



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.002679/2008-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.502 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2021  
**Recorrente** TRANSPORTADORA TRANSVILMAR LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES A SEGURIDADE SOCIAL PAGAMENTOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

O regular pagamento a contribuintes individuais constitui fato gerador de contribuições à seguridade social.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO PATRONO DO CONTRIBUINTE. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

SUSTENTAÇÃO ORAL. REUNIÃO DE JULGAMENTO NÃO PRESENCIAL, POR VIDEOCONFERÊNCIA OU TECNOLOGIA SIMILAR. PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL. POSSIBILIDADE. ARTIGO 4º DA PORTARIA Nº 7755 DE 30 DE JUNHO DE 2021.

As partes ou seus patronos devem acompanhar a publicação da pauta de julgamento no Diário Oficial da União (DOU), com antecedência de 10 dias e no site da internet do CARF, podendo, então, na sessão de julgamento respectiva, efetuar sustentação oral. Na reunião de julgamento não presencial, por videoconferência ou tecnologia similar o pedido de sustentação oral é feito por meio de formulário eletrônico em até 2 (dois) dias úteis antes do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte tem acesso a todas as informações necessárias à compreensão das razões que levaram à autuação, tendo apresentado impugnação e recurso voluntário em que combate todos os fundamentos do auto de infração.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de perícia e diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já com a impugnação. Procedimento de perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009.

Restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 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 artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.276/1.287) interposto contra decisão no acórdão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) de fls. 1.258/1.262, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no AI - Auto de Infração – DEBCAD nº 37.142.688-0, consolidado em 25/7/2008, no montante de R\$ 196.791,89, já incluídos multa e juros (fls. 2/46), acompanhado do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 54/56), referente às contribuições descontadas dos segurados contribuintes individuais transportadores autônomos não informadas na GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações para a Previdência Social no período de 1/4/2003 a 31/12/2007.

### Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 1.259):

Transportadora Transvilmar Ltda. teve lavrado contra si o Auto de Infração - AI em epígrafe, relativo ao lançamento de contribuições dos segurados contribuintes individuais - transportadores autônomos - que prestaram serviços a atuada e que foram descontadas de suas remunerações.

O lançamento, que abrange as competências 04/2003 a 12/2005, 02/2006 a 04/2006, 09/2006 a 11/2006, 01/2007 a 03/2007, 05/2007, 06/2007 e 08/2007 a 12/2007, atingiu o montante de R\$ 196.791,89 (cento e noventa e seis mil, setecentos e noventa e um reais e oitenta e nove centavos), valor consolidado em 25/07/2008.

(...)

Segundo consta do Relatório Fiscal, na auditoria foram formalizados ainda os seguintes autos de infração (fl. 55):

Nº DEBCAD	DATA	VALOR
370986040	28.07.2008	136.783,00
371426863	28.07.2008	379.812,76
371426898	25.07.2008	47.476,65

### Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada pessoalmente do lançamento em 5/8/2008 (fl. 2) e apresentou sua impugnação em 3/9/2008 (fls. 61/67), acompanhada de documentos (fls. 68/196), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 1.259/1.260):

(...)

A atuada teve ciência do AI em 05/08/2008 e apresentou, em 03/09/2008, impugnação tempestiva, fls. 60 a 66 alegando ser incorreto o lançamento, pois afirma comprovar, através dos documentos juntados aos autos, o recolhimento dos valores devidos, ainda restando saldo credor a compensar. Junta planilha, por competência, com os valores que entende corretos.

Informa a correção das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Alega, também, haver decaído o direito da fiscalização constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a cinco anos da atuação, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional- CTN.

Requer, caso não sendo possível verificar a inexistência do débito lançado, a realização de perícia contábil. Indica perito e formula quesitos.

Conclui não ser a empresa devedora e requer o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Junta Extratos de Contribuições e Protocolos de Envio de Arquivos Conectividade Social, fls. 76 a 1.95.

Frente aos documentos apresentados pela empresa, o processo foi enviado em diligência à fiscalização, que juntou aos autos os relatórios Discriminativo do Débito - DD, fls. 203 a 225, Valores Não Apropriados - VNA, fls. 226 a 233, e a informação Fiscal - IF, fls. 234 a 236, listando os valores recolhidos pela empresa, agora apropriados ao lançamento.

A empresa atuada teve ciência da diligência em 30/11/2009 e apresentou manifestação em 05/01/2010, requerendo a juntada de documentos: folhas de pagamento, extratos de contribuições previdenciárias, Guias da Previdência Social - GPS, GFIP retificadoras e Declarações de imposto de Renda - DIRF, relativas aos anos calendário 2003, 2004, 2005 e 2007.

Esclarece que as GFIP e DIRF retificadoras foram apresentadas pendentes de finalização de processamento e informando que as correções efetuadas dizem respeito à base de cálculo utilizada para lançamento das alíquotas incidentes sobre os pagamentos efetuados a empregados e contribuintes individuais.

Junta documentos, as. 244 a 1.172.

Em nova diligência, a Fiscalização, através da IF de fls. 1.177 e 1.178, afirma que o débito, depois de consideradas as GPS apresentadas, deve ser retificado e ter alterado seu valor, de R\$ 196.791,89 para R\$ 491,95.

Junta aos autos os Discriminativo Sintético de Débito - DSD, fl. 1.179, Discriminativo Analítico de Débito - DAD, fl. 1.180, Relatório de Documentos Apresentados - RDA, fls. 1.181 a 1.185, e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA, fls. 1.186 a 1.202.

A atuada teve ciência da nova diligência em 28/07/2010 e apresentou, em 26/08/2010, manifestação afirmando que a impugnação, ainda que parcialmente provida, não espelha a realidade, já que em auditoria interna verificou divergência entre os valores das ordens de pagamentos de fretes e da DIRF - retificada em 31/07/2008 - e os valores dos cálculos apresentados pela fiscalização.

Constatou também que, nas bases de cálculo lançadas, foram incluídos valores relativos a pessoas físicas com vínculo empregatício com a impugnante e referentes a aluguéis - DIRF códigos 3208 e 0561 - como se fossem valores pagos a contribuintes individuais freteiros.

Assim, afirma que “para o cálculo correto dos valores, é necessário que a apropriação seja efetuada sobre o novo valor da contribuição apurada e não sobre o valor original, sob pena de dupla compensação e/ou cobrança”.

Reafirma suas alegações quanto a decadência de período anterior a cinco anos do lançamento e quanto a prova pericial, formulando novos quesitos.

Requer seja reconhecida a improcedência e insubsistência da ação fiscal e seja cancelado o débito fiscal reclamado.

Junta documentação contábil, fls. 1.214 a 1.248.

### **Da Decisão da DRJ**

A 7ª Turma da DRJ/POA, em sessão de 30 de novembro de 2010, no acórdão nº 10-28.739 (fls. 1.258/1.262), julgou a impugnação procedente em parte, reconhecendo a decadência em relação às competências de 4/2003 a 7/2003, remanescendo o crédito tributário no valor de R\$ 473,52, referente às competências de 13/2005 e 2/2006, conforme DADR (fls. 1.263/1.268) e ementa abaixo reproduzida (fls. 1.258):

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2007

## AUTO DE INFRAÇÃO - AI 37.142.688-0

1. DECADÊNCIA. As contribuições previdenciárias e para terceiros estão sujeitas aos prazos decadenciais estabelecidos no Código Tributário Nacional - CTN. Decadência parcialmente configurada. 2. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Não se confunde falta de recolhimento de contribuição - descumprimento de obrigação principal - com infração a dispositivo da legislação previdenciária - descumprimento de obrigação acessória. 3. ÔNUS DA PROVA. À impugnante cabe o ônus de comprovar o que alega. 4. PRAZO PARA JUNTADA DE DOCUMENTO. Não comprovadas quaisquer das hipóteses para concessão de novo prazo para apresentação de documentos, descabe fazê-la em momento diferente da impugnação. 5. PERÍCIA. Não configurada sua necessidade, tem-se como prescindível a realização de perícia.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

**Do Recurso Voluntário**

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 11/1/2011 (AR de fl. 1.271) e interpôs recurso voluntário em 9/2/2011 (fls. 1.276/1.287), acompanhado de documentos (fls.1.288/1.607), com os seguintes argumentos:

1.1. A Recorrente foi autuada porque não informou na GRIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações para a Previdência Social - os valores descontados dos segurados contribuintes individuais treiteiros/transportadores autônomos incidentes sobre a folha de pagamento no período de 01.01.2003 a 31.12.2007 e em consequência disto, não teria efetuado os recolhimentos.

1.2. Após a notificação, apresentou tempestivamente, impugnação, que restou parcialmente provida, reduzindo o valor do auto de lançamento, porém, ainda de forma equivocada.

1.3. A impugnação foi julgada parcialmente procedente sendo ao Lançamento retificado, reduzindo o valor de R\$ 196.791,89 para R\$ 491,95, abrindo-se novo prazo para impugnação.

1.4. Protocolado nova impugnação, foi esta julgada parcialmente procedente, reconhecendo a decadência dos créditos relativos as competências de 04/2003 a 07/2003, porém, mantendo o crédito tributário em R\$ 473,52.

1.5. Ocorre que continua incorreto o lançamento. Com efeito, a análise dos documentos indica que, com base nas ordens de pagamento de fretes e com base também na DIRF deste período (retificada em 31/07/2008), que há divergências nas bases de cálculos apresentadas pela fiscalização.

1.6. Isso porque o fisco continuou a utilizar a base de cálculo informada equivocadamente na DIRF (valor integral do frete) desconsiderando as DIRF's retificadas.

1.7. Também constatou que nas bases de calculo levantadas pela fiscalização estão incluídos os nomes de pessoas físicas relacionadas na DIRF com código 3208, referente a receita de aluguéis, e código 0561 referente a vínculo empregatício, como se treiteiros fossem.

1.8. Portanto, corrigidos os bases de calculo e os lançamentos incorretos, nodo é devido o título de valores descontados dos segurados contribuintes individuais patronais/transportadores autônomos ( 11%).

1.9. Eis o ponto fulcral da incorreção obrada pelo fisco: Para o cálculo correto dos valores, era necessário que a apropriação fosse efetuada sobre o novo valor da contribuição apurada e não sobre o valor original, sob pena de dupla compensação e/ou cobrança.

**2. DO DIREITO**

### A) PRELIMINAR - CERCEAMENTO DE DEFESA

2.1 Primeiramente, se faz necessário destacar que, por duas vezes a Recorrente requereu a realização de perícia contábil. Apresentando quesitos e assistente técnico, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72.

2.2. A perícia foi indeferido sob a alegação de que a mesma era "prescindível" para o julgamento da impugnação, uma vez que foram "acolhidos os documentos juntados ao expediente. "

2.3. Porém, além da análise dos documentos juntados com a impugnação era necessário a análise dos GFIP's e DIRF's retificadas, posto que as mesmas estavam de posse da fiscalização e corrigiam a base de cálculo do tributo.

2.4. No julgamento da impugnação, o relator afirma que a atuada "não traz aos autos qualquer início de prova da alegação" de que foi constatado que nas bases de cálculo foram incluídos valores relativos a pessoas físicas com vínculo empregatício com a empresa e referentes a aluguéis - DIRF códigos 3208 e 0561.

2.5. Também afirma que o AI diz respeito:

"ter deixado de recolher, a atuada, contribuição devida (descumprimento de obrigação principal) e não infração o dispositivo da legislação previdenciária (descumprimento de obrigação acessória de informar, em GFIP, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias). Portanto, a informação das retificações promovidas pelo impugnante não tem o condão de alterar o lançamento. "

2.6. Ora, tais provas estavam de posse da receita, posto que as GFIP's forma retificadas, e com isso, teriam que ser consideradas as novas bases de cálculo da contribuição previdenciária. Ora, Exas., se a retificação das GFIP's altera a base de calculo, por Óbvio que deve ser considerada também para alterar o lançamento.

2.7. Se a fiscalização não conseguiu confirmar as alegações da Recorrente com a análise dos documentos juntados e das GFIP's e DIRF's retificadas, deveria ter deferido a perícia para elucidação dos fatos alegados.

2.8. O indeferimento da prova pericial caracteriza cerceamento de defesa, nos termos do artigo 5º, LV da Constituição Federal.

(...)

2.9. isto posto, e com base nas provas produzida, em especial a perícia contábil produzida pela recorrente, REQUER que seja aplicando o disposto no Art. 249, § 2º do CPC, provendo o presente recurso para reconhecer a inexistência de débito; ou, alternativamente, sejam os autos convertidos em diligência para produção de nova prova pericial, se necessário.

### 3.MÉRITO

3.1. Não obstante o indeferimento da prova pericial requerida, para demonstrar que a obrigação relativa ao recolhimento dos valores descontados dos segurados contribuintes individuais patronais/transportadores autônomos foi regularmente cumprida. A Recorrente contratou perito contador para produzir laudo pericial visando dirimir a controvérsia.

3.2. As conclusões produzidas pelo expert não deixam dúvidas quanto a incorreção do lançamento e dispensam maiores digressões. Do referido laudo pericial, juntado neste ato (doc. 01), se extrai os seguintes excertos:

(...)

3.3. Desta forma, em homenagem ao princípio do contraditório e da ampla defesa, assegurando constitucionalmente (Art. 5º, LV da CF de 1988), faz-se necessário que essa prova seja acolhida e apreciada por Vossas Senhorias.

3.4. O Perito concluiu que em alguns períodos, foi informado equivocadamente o valor do frete integral na DIRF, quando o correto seria ter informado apenas 40% deste valor.

Em face deste erro, o fisco calculou a contribuição previdenciária de 20% sobre base de cálculo equivocada.

3.5. As DIRF's do período foram retificadas em 31/07/2008, para lançar corretamente a base de cálculo do tributo. Porém, o fisco, ao efetuar a apropriação da GPS paga, não utilizou a base de cálculo retificada, continuando a cobrar valores indevidos.

3.6. Ainda, nas bases de cálculo levantadas pela fiscalização neste período estão inclusos nomes de pessoas físicas relacionadas na DIRF com código 3208, referente à receita de aluguéis, e código 0561 referente a vínculo empregatício, como se freteiros fossem.

3.7. O fisco reconheceu os pagamentos efetuados pela Recorrente independentemente de estarem informados na GFIP's, porém, manteve como base de cálculo da DIRF original.

3.8. Para o cálculo correto dos valores da contribuição, é necessário que a apropriação efetuada pela receita se opere sobre o novo valor da contribuição apurada (retificadoras) e não sobre o valor original, sob pena de dupla compensação e/ou cobrança.

Exemplificativamente:

Na competência 08/2003 o valor da base de cálculo utilizada pelo fisco é de R\$ 40.176,43, quando o correto seria R\$ 21.917,43.

Vide quadro resumo abaixo (parte integrante da perícia em anexo):

(...)

3.9. A perícia contábil em anexo comprova que nenhum valor é devido ao fisco a título de valores descontados dos segurados contribuintes individuais freteiros/tranportadores autônomos, tendo inclusive, apontado saldo credor em favor do contribuinte.

3.10. O fisco não pode passar por cima da verdade real/material, desconsiderando o fato gerador, sob pena de enriquecimento sem causa.

(...)

#### 4. DA BOA FE DA RECORRENTE

Diante de todos os esforços encetados pela Recorrente a fim de regularizar a situação perante o fisco, resta evidenciado sua total boa-fé, eis que sempre agiu dentro dos padrões recomendados de correção, lisura, honestidade. Tanto foi assim que chegou a ajuizar ação cautelar e ordinária n.º 2008.71.08.005835-0 (cuja cópia segue anexa) e comprova que diligenciou de todas as formas e meios que estavam ao seu alcance para regularizar a situação, sendo que conseguiu obter os dados de cerca de 95% dos trabalhadores autônomos, procedendo na retificação das folhas de pagamento. Outrossim, independentemente da falta de registro na folha de pagamento, os valores foram devidamente informados nas DIRF'S, o que demonstra a total boa fé da Recorrente.

Registre-se mais uma vez, que independentemente da falta de registro, os valores devidos foram devidamente recolhidos, sem prejuízo algum ao erário público.

#### 5. DA CONCLUSÃO

5.1. Em face do acima exposto, comprovado esta que ha divergências nas bases de cálculos apresentadas pela fiscalização, se comparadas com as ordens de pagamento de fretes e nas DIRF's deste período, que foram retificadas em 31/07/08.

5.2. Restou também comprovado que a compensação de valores se deu sobre os valores levantados originalmente pelo fisco, sem levar em consideração as retificadoras posteriores ao lançamento.

5.3. Que em fase da correção da base de cálculo, se procedida a compensação sobre os novos valores, nenhum valor é devido pela Recorrente, devendo ser reconhecida a insubsistência e improcedência da ação fiscal.

5.4. Isto posto, e com base nas provas produzida, em especial a perícia contábil produzida pela recorrente, REQUER que seja aplicando o disposto no Art. 249, § 2º do CPC, provendo o presente recurso para reconhecer a inexistência de débito; ou, alternativamente, sejam os autos convertidos em diligência para produção de nova prova pericial, se necessário.

5.5 Outrossim, desde já requer seja deferida a sustentação oral aos procuradores da recorrente, devendo os mesmos serem devidamente intimados quando da marcação da pauta de julgamento.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

## PRELIMINARES

### I. Do Pedido de Ciência do Patrono e Sustentação Oral

Quanto à demanda acerca da ciência do patrono da contribuinte, os incisos I, II e III do artigo 23 do Decreto n.º 70.235 de 1972 disciplinam integralmente a matéria, configurando as modalidades de intimação, atribuindo ao fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência. De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, a intimação via postal, no endereço de seu advogado, não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto n.º 70.235 de 1972. Ademais a matéria já se encontra sumulada no âmbito do CARF, sendo portanto de observância obrigatória por parte deste colegiado, nos seguintes termos:

#### Súmula CARF n.º 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

O pedido de intimação prévia da data da sessão de julgamento ao patrono da Recorrente para a realização de sustentação oral também não encontra amparo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), que regulamenta o julgamento em segunda instância e na instância especial do contencioso administrativo fiscal federal, na forma do artigo 37 do Decreto n.º 70.235 de 1972, na redação dada pela Lei n.º 11.941 de 2009.

Atualmente a Portaria CARF n.º 7755 de 30 de junho de 2021<sup>1</sup>, regulamenta a realização de reunião de julgamento não presencial, por videoconferência ou tecnologia similar,

<sup>1</sup> PORTARIA CARF N.º 7755, DE 30 DE JUNHO DE 2021. Regulamenta a realização de reunião de julgamento não presencial, por videoconferência ou tecnologia similar, prevista no art. 53, §§ 1º, 2º, 4º e 5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, bem assim de sessão extraordinária, por meio de videoconferência, para o julgamento

prevista no artigo 53, §§ 1º, 2º, 4º e 5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, bem assim de sessão extraordinária, por meio de videoconferência, para o julgamento da representação de nulidade de que trata o artigo 80 do mesmo Anexo, dispondo seus artigos 4º, 5º, 6º e 7º acerca dos procedimentos para a sustentação oral e acompanhamento na sala da sessão virtual.

Desse modo, a parte ou seu patrono deve acompanhar a publicação da Pauta de Julgamento no Diário Oficial da União (DOU), com antecedência de 10 dias e no *site* da internet do CARF, na forma do artigo 55, parágrafo único do Anexo II do RICARF, podendo, então, encaminhar o pedido de sustentação oral, por meio de formulário eletrônico disponibilizado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado, nos termos do artigo 4º da Portaria nº 7755 de 30 de junho de 2021.

Portanto, não há como ser atendido o pedido da Recorrente nestes pontos.

---

da representação de nulidade de que trata o art. 80 do mesmo Anexo. (Publicado(a) no DOU de 01/07/2021, seção 1, página 13)

(...)

Art. 4º O pedido de sustentação oral deverá ser encaminhado por meio de formulário eletrônico disponibilizado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet em até 2 (dois) dias úteis antes do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

§ 1º Somente serão processados pedidos de sustentação oral em relação a processo constante de pauta de julgamento publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na internet.

§ 2º Serão aceitos apenas os pedidos apresentados no formulário eletrônico padrão, preenchido com todas as informações solicitadas.

§ 3º Considera-se sessão o turno agendado para julgamento do processo, e reunião, o conjunto de sessões, ordinárias e extraordinárias, realizadas mensalmente.

Art. 5º A sustentação oral será realizada por meio de uma das seguintes modalidades:

I - gravação de vídeo/áudio, limitado a 15 (quinze) minutos, hospedado na plataforma de compartilhamento de vídeos na Internet indicada na Carta de Serviços no sítio do CARF, com o endereço (URL) informado no formulário de que trata o art. 4º; ou

II - videoconferência, utilizando a ferramenta adotada pelo CARF, no momento em que o processo for apregoado na respectiva sessão de julgamento.

§ 1º A sustentação oral das partes ou dos respectivos representantes legais terá a duração de até 15 (quinze) minutos.

§ 2º Havendo pluralidade de sujeitos passivos, ou julgamento de lote de repetitivos, o tempo máximo de sustentação oral será de 30 (trinta) minutos, dividido entre os patronos, ressalvado o disposto no § 3º.

§ 3º Se as partes optarem por diferentes modalidades de sustentação oral, serão aplicados os §§ 1º e 2º, no que couber.

§ 4º A opção por uma das modalidades de sustentação oral exclui a utilização da outra modalidade, é irrevogável para a reunião de julgamento correspondente e não prejudica o disposto no art. 7º.

§ 5º A opção pela realização de sustentação oral por videoconferência pressupõe o atendimento às especificações tecnológicas dispostas na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet.

Art. 6º Caso a opção tenha sido pela sustentação oral na modalidade de gravação de vídeo/áudio, e este não esteja disponível no endereço (URL) indicado no formulário eletrônico, ou apresente qualquer impedimento técnico à sua reprodução, o processo será retirado de pauta, registrando-se em ata essa motivação, ressalvada a possibilidade de realização de sustentação oral na modalidade de videoconferência ao patrono que tenha solicitado também o acompanhamento do julgamento.

§ 1º O processo retirado de pauta pela motivação descrita no caput será automaticamente incluído na pauta de julgamento em até duas reuniões virtuais subsequentes, oportunidade em que a sustentação oral será considerada como não solicitada, ressalvada a possibilidade de apresentação de novo pedido, inclusive para modalidade diversa do pedido anterior, no prazo de que trata o art. 4º.

§ 2º O disposto no § 1º não prejudicará a realização do julgamento na reunião subsequente caso o vídeo/áudio não esteja disponível no endereço (URL) indicado no formulário eletrônico ou apresente impedimento técnico à sua reprodução em duas reuniões consecutivas.

(...)

## II. Nulidade por Cerceamento de Defesa

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Esclareça-se que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

De acordo com o disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, são os seguintes os requisitos do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão têm que ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. No presente caso, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil), estão presentes os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal e contra os quais a contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa.

A Recorrente alega que houve o cerceamento de defesa por ter sido negado o direito à realização de perícia pela autoridade julgadora de primeira instância. Observa-se que no acórdão recorrido tal pedido foi indeferido sob os seguintes fundamentos (fls. 1.262):

(...)

Da Perícia

Com relação ao pedido de perícia, feito na impugnação, nomeando perito e formulando quesitos, tem-se que o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 determina que a autoridade

juizadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Ocorre ser prescindível a perícia requerida, tendo-se em vista que o débito foi lançado de acordo com o disposto no artigo 37 da Lei n.º 8.212/91, que todos os documentos juntados aos autos foram apreciados e ensejaram a retificação do crédito tributário constante deste AI.

Assim, já apreciadas as razões de defesa trazidas pela impugnante, com o acolhimento dos documentos juntados ao expediente, indefere-se o pedido de perícia contábil.

(...)

No artigo 16, inciso IV do Decreto n.º 70.235 de 6 de março de 1972<sup>2</sup>, com redação dada pelo artigo 1.º da Lei n.º 8.748 de 9 de dezembro de 1993, estão os requisitos a serem cumpridos acerca das diligências e perícias que o impugnante pretende que sejam efetuadas, e as consequências pelo não atendimento de tais requisitos estão previstas no § 1.º do referido dispositivo normativo.

A Recorrente teve oportunidade, tanto na fase da ação fiscal como no curso do contencioso administrativo, para trazer os elementos suficientes e necessários para comprovar suas alegações não se justificando, no presente caso, após terem sido efetuadas duas diligências no curso da impugnação, a realização de perícia ou outra diligência para suprir injustificada omissão probatória, especialmente de provas documentais que já poderiam ter sido juntadas aos autos.

Ademais, presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, uma vez que os documentos trazidos aos autos são suficientes para a formação da convicção deste juiz, de acordo com o artigo 29 do Decreto n.º 70.235 de 1972, não se justifica o deferimento do pedido de perícia para constatações dos fatos alegados pela contribuinte.

A respeito do tema vale lembrar que recentemente foi aprovada a Súmula CARF n.º 163, nos seguintes termos:

#### **Súmula CARF n.º 163**

---

<sup>2</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 1.º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5.º 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. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

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

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assim, sem razão a insurgência da contribuinte e por conseguinte não é o caso da aplicação da disposição contida no artigo 249, § 2º da Lei nº 5.869 de 1973 (antigo CPC) <sup>3</sup> e no mesmo sentido a disposição contida no artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235 de 1972.

**MÉRITO**

No caso em apreço, segundo a Recorrente, o cerne da questão se resume ao fato da fiscalização continuar a utilizar base de cálculo informada de forma equivocada na DIRF (valor integral do frete), desconsiderando as DIRF's retificadoras, além de terem sido incluídas pessoas físicas relacionadas na DIRF com código 3208, referente à receita de aluguel e código 0561 referente a vínculo empregatício, como se freteiros fossem.

A despeito do assunto, cumpre observar preliminarmente, tendo em vista a fundamentação legal constante no auto de infração (fl. 43), o que dispõem a legislação e demais atos normativos acerca da base de cálculo da contribuição do contribuinte individual:

**LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991<sup>4</sup>**

(...)

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

<sup>3</sup> LEI Nº 5.869, DE 11 DE JANEIRO DE 1973. Institui o Código de Processo Civil.

Art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.

(...)

§ 2º Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

<sup>4</sup> Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

§ 2º Se não houver expediente bancário nas datas indicadas: (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

(...)

§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

#### **DECRETO Nº 3.048, DE 6 DE MAIO DE 1999<sup>5</sup>**

(...)

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999))

(...)

Art. 199. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo é de vinte por cento aplicada sobre o respectivo salário-de-contribuição, observado os limites a que se referem os §§ 3º e 5º do art. 214.(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observados os limites a que se referem os §§ 3º e 5º; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§ 3º O limite mínimo do salário de contribuição corresponde: (Redação dada pelo Decreto nº 10.491, de 2020)

I - para os segurados contribuinte individual e facultativo, ao salário-mínimo, tomado no seu valor mensal; e (Redação dada pelo Decreto nº 10.491, de 2020)

(...)

§ 5º O valor do limite máximo do salário-de-contribuição será publicado mediante portaria do Ministério da Previdência e Assistência Social, sempre que ocorrer alteração do valor dos benefícios.

(...)

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - a empresa é obrigada a:

(...)

---

<sup>5</sup> Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências.

§ 20. Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a outro contribuinte individual equiparado a empresa ou a produtor rural pessoa física ou a missão diplomática e repartição consular de carreira estrangeiras, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição patronal do contratante, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que este lhe tenha pago ou creditado, no respectivo mês, limitada a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição. (Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

(...)

§ 21. Para efeito de dedução, considera-se contribuição declarada a informação prestada na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social ou declaração fornecida pela empresa ao segurado, onde conste, além de sua identificação completa, inclusive com o número no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, o nome e o número da inscrição do contribuinte individual, o valor da retribuição paga e o compromisso de que esse valor será incluído na citada Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e efetuado o recolhimento da correspondente contribuição. (Incluído pelo Decreto n.º 3.265, de 1999)

(...)

§ 23. O contribuinte individual que não comprovar a regularidade da dedução de que tratam os §§ 20 e 21 terá glosado o valor indevidamente deduzido, devendo complementar as contribuições com os acréscimos legais devidos. (Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

(...)

§ 26. A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual a seu serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição, é de onze por cento no caso das empresas em geral e de vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais. (Incluído pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

§ 27. O contribuinte individual contratado por pessoa jurídica obrigada a proceder à arrecadação e ao recolhimento da contribuição por ele devida, cuja remuneração recebida ou creditada no mês, por serviços prestados a ela, for inferior ao limite mínimo do salário-de-contribuição, é obrigado a complementar sua contribuição mensal, diretamente, mediante a aplicação da alíquota estabelecida no art. 199 sobre o valor resultante da subtração do valor das remunerações recebidas das pessoas jurídicas do valor mínimo do salário-de-contribuição mensal. (Incluído pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

(...)

§ 28. Cabe ao próprio contribuinte individual que prestar serviços, no mesmo mês, a mais de uma empresa, cuja soma das remunerações superar o limite mensal do salário-de-contribuição, comprovar às que sucederem à primeira o valor ou valores sobre os quais já tenha incidido o desconto da contribuição, de forma a se observar o limite máximo do salário-de-contribuição. (Incluído pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

§ 29. Na hipótese do § 28, o Instituto Nacional do Seguro Social poderá facultar ao contribuinte individual que prestar, regularmente, serviços a uma ou mais empresas, cuja soma das remunerações seja igual ou superior ao limite mensal do salário-de-contribuição, indicar qual ou quais empresas e sobre qual valor deverá proceder o desconto da contribuição, de forma a respeitar o limite máximo, e dispensar as demais dessa providência, bem como atribuir ao próprio contribuinte individual a responsabilidade de complementar a respectiva contribuição até o limite máximo, na hipótese de, por qualquer razão, deixar de receber remuneração ou receber remuneração inferior às indicadas para o desconto. (Incluído pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

(...)

Convém ponderar, ao demais, que a fiscalização seguiu estritamente o disposto nas normativas acima reproduzidas, não encontrando guarida a tese ventilada pela Recorrente de que deve ser considerada como base de cálculo da contribuição previdenciária apenas 40% do valor do frete, conforme DIRF's retificadoras entregues em 31/7/2008.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 54/56) o lançamento decorreu do fato da empresa não ter comprovado o recolhimento das contribuições descontadas dos segurados contribuintes individuais/transportadores autônomos, incidentes sobre a folha de pagamento, que não foram declarados em GFIP. Acrescenta, ainda, a autoridade lançadora que "todos os valores lançados encontram-se respaldados por lançamentos contábeis constantes da documentação apresentada pela empresa".

Em relação à alegação da contribuinte de ter sido utilizada base de cálculo equivocada, com a inclusão indevida de pessoas físicas com vínculo empregatício e pagamentos de aluguéis, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 1.261):

(...)

**Da inclusão de pessoas físicas não contribuintes individuais**

Embora a autuada afirme haver constatado que nas bases de cálculo foram incluídos valores relativos a pessoas físicas com vínculo empregatício com a empresa e referentes a aluguéis - DIRF códigos 3208 e 0561 -, como se fossem valores pagos a contribuintes individuais freteiros, não traz aos autos qualquer início de prova dessa alegação, não se desincumbindo do ônus que lhe cabia.

(...)

Ressalte-se que apesar da decisão apontar a ausência de provas em relação a tais alegações, com o recurso voluntário novamente a contribuinte deixou de comprovar mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, como por exemplo, cópia de contratos de locação de imóveis, recibos de pagamentos, fichas de registro de empregados e holerites, dentre outros, a inclusão indevida dessas pessoas como freteiros, vindo somente a repisar os argumentos da impugnação, arguindo o cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia e que era necessária a análise das GFIP's e DIRF's retificadas que estavam de posse da fiscalização para serem consideradas as novas bases de cálculo.

Nesse sentido, nos termos do disposto no artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015<sup>6</sup> (Código de Processo Civil), a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório, razão pela qual razão não lhe assiste.

Anota-se, por fim, que a Recorrente arguiu que olvidou esforços a fim de regularizar a situação perante o fisco, restando evidenciado sua total boa-fé.

A boa-fé objetiva é um princípio basilar segundo o qual as partes devem agir apoiadas em valores éticos e morais. Desse comportamento, decorrem outros deveres anexos, como lealdade, transparência e colaboração a serem observados. Tal princípio encontra-se expresso no artigo 5º do Código de Processo Civil:

Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

<sup>6</sup> LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Segundo Bruno A. F. Guimarães<sup>7</sup>:

(...)

O princípio da boa-fé objetiva visa estabelecer um “estado ideal” nas relações obrigacionais, em que seus partícipes obrem com lealdade e probidade no seu desenvolvimento, visando o seu adimplemento de forma a respeitar standards éticos de conduta, não faria sentido subtrair instituto de tamanha importância do âmbito do Direito Tributário.

(...)

Da dicção do artigo 20 da do Decreto-lei n.º 4.657 de 1942<sup>8</sup>, extrai-se que:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei n.º 13.655, de 2018) (Regulamento)

De aduzir-se em conclusão que o agir com boa-fé é o comportamento esperado nas relações obrigacionais. A boa-fé não pode servir de fundamento para deixar de ser aplicada a legislação. O cerne da questão é saber se a contribuinte cumpriu ou não o estipulado na legislação aplicável. Restando incontroverso que não cumpriu, não há como deixar de aplicar a sanção cabível, sob pena de responsabilidade pessoal do agente, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN.

Posta assim a questão, não merece provimento as alegações da Recorrente.

### **Da Revisão do Critério de Aplicação das Multas**

A MP n.º 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, alterou a Lei n.º 8.212 de 1991, promovendo substanciais mudanças no cálculo e aplicação da multa para o fundamento legal da infração objeto deste lançamento.

Pela legislação vigente em período anterior à edição da MP n.º 449 de 2008, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições a saber: (i) uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º da Lei n.º 8.212 de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528 de 1997 e (ii) outra consistindo em multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991 com a redação da Lei n.º 9.876 de 1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Conforme estabelecido pela MP n.º 449 de 2008 e mantido pela conversão desta na Lei n.º 11.941 de 2009, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430 de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488 de 2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o *quantum* não recolhido com a devida multa) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

<sup>7</sup> GUIMARÃES, Bruno A. François. A BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DEVERES ANEXOS NA RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA. disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-boa-fe-objetiva-no-direito-tributario-e-os-deveres-anexos-na-relacao-obrigacional-tributaria/>

<sup>8</sup> DECRETO-LEI N.º 4.657, DE 4 DE SETEMBRO DE 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Redação dada pela Lei n.º 12.376, de 2010)

Nestas condições, a multa prevista no artigo 44, inciso I é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória.

Deste modo, pela nova sistemática, as duas infrações, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do artigo 44, I da Lei n.º 9.430 de 1996.

No caso em apreço, quanto à aplicação da multa prevista no artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991, introduzida pela Lei n.º 11.941 de 2009, a autoridade julgadora de primeira instância determinou que a análise do seu valor para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, seria realizada no momento do pagamento ou do parcelamento do crédito, conforme disposto no parágrafo 4.º do artigo 2.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4/12/2009, publicada no DOU de 8/12/2009 (fl. 1.262).

O entendimento adotado por este órgão colegiado, inclusive sumulado, objeto da Súmula CARF n.º 119, era o seguinte:

**Súmula CARF n.º 119**

**Súmula revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019 – Efeito vinculante revogado pela Portaria ME 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021)

A retroatividade benéfica foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do artigo 2.º, VII e § 4.º da Portaria PGFN n.º 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991 (incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2.º, VII e §4.º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Processo SEI n.º 10951.101541/2019-87

(...)

14. Ante o exposto, com fulcro no art. 2.º, VII, § 4.º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe-se a **inclusão** na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN do tema a seguir:

### 1.26. Multas

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

**Resumo:** A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

A Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou a proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN n.º 502 de 12 de maio de 2016 foi contestada pela Nota Cosit n.º 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. Tal contestação foi submetida à análise e resultou no Parecer SEI n.º 11315/2020/ME, que ratificou a referida Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do percentual de multa moratória previsto no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991. Nota Cosit n.º 189, de 28 de junho de 2019. Questionamentos da PRFN 3ª Região.

Ratificação da Nota SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. Item 1.26, alínea “c”, da lista de dispensa da PGFN. Manutenção do tema em lista. Parecer encaminhado à aprovação do PGFN para fins da art. 19-A, *caput* e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002.

Processo SEI n.º 10951.101541/2019-87

(...)

7. Como é cediço, a análise sobre a viabilidade de inclusão de tema em lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN decorre da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento defendido, em juízo, pela Fazenda Nacional.

8. A dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos visa prestigiar os princípios da economia e da eficiência, ao se concluir que a persistência em tese contrária à pacificada pelos Tribunais Superiores apenas gera prejuízo aos cofres públicos, já que inexistente perspectiva de vitória.

9. De modo algum, implica na modificação da posição jurídica sustentada pela PGFN na defesa judicial da União – apenas se reconhece que a interposição de futuros recursos às respectivas ações se revela inútil diante da consolidada jurisprudência dos Tribunais, sem probabilidade nenhuma de êxito.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008). Consequentemente, a Corte defende a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 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, inciso II, alínea "c", do CTN. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 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").

(...)

18. Por fim, cumpre deixar registrado, para que não haja dúvidas sobre a matéria, que a dispensa tratada na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME é específica para débitos previdenciários e é restrita a fatos geradores ocorridos até o advento da Lei n.º 11.941, de 2009, que incluiu o art. 35-A na Lei n.º 8.212, de 1991.

19. Ante o exposto, considerando o entendimento consolidado da Corte Superior de Justiça e a inexistência, no momento, de possibilidade de reversão da tese firmada pelo

STJ, opina-se pela ratificação da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e manutenção do presente tema na lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN.

20. Apresentadas as considerações acima, ratifica-se a inclusão já feita em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea "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*) e, por conseguinte, recomenda-se o encaminhamento do presente expediente à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, para ciência, além da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS – CDA para eventual análise da possibilidade de apuração especial visando à retificação das CDA's.

(...)

Cumpra consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil<sup>9</sup>. Contudo, diante do fato da Fazenda Nacional não demonstrar mais interesse em discutir tal matéria em face da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento por ela defendido em juízo, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso e prestígio aos princípios da economia e eficiência.

Ressalte-se que, por ser contraditória com o posicionamento do STJ, a Súmula CARF nº 119 foi revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 6/8/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 6/8/2021, DOU de 16/8/2021.

Em síntese conclusiva, restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de

---

<sup>9</sup> LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

LEI COMPLEMENTAR Nº 73, DE 10 DE FEVEREIRO DE 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências.

Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 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 artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN<sup>10</sup>.

Na nova legislação, que tem origem na MP nº 449 de 2008, o artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (artigo 61 da Lei nº 9.430 de 1996) e inseriu o artigo 35-A, passando a prever a penalidade imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Nesse sentido, os valores lançados de ofício a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, 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 artigo 35 pela Lei nº 11.941 de 2009.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991.

Débora Fófano dos Santos

---

<sup>10</sup> Art. 144. 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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.