instrumento de fls. 47/64, acompanhados dos documentos de fls. 65/70 (procuração, cópia dos documentos societários da Impugnante e cópia dos documentos do patrono), alegando, em síntese, os argumentos que se seguem:

1. O lançamento tributário incorreu em vícios de toda a ordem, especialmente no tocante à aferição indireta, quando havia elementos suficientes para a identificação da remuneração dos sócios.
2. No mesmo sentido, assevera que os meios necessários à identificação da materialidade do tributo devem ser esgotados, demonstrando a Autoridade Fazendária a impossibilidade de apuração dos rendimentos pagos aos sócios, para somente a partir daí estar autorizada à utilização de presunções legais.
3. Ademais, sustenta que a desconsideração da contabilidade da empresa deve estar lastreada em prova robusta.
4. Contesta, ainda, a utilização do maior salário registrado em folha de pagamento como paradigma da aferição indireta que respaldou o lançamento, vez que, geralmente, os sócios se atribuem pró-labore inferior aos demais empregados, pois auferem remuneração advinda dos lucros e dividendos.
5. Acosta julgados administrativos que respaldam o entendimento que defende, com transcrição do respectivo voto.
6. Aduz, demais do relatado, que, conforme conta do próprio Relatório Fiscal, foram analisados o Livro Caixa de 2007, folhas de pagamento etc.
7. Diante do que articula e da jurisprudência administrativa e doutrina que utiliza como apoio, conclui pela total inconsistência da materialidade eleita pela Autoridade Fazendária para aferição indireta da base de cálculo da contribuição social sobre o pró-labore dos sócios, devendo ser anulado de plano o lançamento efetuado.
8. No tocante à multa imposta, no percentual de 75%, articula que tal não condiz com a conduta assumida pela Impugnante, o que evidencia, de modo incontestado, a hipótese de atipicidade infracional.
9. Deduzindo arrazoados acerca do tema e da respectiva finalidade da multa, sustentando que a Defendente recolheu rigorosamente todos os tributos devidos, conclui pela inexistência de infração de qualquer espécie e, por conseguinte, de punição.
10. Assim, sustentando que a verdadeira razão da aplicação de punibilidade aos contribuintes deveria estar calcada na vontade deliberada de infringir norma positiva, no intuito de alcançar algum benefício próprio, não sendo o caso dos autos, resta evidenciada a atipicidade da conduta da Insurgente.
11. Aduz, em reforço, que a aplicabilidade da pena administrativa deve ser orientada pelos princípios que regem a aplicabilidade da lei penal, dentre os quais destaca o princípio da dosimetria da pena.
12. Sustenta, por fim, que as penas administrativas mais graves devem ser atribuídas apenas nas hipóteses em que o infrator tenha agido como dolo, fraude ou simulação. Colaciona doutrina.

13. Em conclusão, deve a multa ser retirada do contestado crédito tributário ou, alternativamente, readequada aos fatos concretos e reclassificada como multa de natureza moratória.
14. De todo o articulado, requer seja anulado o debatido AI, afastando-se os valores glosados a título de contribuição previdenciária sobre os valores de pró-labore dos sócios, nos patamares fixados, mediante mera presunção, sem substrato fático suficiente, em virtude dos fundamentos discorridos.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 76 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Contribuições devidas à Seguridade Social a título de quota patronal incidente sobre as remunerações (pró-labore) dos contribuintes individuais a seu serviço.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE LEGAL.

A fim de desconstituir o lançamento conforme materializado, imprescindível sejam trazidas aos autos as eventuais provas de que a norma individual e concreta traduzida no lançamento por arbitramento decorreu de ato praticado em desacordo com o que, abstratamente, previra a legislação que lhe serviu de fundamento ou, por outro lado, demonstrada realidade diversa da arbitrada - verdade material.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 76 e ss), reiterando os argumentos trazidos em sua impugnação e, requerendo, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida.

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 nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade da decisão de piso, sob a alegação de que a DRJ teria analisado o caso de forma genérica, sem a análise individual e sem a abordagem das circunstâncias fáticas que ensejaram a autuação e a apresentação de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, entendo que a decisão de piso enfrentou a argumentação tecida pelo recorrente, em sua defesa, deixando consignado, inclusive, não ter o sujeito passivo se desincumbido de seu ônus probatório.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo sujeito passivo.

3. Mérito.

Conforme narrado, o presente AI foi lavrado para lançar contribuições devidas à Previdência Social, incidentes sobre a retirada de pró-labore dos sócios administradores Paulo Ivan Mascarenhas e Jairton da Silva Ávila.

O levantamento em tela foi efetuado através de aferição indireta, com fundamento no art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, tomado por base o salário mais alto da folha de pagamento, vez que a empresa não apresentou Livro Caixa no período e nem folhas ou recibos de pagamento do pró-labore dos sócios, apesar de regulamente intimada para tanto.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 92 e ss), o sujeito passivo reiterou os argumentos trazidos em sua impugnação, alegando, em suma, a impossibilidade de aferição indireta no lançamento fiscal quando não esgotados os meios necessários à identificação da materialidade do tributo, bem como a inexigibilidade de aplicação da multa de ofício ou sua reclassificação para multa de natureza moratória.

Ao que se passa a analisar.

3.1. Da Aferição Indireta.

Conforme consta no Relatório Fiscal (e-fls. 11 e ss), o presente lançamento foi efetuado por meio de **aferição indireta**, tomando-se por base o salário mais alto da folha de pagamento dos segurados empregados, que foi usado como parâmetro de aferição do pró-labore dos sócios, uma vez que a empresa não apresentou Livro Caixa no período e nem mesmo a folha ou recibos de pagamento do pró-labore dos sócios, documentos solicitados pela fiscalização, referente ao período aludido.

Alega o recorrente, em suma, que a utilização do método da aferição indireta somente se legitimaria quando ainda não esgotados os meios necessários à identificação da

materialidade do tributo, bem como ante a desconsideração da contabilidade da empresa sem lastro em prova robusta.

Aduz, pois, não ser a situação dos autos, alegando que a Autoridade Fiscal teve ao seu dispor meios para obter os valores lançados, mediante acesso aos registros contábeis e Declarações Fiscais da Recorrente e de seus sócios.

Dessa forma, requer a anulação do presente lançamento tributário.

Pois bem. Em relação ao mérito, entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

A começar, cumpre esclarecer que diante da não apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização, a legislação permite à Autoridade Fiscal fazer uso do disposto no § 3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

Art. 33. [...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação alterada pela MP nº 449, de 03/12/08).

Observe-se que a aferição indireta tem por objetivo somente possibilitar a concretização dos §§ 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, eis que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, de modo que a falta de apresentação ou apresentação deficiente da documentação não pode impedir a constituição do crédito tributário correspondente. A mesma lei que prevê a aferição das contribuições devidas em face da apresentação insuficiente da documentação, também concede ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Nesse sentido, levando em consideração que o contribuinte deixou de apresentar os documentos solicitados, está a fiscalização autorizada a utilizar o método de arbitramento da base de cálculo, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus de descaracterizar a imputação que lhe é feita. Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, entendo que o auditor agiu ao amparo da lei e do Regulamento da Previdência Social, posto que autorizado pelo artigo 33 da Lei nº 8.212/1991 e alterações posteriores. Não há, pois, o que reparar no procedimento fiscal, em razão da impossibilidade de apuração regular dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Tem-se, pois, que resta perfeitamente demonstrada nos autos a motivação legal e fática do lançamento, tendo sido a aferição indireta, imbuída dos critérios de proporcionalidade e razoabilidade, capaz de permitir uma maior aproximação dos verdadeiros salários-de-contribuição devidos, motivo pelo qual, não merece prosperar a insatisfação do recorrente.

A propósito, não se pode confundir lançamento por arbitramento, com lançamento arbitrário. O lançamento arbitrário é aquele que foge ao razoável, sendo desproporcional. No presente caso, o lançamento respeitou os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e foi baseado em elementos próximos da realidade. O comportamento da fiscalização está, portanto,

perfeitamente compatível com o disposto no art. 33, parágrafo 3º da Lei nº 8.212 de 1991, bem como no art. 148 do CTN.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater a aferição indireta, como no presente feito. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

A esse respeito, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

No presente caso, o lançamento foi efetuado por aferição indireta e caberia ao impugnante o ônus da prova em contrário, que só seria cumprido mediante a apresentação de documentos e esclarecimentos incontroversos, comprovando, de forma consistente, que os fatos sobre os quais se funda o lançamento, ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, o que não foi realizado no presente processo administrativo fiscal.

Assim, sobre a comprovação dos fatos alegados, entendo que o recorrente não se desincumbiu de comprovar suas alegações, ficando apenas no campo das suposições, o que, a meu ver, não têm o condão de afastar a higidez da acusação fiscal.

Sobre as demais alegações apresentadas pelo sujeito passivo, não acrescentam e nem diminuem o lançamento fiscal, quando, na verdade, confirmam que o trabalho da Fiscalização está correto. Em nenhum momento o sujeito passivo demonstra, efetivamente, que os valores lançados são indevidos, limitando-os a trazer alegações genéricas e que não afastam a responsabilidade pelo crédito tributário.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Para além do exposto, destaco que o sujeito passivo apresentou seu Recurso ano-calendário 2011, sendo que até o presente momento (ano-calendário 2023), o recorrente não anexou qualquer documento complementar nos autos, que pudesse comprovar o adimplemento de suas obrigações tributárias, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos, que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Tem-se, pois, que o contribuinte teve tempo suficiente para encaminhar os documentos comprobatórios, durante o curso do processo administrativo fiscal, não havendo, pois, que se falar em cerceamento de defesa ou violação à ampla defesa, eis que, se não exercido, foi por opção do próprio contribuinte.

Dessa forma, como o contribuinte não apresentou a documentação idônea solicitada pela fiscalização e nem mesmo demonstrou, de forma efetiva, a incorreção da base de cálculo do lançamento, reputo correto o arbitramento levado a cabo, por falta de comprovação.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

3.2. Da Multa Aplicada.

O recorrente também requer o afastamento da multa no percentual de 75%, estribada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96), por entender pela sua atipicidade ao caso dos autos ou, ainda, sua reclassificação para multa de natureza moratória.

Pois bem. Conforme exhaustivamente tratado no tópico anterior, houve a manutenção da obrigação principal, não havendo que se falar em prejudicialidade na aplicação da multa de ofício.

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

No caso dos autos, a multa de ofício aplicada pela fiscalização pune precisamente os atos que, muito embora não tenham sido praticados dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipificam infrações cuja responsabilidade é de natureza objetiva e encontram-se definidas nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

E, ainda, não há previsão legal que autorize a conversão da multa de ofício em multa de mora, tal como requerido pelo sujeito passivo.

Sobre a alegação de confisco, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos

administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72.

Feito os esclarecimentos acima, entendo que assiste parcial razão ao sujeito passivo, em sua insurgência quanto à multa aplicada, eis que a metodologia utilizada pela fiscalização para comparar a multa mais benéfica foi equivocada, estando pautada em critério 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 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.

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 nº 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.941/09.

Nesse sentido, após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 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, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide.

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

1.2.6. Multas

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

*Data da inclusão: 12/06/2018

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

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

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

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

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

STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

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

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das

considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

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

...

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

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

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

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

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

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

Para além do exposto, conforme voto proferido no Acórdão nº 9202-009.753, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de Relatoria da Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, embora a penalidade decorrente de descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou

apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, não tenha sido expressamente tratada no Parecer SEI 11315/2020, como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, é de rigor que, em obediência ao disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Dessa forma, os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 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 nº 11.941/09.

E, ainda, os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei nº 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei.

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 nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Dessa forma, consolidando o raciocínio esposado, entendo que, no caso dos autos, faz-se necessário 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.

Conclusão

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