



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12219.000068/2009-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-011.708 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de abril de 2024
Recorrente A EXECUTIVA - PRESTACAO DE SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2005

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento de defesa quando nos autos se encontram a descrição dos fatos, o enquadramento legal e todos os elementos que permitem ao contribuinte exercer seu pleno direito de defesa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive na forma da Súmula Vinculante nº 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme a modalidade de lançamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, CTN. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN (Súmula CARF nº 148).

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. REFLEXOS DO PROCESSO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente, exceto em relação à decadência.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (CFL-68). APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória aludida no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da retroatividade benigna dá-se a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) com aquela prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: (i) reconhecer a decadência dos lançamentos das competências até 11/1999, inclusive; (ii) aplicar os reflexos decorrentes das desonerações das obrigações principais, com exceção da decadência; (iii) aplicar a retroatividade benigna, mediante a comparação entre a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão-Notificação da Delegacia da Receita Previdenciária em Campinas/SP (fls. 411/417), a qual, julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Foi lavrado contra a contribuinte acima identificada auto de infração, por ter deixado de informar corretamente as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs. As referidas guias foram apresentadas com informações incompletas ou omissas, em relação às competências 01/1999 a 05/2005. Foi informado que a autuada não incorreu em nenhuma circunstância agravante.

A multa aplicada foi a mínima prevista no § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, regulamentada pelos artigos 284, II, e 373 do Regulamento da Previdência Social, atualizada pela Portaria MPAS nº 822/2005, correspondendo a R\$ 52.768,39.

Dentro do prazo regulamentar, a Contribuinte contestou o lançamento, com as seguintes alegações, em breve síntese:

O relatório fiscal é omissivo e lacunoso, tolhendo o direito de ampla defesa.

Restou violado o artigo 50, II, da Lei nº 9.784/99, ante a inobservância aos princípios da legalidade e finalidade.

Foi efetuada a devida correção da falta, devendo a multa ser relevada.

Em face do pedido de relevação da multa, foi efetuada diligência fiscal, que concluiu que ocorreu correção parcial da falta em relação aos valores pagos aos contribuintes individuais.

A Delegacia Previdenciária em Campinas/SP julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo, cuja decisão foi assim ementada (fls. 411/417):

PREVIDÊNCIA SOCIAL. GFIP INCORRETA. AUTO DE INFRAÇÃO.

A informação incompleta ou omissa, através da GFIP/GRFP, em relação a fatos geradores de contribuições previdenciárias, constitui infração à legislação previdenciária.

A decisão de primeira instância relevou parte da multa em relação ao período de 03/1999 a 06/2001, tendo em vista a inexistência de agravante e a correção parcial da falta, reduzindo-a ao valor de R\$ 46.188,79.

Cientificada dessa decisão em 22/12/2005, por via postal (A.R. de fl. 419), a Contribuinte apresentou, em 23/01/2006 (segunda-feira), o Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CPRS) de fls. 420/430, alegando, de início, a prescrição dos créditos tributários do período de 01/1999 a 06/2000, e repisando as alegações da Impugnação quanto ao cerceamento de defesa.

Consoante despacho de fls. 436/437, os autos foram encaminhados à Procuradoria Geral Federal, para inscrição dos créditos na dívida ativa, tendo em vista a ausência do depósito recursal.

Em virtude de decisão judicial favorável à Contribuinte, ocorreu baixa na inscrição da dívida ativa e os autos retornaram à Receita Federal do Brasil para dar prosseguimento ao julgamento do recurso administrativo (despacho de fl. 489).

Posteriormente, o processo foi encaminhado ao CARF e foi sorteado a este Relator, para inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Alega a Recorrente cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que o relatório fiscal é resumido e lacunoso, deixando de consignar a modalidade de apuração da base de cálculo e omitindo o fato gerador do tributo.

Não cabe razão à Recorrente.

Verifica-se que, no Auto de Infração (fl. 2) e no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 15), encontram-se os dispositivos legais da multa aplicada, de forma clara e completa, permitindo a perfeita compreensão dos fatos geradores, bem como da capitulação legal à qual se refere. Ademais, o relatório Fiscal e planilhas anexas (fls. 14/38) demonstram com clareza os valores apurados.

Cabe esclarecer que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

O art. 142, CTN, estabelece que:

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.

O procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento por preterição aos direitos de defesa.

O relatório fiscal, além de conter a descrição dos fatos que são imputados ao sujeito passivo, expõe de forma clara e objetiva os elementos que levaram a Fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos geradores do tributo.

A Fiscalização motivou o ato de lançamento e descreveu os elementos comprobatórios da ocorrência dos fatos jurídicos, assim como das circunstâncias em que foram verificados, respaldando, por conseguinte, o nascimento da relação jurídica por meio das provas.

Ademais, os anexos que acompanham o relatório fiscal possibilitam ao fiscalizado o exercício do direito à defesa e ao contraditório, consoante previsão da Constituição Federal. Tais documentos de apoio estão organizados por competência e fato gerador, contendo todas as informações necessárias à perfeita compreensão da autuação.

O ato administrativo foi adequadamente motivado, por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da subsunção à regra matriz de incidência, conforme exigido pelos incisos III e IV do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, e pelo art. 142 do CTN, de modo que proporcionou ao sujeito passivo a possibilidade de produzir as provas hábeis para o fim de demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão recursal.

Diferentemente do alegado, os fatos foram descritos corretamente no Auto de Infração e no Relatório Fiscal, assim como foram mencionadas as disposições legais infringidas.

Também não se identificou violação das disposições contidas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993.

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente, o atuado foi devidamente qualificado, foram mencionados os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicáveis, foram discriminados os valores da exigência fiscal, assim como o conteúdo da autuação está especificado no relatório fiscal e seus anexos. Em resumo, encontram-se satisfeitos todos os requisitos legais.

Observa-se, ainda, que foi concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito de defesa, tendo todos eles apresentado impugnação ao lançamento, exercendo o seu direito ao contraditório. O sujeito passivo atuado revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, cuja impugnação e recurso voluntário contestaram o lançamento.

Logo, ausentes os vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo, afasta-se a preliminar de nulidade do lançamento fiscal.

DECADÊNCIA

Cabe aqui analisar a questão da decadência, pois o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder

Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

O Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; b) A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No presente caso, como se trata de descumprimento de obrigação acessória previdenciária, aplica-se a regra do artigo 173, I, CTN, conforme **Súmula CARF nº 148**, transcrita a seguir:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Para as competências até 11/1999, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN, inicia-se a contagem do prazo decadencial em 1º/01/2000, indo até 31/12/2004.

Como a ciência do lançamento fiscal se deu em 20/07/2005 (fl. 2), restam decaídos os lançamentos relativos aos fatos geradores até a competência 11/1999, inclusive.

REFLEXOS DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

No presente caso, relativo à multa CFL-68, há uma nítida correlação entre a existência da obrigação principal e a exigência da obrigação acessória, pois tal multa só é aplicável sobre aqueles fatos geradores das contribuições previdenciárias que deixaram de ser incluídos em GFIP; se eles já foram incluídos em GFIP (mesmo sem pagamento da contribuição) ou se chegar à conclusão de que determinados valores não são fatos geradores de obrigações previdenciárias não há que se falar em aplicação da multa CFL 68, pois não havia obrigação de incluí-los em GFIP.

Logo, existe identidade entre a base de cálculo do lançamento das obrigações principais e o lançamento por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o montante do tributo não declarado em GFIP.

Desse modo, o entendimento dado às obrigações principais deve, necessariamente, ser aplicado a esse auto de infração, que envolve a multa por descumprimento

de obrigação acessória sobre os mesmos fatos. Ou seja, sendo reconhecida a improcedência da base de cálculo da obrigação principal, é imperioso reconhecer a improcedência da base de cálculo deste, pois os débitos são intimamente relacionados.

Portanto, deve-se aplicar, em relação à multa CFL-68, os reflexos decorrentes das desonerações das obrigações principais, com exceção da decadência, quais sejam: pagamentos efetuados à cooperativa de trabalho (competências 03/2000 a 05/2005) – processo n.º 12219.000075/2009-61.

RETROATIVIDADE BENIGNA

Sobre a aplicação da retroatividade benigna, no caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf n.º 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF n.º 119

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.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, com base na manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

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.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI n.º 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

[...]

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.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, 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 primeira, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Ainda que não vinculante, a observação da manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do *quantum* devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Deve-se, ainda, destacar que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11.315/2020.

A MP 449/08 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96). Porém, como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Desse modo, não se aplicando aos períodos anteriores à vigência da Lei nº 11.941/09 o disposto no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício.

Considerando, assim, a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do artigo 106 da Lei 5.172/66 (CTN), deve-se efetuar

a comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata contida no artigo 32-A da mesma Lei.

Portanto, no caso presente, entendo que deve ser aplicada a retroatividade benigna, mediante a comparação entre a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **dar provimento parcial** ao Recurso Voluntário, para: (i) reconhecer a decadência dos lançamentos das competências até 11/1999, inclusive; (ii) aplicar os reflexos decorrentes das desonerações das obrigações principais, com exceção da decadência; (iii) aplicar a retroatividade benigna, mediante a comparação entre a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa