



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



**Processo nº** 14485.001713/2007-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.439 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de novembro de 2021  
**Recorrente** NALCO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/09/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES NOS DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CFL 68.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF Nº 148.

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

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.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória aludida nos §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da retroatividade benigna se dá 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.

**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.

**INTIMAÇÃO PRÉVIA DA DATA DO JULGAMENTO PARA EFETUAR SUSTENTAÇÃO ORAL. INEXISTÊNCIA DESSA FACULDADE NO REGIMENTO INTERNO DO CARF. 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.**

O pedido de intimação prévia da data da sessão de julgamento ao patrono do recorrente para a realização de sustentação oral não encontra amparo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). 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.

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 ao presente dos reflexos decorrentes de exonerações levadas a termo no processo em que se discutiu a exigência da obrigação principal correspondente e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre a presente multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 (CFL 68), com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma 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, Sávio Salomão de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 99/119) interposto contra decisão no acórdão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) de fls. 79/94, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no AI - Auto de Infração – DEBCAD nº 37.082.043-6, no montante de R\$ 291.993,35 (fls. 3/8), acompanhado do Relatório Fiscal da Infração (fl. 9), do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (fl. 10) e do Demonstrativo de Cálculo da Multa Aplicada (fl. 11), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68, conforme transcrição abaixo (fl. 3):

### DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5º, também acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

### DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso II (com a redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 09.06.03) e art. 373.

### DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

Art. 292, inciso I, do RPS.

VALOR DA MULTA: R\$ 291.993,35

DUZENTOS E NOVENTA E UM MIL E NOVECENTOS E NOVENTA E TRÊS REAIS E TRINTA E CINCO CENTAVOS.\*\*\*\*\*

## Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 80/81):

1. O presente processo (na origem AI DEBCAD nº 37.082.043-6) trata de infração ao artigo 32, inciso IV e § 3º, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, regulamentada pelo Decreto 3.048/99, uma vez que, segundo o Relatório Fiscal da Infração de fls. 06 não foi informado em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social - os fatos geradores referentes à remuneração paga a título de participação nos lucros e resultados da empresa que estavam em desacordo com a legislação específica, a lei 10.101/2000 conforme demonstrado no anexo, fls. 08.

1.2. A multa aplicada esta prevista no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, combinado com o art. 284, II do Decreto 3.048/99 com a redação do Decreto 4.729/03, correspondente ao valor de R\$ 291.993,35 (duzentos e noventa e um mil, novecentos e noventa e três reais e trinta e cinco centavos), valor este consolidado em 18/10/2007 e relatório fiscal de aplicação da multa com demonstrativo do cálculo às fls. 07/08.

1.3. Observa-se que na mesma ação fiscal, além do presente processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), também constam outros lançamentos, a saber: um relacionado com este processo, relativo às respectivas obrigações principais, DEBCAD nº 37.082.046-0, julgado parcialmente procedente na sessão de 16/07/09 por esta Turma (no qual apenas foram excluídos os lançamentos do período decadente); um outro Auto de Infração relativo à outra obrigação acessória, DEBCAD nºs. 37.082.044-4, julgado nulo por esta Turma na sessão de 16/04/08 (por conter vício insanável: o auto foi lavrado com o valor da multa menor que o estabelecido na legislação) e, ainda, um processo não relacionado com o presente auto, pois é relativo às contribuições sociais previdenciárias devidas em decorrência de obra de construção civil, DEBCAD nº 37.082.045-2, sendo que referido processo foi enviado à fiscalização para cumprimento de diligência em 14/04/08 e será oportunamente julgado quando retomar à esta Turma.

1.4. Conforme mencionado no Relatório Fiscal da Infração, fls. 07 – e também acima registrado - os valores devidos relativos às contribuições previdenciárias e as devidas às terceiras entidades decorrentes das remunerações de PLR ( obrigação principal) foram lançados no processo com DEBCAD nº 37.082.046-0, que foi julgado parcialmente procedente em 16/07/09, acórdão nº 22.170, sendo certo que os valor exonerado naquele processo somente é referente às competências decadentes (04/2000 a 07/2001).

(...)

### Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 1/11/2007 (AR de fl. 24) e apresentou sua impugnação (fls. 30/41), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 81/83):

(...)

2. Dentro do prazo regulamentar, a Autuada contestou o lançamento através do instrumento de fls. 27/37 acompanhada dos documentos de fls. 38/49 alegando, em síntese:

2.1. **nulidade** do auto de infração por entender que não foram mencionados os **fundamentos para a aplicação da multa**, pois a **Fiscalização não esclareceu porque a verba referente a PLR seria tributável** e deveria ter sido informada em GFIP;

2.2. também alega nulidade argumentando **falta de identificação dos beneficiários e respectivos valores considerados como sujeitos à incidência da contribuição previdenciária** e mencionando doutrina fundamentando a necessidade de determinação do fato gerador da obrigação e da matéria tributável, observando que a natureza do ato administrativo (lançamento) é vinculado e que tal irregularidade ofende ao princípio do contraditório e do devido processo legal, concluindo que deve ser declarada a nulidade sob pena de violação dos arts. 194, V, 195, I da CF e 142 da CF.

2.3. alega **decadência parcial** dos supostos débitos por entender que o art. 45 da Lei 8.212/91 é inconstitucional e, consoante jurisprudência trazida à colação, as contribuições previdenciárias têm natureza tributária e aplicação do prazo decadencial de 5 anos previsto no CTN, ressaltando que tanto o STJ como o STF têm reiteradamente declarado a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei do Custeio, concluindo que a autuação deveria estar restrita ao período posterior a 10/2002, anotando que decaída a obrigação principal, também esta extinta a obrigação acessória;

2.4. no **mérito** anota que a **análise mais profunda da questão foi abordada quando da defesa da Notificação Fiscal** lavrada na mesma ação fiscal e discorre sobre a natureza jurídica da participação nos lucros e resultados, não salarial por determinação legal e posicionamento jurisprudencial embasado no art. 7º, IX da CF e que somente no caso de fraude é que poderia ser descaracterizado, anotando que a fiscalização não apontou fraude;

2.5. acrescenta que tanto pela Lei Maior como pela Lei 8.212/91 (art. 28, § 9º) o PLR são desvinculados da remuneração e não integram salário de contribuição e que as regras de pagamento não modificam a natureza do título, concluindo que por todos os aspectos de análise a conclusão é de que a PLR não integra o salário para fins previdenciários;

2.6. contesta **genericamente o valor da multa**;

2.7. **impugna**, em especial, a inclusão dos valores levantados para as competências **03/2001, 03/2002, 03/2003 e 03/2004**, por entender que não têm vinculação com o PLR e que todas as contribuições foram recolhidas;

2.8. Em conclusão espera e requer o acolhimento da defesa e que seja julgada insubsistente a autuação; protesta pela produção de provas, juntada posterior de documentos, perícia e pelo prazo de 90 dias para a juntada de novos documentos comprobatórios de suas alegações e finaliza requerendo que todas as notificações sejam dirigidas somente ao Patrono da Impugnante.

### **DA DILIGÊNCIA**

3. Conforme articulado no Despacho nº 45/2008 desta Turma, fls 52/55, tendo sido constatada a necessidade de esclarecimentos complementares relativos aos pagamentos de PLR que deram origem aos lançamentos ocorridos na ação fiscal e tendo em vista vez que o presente auto de infração estava vinculado ao que fora apurado nos autos relativos à respectiva obrigação principal (a Notificação Fiscal DEBCAD nº 37.082.046-0), consoante detalhado do referido Despacho, e considerando que o valor da multa deste auto de infração poderia sofrer reflexo de eventual alteração dos valores lançados na NFLD após a diligência, auto e notificação foram encaminhados para serem objeto de apreciação em conjunto pela Fiscalização.

3.1. A diligência foi efetivada (fls. 56/65) e teve como resultado a manutenção do débito (fls.60/62).

3.2. Observa-se que a conclusão da Fiscalização no processo nº 14485.001717/2007-62 (DEBCAD nº 37.082.046-0), após a diligência, fls. 1293/1295 daqueles autos, também foi pela manutenção integral do lançamento.

3.3. O contribuinte foi cientificado do Despacho e da conclusão da Fiscalização em 05/02/2009, fls. 64 e 67, tendo sido aberto prazo para manifestação, oportunidade esta não utilizada pelo contribuinte, razão pela qual o processo foi encaminhado em 12/03/09 à esta DRJ/Turma.

3.4. Entretanto, intempestivamente, o contribuinte protocolou em 04/08/2009 a manifestação juntada às fls. 70/73, na qual argumenta que a lei recentemente publicada, nº 11.941 de 27/05/2009, alterou o cálculo da multa aplicada no presente caso consoante dispositivo que transcreve (art. 32-A da Lei 8.212/91) e afirma que esta alteração implica em redução do valor da multa deste auto de infração, permitida nos termos do art. 106, I do CTN. Em conclusão, reitera os argumentos constante de sua defesa administrativa e, caso seja mantida a multa, requer o recálculo da multa com base nos critérios da nova lei.

### **Da Decisão da DRJ**

A 14ª Turma da DRJ/SPO I, em sessão de 4 de novembro de 2009, no acórdão nº 16-23.387 (fls. 79/94), julgou a impugnação procedente em parte, excluindo do lançamento as competências decadentes (4/2000 a 7/2001), que resultou na redução do valor da multa para R\$ 252.901,73, com a observação de que para a determinação do valor da multa, quando do pagamento, deverá ser aplicada a sistemática legislativa tributária mais benéfica, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 79):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/09/2006

Ementa:

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Constitui infração deixar de informar mensalmente por meio de GFIP os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS. Art. 32, IV da Lei 8.212/91.

**DECADÊNCIA.** Em se tratando de crédito por descumprimento de obrigação acessória, o prazo decadencial de cinco anos, em face do disposto na Súmula Vinculante nº 8/2008 e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617 de 18/08/2008, é regido pelo art. 173, I, do CTN.

**LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.** Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte.

**PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.** A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

**PEDIDO DE INTIMAÇÃO DIRIGIDA EXCLUSIVAMENTE AO PATRONO DA EMPRESA NO ENDEREÇO DAQUELE.** É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante em endereço diverso de seu domicílio fiscal conforme art. 23 do Decreto 70.235/72.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

## Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 24/11/2009 (AR de fl. 97) e interpôs recurso voluntário em 17/12/2009 (fls. 99/119), com os mesmos argumentos da impugnação, alegando o que segue:

(...)

### **3. IMPOSSIBILIDADE DA LAVRATURA DA AUTUAÇÃO**

#### **3.1 DA NULIDADE ABSOLUTA DO A.I.**

##### **AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL VÁLIDO**

Em primeiro lugar, verifica-se do singelo relatório fiscal da autuação que a fiscalização deixou de apresentar seus fundamentos para a exigência da multa aplicada.

Realmente, contrariando o texto legal (artigo 28, §9º, letra "j" da lei 8.212/91), a fiscalização apenas aduziu no relatório fiscal que a empresa teria deixado de informar em GFIP valores tributáveis e referentes a participação nos lucros e resultados.

Ora, se a LEI estabelece que a participação nos lucros e resultados não está inserida no conceito de salário-de-contribuição, era obrigação da fiscalização apresentar o motivo de entender que tal verba seria tributável para a previdência social.

Todavia, a fiscalização não apresentou seus motivos, o que acarreta na nulidade da autuação, considerando que cada autuação é autônoma e que o contribuinte deve ter acesso a todas as informações necessárias para que possa exercer plenamente seu direito de defesa.

Assim, de rigor a anulação sumária do auto de infração.

#### **3.2 DA NULIDADE ABSOLUTA DO A.I. - AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS E DOS VALORES**

Basta uma simples leitura da autuação para concluir que a fiscalização não expõe de maneira clara e precisa como apurou os valores lançados e a base para calcular a multa aplicada

Se o Sr. Fiscal está sustentando a tese de que diversos trabalhadores da empresa teriam recebido benefício de natureza salarial, deveria mencionar: (i) os nomes dos referidos trabalhadores; e (ii) os respectivos salários de contribuição individualizados; separados mês a mês, para que ao preparar a sua defesa a ora recorrente pudesse discutir o acerto ou não da decisão tomada pelo Sr. Fiscal, tendo como referência os empregados efetivamente incluídos no objeto da autuação e considerando o valor efetivo de cada rubrica da autuação.

Há uma carência de elementos para que a ora recorrente possa saber quais os empregados e quais os valores a eles 'pagos' que foram considerados como incidentes da contribuição previdenciária e via, de consequência, o lançamento dos meses de competência.

(...)

No caso em tela, o que se constata é a exação draconiana que está sendo aplicada pela fiscalização, sem se atentar ao preenchimento do requisito 'previsto no art. 142 do CTN, que é a determinação da matéria tributável e a clara identificação do fato gerador (valor total de cada rubrica, nome dos empregados envolvidos e respectivas remunerações), observado que o ato administrativo é vinculado, cuja extrapolação do âmbito de permissão legal, é considerado injurídico, dada a existência da integral submissão da Administração Pública à lei, corolário do princípio da legalidade.

Se a lei diz que o lançamento é ato vinculado, não poderia a autoridade administrativa praticar ato discricionário ou ainda arbitrário, como ocorre este Auto de Infração.

A ilegalidade que está a ocorrer por ofensa ao princípio do contraditório também importa na desatenção ao "*due process of law*", já que sem a discriminação precisa dos fatos geradores não se tem lançamento de contribuição e muito menos constituição de crédito a favor do r. Instituto.

Por todos estes motivos, deve ser declarada a total nulidade do auto de infração ora em debate, sob pena de violação, direta e frontal, aos arts. 194, inc. V e 195, inc. I da CF/88, e artigo 142 do CTN.

### 3.3 DA DECADÊNCIA PARCIAL DA MULTA

Considerando que a obrigação principal previdenciária decai em 5 anos, evidente que a obrigação acessória (GFIP) também não pode ser exigida após esse prazo.

Neste aspecto, verifica-se, de plano, que os fatos geradores da multa relativa ao auto de infração ora em discussão se encontram parcialmente extintos pela decadência, haja vista tratar-se de fatos geradores relativos ao período compreendido entre abril/2000 e novembro/2006, tendo o contribuinte sido intimado da presente notificação em 01 de novembro de 2007.

A doutrina e a jurisprudência pátria são unânimes em declarar a natureza tributária das contribuições sociais. Nestas condições, verifica-se que o prazo decadencial para que o INSS constituísse eventual débito da recorrente era de 5 anos, consoante dispõe o artigo 173 e 150, § 4º, ambos do CTN.

Nesse exato sentido há a recente Súmula Vinculante nº 8, do STF, declarando a inconstitucionalidade do art. 45 da lei 8.212/91 e estabelecendo como de 5 anos o prazo decadencial para o INSS constituir seus créditos:

(...)

Logo, após a edição da referida súmula, em não tendo ocorrido antecipação de pagamento, o prazo para constituição do crédito previdenciário passa ser de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nessa esteira de raciocínio, pelo acórdão ora guerreado, concluiu a d. fiscalização que estariam decaídos apenas os fatos geradores compreendidos entre abril/2000 e dezembro/2001, ou seja, não estariam decaídos os valores das competências de janeiro/2002 a outubro/2002, por aplicação do art. 173, uma vez que, ao contrário do

que ocorre com a obrigação principal, não ocorre antecipação de pagamento nas obrigações acessórias.

Ocorre que tal entendimento nega vigência ao artigo 150, §4º, do CTN, considerando que é indiscutível que, se as obrigações principais relativas às contribuições previdenciárias são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, as obrigações acessórias delas decorrentes devem seguir a mesma sorte, conforme dispõe o CTN, *verbis*:

(...)

Como se vê, nos tributos de lançamento por homologação - como é o caso das contribuições sociais - o prazo que a Seguridade Social dispõe para constituir seus créditos é quinquenal, começando a fluir da data da ocorrência do fato gerador, a teor do § 4º, do art. 150, do CTN.-

Apenas para constituir o crédito tributário para tributos de lançamento direto e de lançamento por declaração, que o prazo de cinco anos se inicia a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN)

Alias, deve-se frisar que é incontroverso e pode ser observado nos sistemas da Previdência Social (até o próprio relatório fiscal cita que foram apuradas diferenças entre valores declarados e recolhidos), que nesses meses a empresa lançou outros fatos geradores em seus documentos declaratórios, pois não pagou aos empregados e dirigentes apenas os valores relativos aos fatos geradores constantes da presente autuação de modo que houve o pagamento de tributo declarado em GFIP (sobre o efetivo salário dos empregados e sobre o pró-labore dos dirigentes) e cabia à autoridade homologar o valor informado e recolhido, o que não ocorreu, acarretando a extinção do pretendo crédito tributário após 5 anos do fato gerador !

O entendimento manifestado no d. relatório fiscal se aplicaria apenas caso a empresa não houvesse recolhido nenhum valor a título de contribuição previdenciária naqueles meses, isto é, apenas caso a empresa não houvesse pago nenhuma verba salarial aos empregados, o que definitivamente não é o caso dos autos.

Portanto, equivocou-se a d. fiscalização ao lançar débitos já decaídos.

Colaciona jurisprudência STJ.

Assim sendo, a autuação se encontra atingida pela decadência em relação ao período de abril/2000 a outubro/2002, pois:

- (i) em razão da antecipação de pagamento, sem prévio exame da autoridade fiscal, a fixação do dies a quo do prazo decadencial deve levar em consideração a ocorrência do fato gerador da obrigação, uma vez que o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial), enseja a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN; e
- (ii) como visto passaram-se 5 (cinco) anos entre o lançamento das contribuições (por homologação) e a constituição definitiva do débito relativamente às obrigações principais, o que, certamente, interfere nas obrigações acessórias, pois, se inexistente a obrigação principal, inexistente, também, a obrigação acessória dela decorrente.

Frise-se, finalmente, que o próprio Conselho de Contribuintes já tem aplicado o prazo de decadência de 5 anos, na forma ora explicitada, conforme os mais recentes julgamentos, dentre os quais se destaca o do processo administrativo 10940.000.445/2002-01, bem como em observância ao Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008.

Portanto, deve ser reconhecida a decadência parcial da autuação em relação ao período compreendido entre abril/2000 a outubro/2002, pois decaída a obrigação principal (recolhimento das contribuições) também tornam-se extintas as obrigações acessórias (informação em GFIP).

### 3.4 DO MÉRITO

Como acima relatado, a fiscalização do INSS entendeu que a recorrente deixou de integrar verbas supostamente salariais na remuneração dos empregados informada em GFIP, o que constituiria infração à legislação previdenciária.

Entretanto, as verbas mencionadas pela fiscalização não têm caráter salarial, não integrando a remuneração dos empregados tanto para efeitos trabalhistas quanto para efeitos previdenciários.

Desta forma, tratando-se de pagamentos que não se constituem em fatos geradores de contribuição previdenciária, por não integrarem o salário, não há que se falar em infração às normas previdenciárias, especialmente no que tange às informações obrigatórias da GFIP.

A seguir, portanto, demonstrar-se-á brevemente que a verba mencionada pela fiscalização não tem natureza salarial, de modo que não deveria mesmo constar de GFIP, inexistindo a infração apontada pelo INSS.

Acrescente-se, por oportuno, que a análise mais profunda do tema está abordada na defesa da NFLD específica lavrada pela fiscalização na mesma oportunidade (onde há descrição dos fatos, ao contrário deste AI), aproveitando-se dela todos os argumentos de fato e de direito, assim como os documentos apresentados, abaixo reiterados resumidamente..

#### **Programa de Participação nos Resultados - PPR**

Primeiramente, é importante esclarecer que a fiscalização em nenhum momento afirma em suas autuações que a participação nos resultados paga pela empresa configuraria salário mascarado. Limitou-se a apontar, na NFLD que lavrou sobre o tema, questões pontuais e meramente formais.

Nesses termos, patente a nulidade do auto de infração, na medida em que o artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata dos direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, dispõe através do seu inciso XI, que:

**“XI- participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão. Da empresa, conforme definido em lei” (grifamos).**

Como se vê, é o próprio Texto Maior que, através do seu Art. 7º, inciso XI, prevê que a participação nos lucros, ou resultados, é desvinculada da remuneração.

Logo, independentemente de ser definida em lei específica a forma de pagamento da participação nos lucros, ou resultados (regulamentação), a Lei Maior deixou claro que tais títulos são desvinculados da remuneração, ou seja, não têm caráter salarial, e portanto, não integram o salário de contribuição.

Aliás, o próprio § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 24.07.91, que regulamenta 'o custeio da Seguridade Social, determina que:

**“§ 9º- não integram o salário de-contribuição: (...)**

**a participação nos lucros ou resultados”.**

Assim, desde a promulgação da Constituição Federal em vigor (05.10.88), a parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados é expressamente desvinculada da remuneração, e, portanto, qualquer regulamentação, qualquer lei específica com relação a tais títulos, não poderia, sob pena de violar o mencionado dispositivo constitucional, vinculá-los à remuneração do obreiro.

Com efeito, a legislação pertinente à participação nos lucros ou resultados das empresas não modificou a regra constitucional de que tal título é desvinculado da remuneração. Isto quer dizer que, mesmo sendo estabelecidas regras quanto a forma de pagamento, não restou alterada a natureza do título.

Assim, sob tal aspecto, impossível falar-se em débito da recorrente com relação ao pagamento da participação nos resultados aos seus empregados, quando se tem que o

Art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, determina que tal título é desvinculado da remuneração, inexistindo, então, incidência de contribuição previdenciária e necessidade de informação em GFIP.

Ademais, o modo de pagamento da participação nos resultados não pode lhe alterar a natureza, exceto se caracterizada fraude, o que, repita-se, não é o caso dos autos.

Com efeito, o modo de pagamento da participação nos resultados não é o elemento caracterizador de sua natureza jurídica não remuneratória. Este elemento é, sem dúvida, a forma de apuração dos resultados, que deve ser completamente dissociada do salário.

Assim, por qualquer ângulo que se analise a presente questão, a participação nos resultados não integra o salário para fins previdenciários, sendo nulo o auto de infração a esse respeito.

#### 4. DO VALOR DA MULTA

Impugna-se totalmente o valor da multa aplicada no presente auto de infração, que deverá ser anulado.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a fundamentação consignada no v. acórdão sobre a aplicação da multa está incorreta.

Notadamente, equivocou-se a fiscalização ao entender que o percentual de 75% é mais benéfico, pois, por desconhecimento, comparou a multa de mora por lançamento de ofício com a multa em pecúnia por descumprimento de obrigação acessória.

Como se sabe, as multas acima referidas, as quais são totalmente distintas uma da outra, estavam previstas ambas na Lei nº 8.212/91, antes da edição da Lei nº 11.941/2009.

A primeira, qual seja, 'multa de mora por lançamento de ofício, estava prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, que dispunha o seguinte:

"(...) Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)

I - para pagamento de **créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:**

a) **vinte quatro por cento** em até quinze dias do recebimento da notificação; (...)" (g.n.)

Como se vê, antes da edição da Lei nº 11.941/2009, o percentual de multa a ser aplicado em caso de lançamento de ofício (lavratura de notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD) era de 24% (vinte e quatro por cento).

Com a edição da Lei nº 11.941/2009, o artigo acima foi alterado, passando a ter a seguinte redação:

(...)

O percentual que deve ser alterado, no presente caso, é o que se refere à **multa em pecúnia por descumprimento de obrigação acessória**, isto é, multa aplicada por não lançar ou lançar incorretamente informação em GFIP (por descumprimento ao art. 32), **o que não tem qualquer relação com a multa de mora por pagamento de tributo em atraso**.

Assim, deve ser revista tal fundamentação.

Em segundo lugar, adotando-se a explanação contida acima, deve ser aplicada à ora recorrente a legislação mais benéfica.

Neste sentido, salienta-se, uma vez mais, que a recorrente foi autuada sob o entendimento de que teria deixado de declarar em GFIP - Guia do FGTS e Informações à Previdência Social - todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias (art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91).

Com base nesse equivocado entendimento, de que a empresa teria deixado de informar em GFIP os valores pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, a fiscalização do INSS arbitrou a presente multa, relativamente ao período de 04/2000 a 11/2006, totalizando R\$ 291.993,35 e, após aplicação parcial da

decadência, a multa passou a ser de R\$ 252.901,73, relativamente ao período compreendido entre 01/2002 a 11/2006.

Foi apresentada defesa pelo contribuinte e, em 04 de agosto de 2009, como consta da decisão ora combatida, a recorrente apresentou manifestação complementar face a alteração da legislação relativa a aplicação desta modalidade de multa (possível ausência de declaração de fatos geradores em GFIP).

Contudo, em relação ao argumento da recorrente sobre a possibilidade de aplicação da lei mais benéfica quanto ao cálculo da multa imposto, nos termos do v. acórdão proferido, poderá ser requerido pela recorrente quando do pagamento do valor envolvido na autuação.

Contudo, essa questão deve ser observada e revista neste momento.

Senão vejamos !

Observa-se, no presente caso, que o cálculo da multa aplicada foi elaborado considerado o critério previsto na antiga redação do artigo 32, da Lei nº 8.212/91:

(...)

Ocorre que recentemente foi publicada a LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009 que dentre outras providências alterou a forma de cálculo da multa aplicável no presente processo, conforme modificações impostas à referida Lei 8.212/91, *verbis*:

(...)

Como se vê, a legislação previdenciária aplicável ao caso foi modificada substancialmente, para que as multas decorrentes de informações não prestadas em GFIP não mais fossem calculadas com base no valor devido relativo à contribuição não declarada, mas sim conforme valor fixo (R\$ 20,00) para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas.

Esta alteração certamente determina a sensível redução do valor do auto de infração ora em discussão, sendo imediatamente aplicável a nova lei ao caso concreto, nos termos do artigo 106, I, do CTN, que define que a lei deve retroagir quando se tratar de ato ainda não definitivamente julgado e cuja penalidade se tornou menos severa do que na lei vigente à época da autuação:

(...)

Assim, requer-se, caso mantida a autuação no seu julgamento de mérito, seja ao menos determinado seu recálculo com base nos novos critérios instituídos pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Por fim, impugna-se a inclusão no auto de infração dos valores pagos pela empresa nas competências de 03/2001, 03/2002, 03/2003 e 03/2004, pois esses valores não foram pagos a título de PLR e sobre eles foram recolhidos todas as contribuições devidas, conforme planilhas de fls. 40, 49 e etc., e conforme pode ser verificado pela fiscalização em diligência à empresa.

## 5. CONCLUSÃO

Por todo exposto, pede-se e espera-se: (i) seja acolhido o presente recurso em seu mérito julgando-se insubsistente a autuação lavrada pela fiscalização; ou ainda, sucessivamente, (ii) para que ao menos seja reduzida a multa, com base na legislação mais benéfica, ou ainda, em razão de questão relativa aos segurados.

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.

Em linhas gerais, o contribuinte insurge-se em relação aos seguintes pontos:

### **I – Preliminares**

- (i) Nulidade absoluta da autuação por cerceamento de defesa, por ausência de:
  - (i.1) Motivação por parte da fiscalização por considerar a participação nos lucros e resultados verba tributável, quando a lei estabelece que a mesma não está inserida no conceito de salário-de-contribuição e
  - (i.2) Falta de identificação dos beneficiário e dos valores.
- (ii) Decadência parcial da multa em relação ao período de 4/2000 a 8/2002, com base no artigo 150, § 4º do CTN, pois decaída a obrigação principal (recolhimento das contribuições), também tornam-se extintas as obrigações acessórias (informação em GFIP).

### **II – Mérito**

- (i) Do Programa de Participação nos Resultados – PPR:
  - (i.1) A fiscalização em nenhum momento afirma que a participação nos resultados paga pela empresa configuraria salário mascarado, limitando-se a apontar questões pontuais e meramente formais e
  - (i.2) Independentemente de ser definida em lei específica a forma de pagamento da participação nos lucros, ou resultados (regulamentação), a Lei Maior deixou claro que tais títulos são desvinculados da remuneração, ou seja, não têm caráter salarial, e portanto, não integram o salário de contribuição.
- (ii) Do Valor da Multa:

Impugna totalmente o valor da multa aplicada pelos seguintes motivos:

  - (ii.1) A fundamentação consignada no acórdão sobre a aplicação da multa está incorreta. Notadamente, equivocou-se a fiscalização ao entender que o percentual de 75% é mais benéfico, pois, por desconhecimento, comparou a multa de mora por lançamento de ofício com a multa em pecúnia por descumprimento de obrigação acessória. Deste modo, o percentual que deve ser alterado, no presente caso, é o que se refere à multa em pecúnia por descumprimento de obrigação acessória, isto é, multa aplicada por não lançar ou lançar incorretamente informação em GFIP (por descumprimento ao art. 32), o que não tem qualquer relação com a multa de mora por pagamento de tributo em atraso;
  - (ii.2) Deve ser aplicada a legislação mais benéfica, com os novos critérios instituídos pela Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009 e
  - (ii.3) Impugna a inclusão no auto de infração dos valores pagos pela empresa nas competências de 3/2001, 3/2002, 3/2003 e 3/2004, pois esses valores não

foram pagos a título de PLR e sobre eles foram recolhidos todas as contribuições devidas.

Inicialmente impende observar que no presente processo não serão analisadas as alegações relacionadas ao PLR, objeto da NFLD nº 37.082.046-0, formalizada no processo nº 14485.001717/2007-62.

No curso do procedimento fiscal foram lavradas duas NFLD de obrigação principal e dois autos de infração de obrigação acessória:

- i) NFLD nº 37.082.046-0, formalizada no processo nº 14485.001717/2007-62;
- ii) NFLD nº 37.082.045-2, formalizada no processo nº 14485.001715/2007-73, cuja impugnação foi julgada procedente, o crédito tributário foi exonerado e o processo foi arquivado;
- iii) AI nº 37.082.044-4 - CFL 38, que foi julgado nulo pela 14ª Turma da DRJ/SP1, em 16/4/2008 e
- iv) AI nº 37.082.043-6 - CFL 68, formalizado nos presentes autos.

Sobreleva-se ressaltar que, foram distribuídos a esta relatora os dois processos com créditos tributários remanescentes: NFLD nº 37.082.046-0, formalizada no processo nº 14485.001717/2007-62 e AI nº 37.082.043-6 - CFL 68, objeto dos presentes autos.

### **Preliminares**

Em sede de preliminar o Recorrente reclama: (i) nulidade do lançamento por cerceamento de defesa e (ii) reconhecimento da decadência do período de 4/2000 a 8/2002.

### **Nulidade do Lançamento por Cerceamento de Defesa**

A princípio, cumpre enfatizar que da dicção do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, extrai-se que são as seguintes as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal:

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.

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

§ 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 nº 8.748, de 1993)

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

No caso em análise não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 1972<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

A despeito desta preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente, oportuna a transcrição dos fundamentos deduzidos na decisão de primeira instância, com os quais concordo pela sua pertinência, utilizando-me como razões de decidir (fl. 83):

(...)

6. Inicialmente a impugnante alega duas nulidades interligadas, a saber, falta de esclarecimento quanto ao PLR ter sido considerado como tributável e a consequente obrigatoriedade de informação em GFIP, bem como falta de identificação dos beneficiários e respectivos valores considerados como sujeitos à incidência de contribuição, argumentos estes que não são procedentes pois, conforme já mencionado neste voto e expressamente informado no relatório fiscal de fls. 07, na mesma ação fiscal foi lavrada a notificação relativas às respectivas obrigações principais (DEBCAD nº37.082.046-0) onde constam todos os elementos de convicção do Fisco - informações prestadas pelo contribuinte e também a falta de informações e documentos, inclusive quanto à não identificação dos beneficiários e valores, apesar da intimação fiscal para tanto - que resultaram na verificação de que os pagamentos a título de participação nos lucros e resultados da empresa foram em desacordo com a lei específica, a lei 10.101/2000 e, nestas condições, consoante determina a legislação vigente (combinação da lei 10.101/2000 com a lei 8.212/91) tais valores são integrantes do salário de contribuição e devem ser informados em GFIP, razão pela qual, nestes aspectos, as nulidades apontadas pelo contribuinte inexistem.

(...)

Nota-se que, com as informações constantes nos autos, foi perfeitamente possível a defesa, não havendo qualquer omissão ou dúvida no que diz respeito ao lançamento ou à decisão de primeira instância, tanto não houve, que o Recorrente se defendeu plenamente em relação às questões meritórias.

Posta assim a questão, resta claro que não houve cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, pois para a sua caracterização era necessário que o mesmo demonstrasse de forma concreta qual foi o prejuízo sofrido.

Nesse passo, não há como ser acolhida a preliminar de nulidade em relação aos fatos arguidos.

### **Da Decadência**

Sobre a regra de decadência aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, proferida no REsp nº 973.733 SC

---

<sup>1</sup> 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.

(2007/01769940), sob a sistemática do artigo 543C do antigo CPC e, portanto, de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em virtude do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, é no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). (Grifos do original)

O REsp 766.050/PR encontra-se entre os precedentes da decisão consubstanciada no REsp 973.733/SC e tem seu entendimento transcrito no repetitivo do STJ. Segundo esse entendimento:

(...) em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte **do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário**, segundo o qual, **se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**” (...)

Assim, com base nas disposições contidas no CTN, o STJ esclareceu que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, o artigo 173, inciso I aplica-se nas seguintes situações:

- i) caso não tenha havido antecipação de pagamento;
- ii) nas situações em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e
- iii) na ausência de declaração prévia do débito.

### **Da Decadência da Obrigação Acessória**

Em que pese o fato de ter sido reconhecida a decadência com base no artigo 150, § 4º do CTN, em relação às competências lançadas de **1/2002, 3/2002, 5/2002, 7/2002 e 8/2002**, no processo nº 14485.001717/2007-62, em que se discute a obrigação principal, correspondente à NFLD – DEBCAD nº 37.082.046-0<sup>2</sup>, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no artigo 173, inciso I do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância esta que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no artigo 150, § 4º do CTN. Neste sentido o teor da Súmula CARF nº 148, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte dos membros do colegiado, a teor da disposição contida no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015<sup>3</sup>:

#### **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.

A Súmula CARF nº 101, assim dispõe acerca do termo inicial do prazo decadencial:

#### **Súmula CARF nº 101**

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia

<sup>2</sup> Relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas aos terceiros, contribuições arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil conforme Convênios existentes (SESI, SENAI, SEBRAE, FNDE, INCRA), referente ao período de 4/2000 a 11/2006.

<sup>3</sup> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No caso concreto, o sujeito passivo foi cientificado do auto de infração em **1/11/2007** (AR de fl. 24) e o lançamento se refere às competências de **4/2000, 3/2001 a 5/2001, 7/2001, 1/2002, 3/2002, 5/2002, 7/2002, 8/2002, 1/2003, 3/2003, 7/2003, 8/2003, 1/2004 a 3/2004, 7/2004, 8/2004, 12/2004, 1/2005, 3/2005, 5/2005, 7/2005, 3/2006, 7/2006 e 11/2006**.

A decisão de primeira instância acolheu a decadência em relação às competências **4/2000 a 7/2001**, mantendo a multa para o período de **1/2002 a 11/2006**.

Considerando a contagem do prazo decadencial com base no artigo 173, inciso I do CTN, tomando por base a competência mais antiga lançada, após a exclusão das competências decadentes pela DRJ, ou seja, a competência **1/2002**, tem-se que o termo de início do prazo decadencial começou a fluir em **1/1/2003**, expirando-se em **31/12/2007**. Como o contribuinte tomou ciência do lançamento da multa em **1/11/2007**, portanto, dentro do prazo decadencial, razão pela qual não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

### **Da obrigação acessória e do seu descumprimento**

O motivo da autuação foi o fato da empresa ter apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A previsão legal da penalidade imposta encontra-se nos artigos 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991 combinado com o artigo 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, correspondendo a multa aplicável a cem por cento (100%) do valor da contribuição devida e não declarada na GFIP, observado o limite, por competência, em função do número de segurados, disciplinado pelo parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528 de 1997, em consonância com o inciso I do artigo 284 do RPS. O valor mínimo considerado de R\$ 1.195,13, foi estabelecido pela Portaria MPS/MF nº 142 de 11/4/2007<sup>4</sup>, correspondendo ao montante lançado de R\$ 291.993,35 (duzentos e noventa e um mil, novecentos e noventa e três reais e trinta e cinco centavos).

Assim, uma vez que foi constatado que o contribuinte deixou de informar na Guia de recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP, segurados contribuinte individual e respectivas remunerações, restou, portanto, caracterizada a ocorrência dos fatos geradores.

---

<sup>4</sup> Art. 9º A partir de 1º de abril de 2007:

(...)

IV - o valor da multa pelo descumprimento das obrigações, indicadas no:

a) caput do art. 287 do Regulamento da Previdência Social - RPS, varia de R\$ 157,24 (cento e cinquenta e sete reais e vinte e quatro centavos) e R\$ 15.724,15 (quinze mil setecentos e vinte e quatro reais e quinze centavos);

b) inciso I do parágrafo único do art. 287, é de R\$ 34.942,55 (trinta e quatro mil novecentos e quarenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos); e

c) inciso II do parágrafo único do art. 287, é de R\$ 174.712,72 (cento e setenta e quatro mil setecentos e doze reais e setenta e dois centavos);

v - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do Regulamento da Previdência Social - RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.195,13 (um mil cento e noventa e cinco reais e treze centavos) a R\$ 119.512,33 (cento e dezenove mil quinhentos e doze reais e trinta e três centavos);

VI - o valor da multa indicado no inciso II do art. 283 do RPS e de R\$ 11.951,21 (onze mil novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos);

(...)

### Da Revisão do Critério de Aplicação das Multas

A MP nº 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, alterou a Lei nº 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 nº 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 nº 8.212 de 1991, na redação dada pela Lei nº 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 nº 8.212 de 1991 com a redação da Lei nº 9.876 de 1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Conforme estabelecido pela MP nº 449 de 2008 e mantido pela conversão desta na Lei nº 11.941 de 2009, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, na redação dada pela Lei nº 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.

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 nº 9.430 de 1996.

No caso em apreço, a autoridade julgadora de primeira instância, ao analisar o pedido de aplicação da retroatividade benéfica, determinou que deveriam ser vinculados os processos de contribuições não recolhidas e não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, a fim de apurar a multa mais benéfica.

Tal entendimento era até então adotado por este órgão colegiado, inclusive sumulado, objeto da Súmula CARF nº 119, com o seguinte teor:

#### **Súmula CARF nº 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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de

1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 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 nº 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 2º, VII e § 4º da Portaria PGFN nº 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 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. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Processo SEI nº 10951.101541/2019-87

(...)

14. Ante o exposto, com fulcro no art. 2º, VII, § 4º, da Portaria PGFN nº 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 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.

A Nota SEI nº 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 nº 502 de 12 de maio de 2016 foi contestada pela 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. Tal contestação foi submetida à análise e resultou no Parecer SEI nº 11315/2020/ME, que ratificou a referida Nota SEI nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991. Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019. Questionamentos da PRFN 3ª Região.

Ratificação da Nota SEI Nº 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 nº 10.522, de 2002.

Processo SEI nº 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 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 benéfica ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (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.

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 primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte defende a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 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 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 nº 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").

(...)

18. Por fim, cumpre deixar registrado, para que não haja dúvidas sobre a matéria, que a dispensa tratada na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME é específica para débitos previdenciários e é restrita a fatos geradores ocorridos até o advento da Lei nº 11.941, de 2009, que incluiu o art. 35-A na Lei nº 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.

(...)

Cumprido consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil<sup>5</sup>. Contudo, diante do fato da Fazenda Nacional não

<sup>5</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

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 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>6</sup>.

A multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

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).

---

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.

<sup>6</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.

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.

Deste modo, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da Lei nº 11.941 de 2009, o preceito contido no artigo 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativa à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que determina a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172 de 1966 (CTN), impõe-se a comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, prevista no artigo 32-A da mesma Lei.

Nesse passo, se apresentam as seguintes situações:

- (i) 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; e
- (ii) 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 artigo 32 da Lei 8.212 de 1991, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o artigo 32-A da mesma Lei.

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com o que seria devida a partir do artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212 de 1991.

### **Do Pedido de Ciência do Patrono e Sustentação Oral**

Quanto à demanda acerca da ciência do patrono do contribuinte, os incisos I, II e III do artigo 23 do Decreto nº 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 nº 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 nº 110**

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

O pedido de intimação prévia da data da sessão de julgamento ao patrono do 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 nº 70.235 de 1972, na redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

Atualmente a Portaria CARF nº 7755 de 30 de junho de 2021<sup>7</sup>, regulamenta a realização de reunião de julgamento não presencial, por videoconferência ou tecnologia similar,

---

<sup>7</sup> PORTARIA CARF Nº 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 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 apregoadado 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 irretratável 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.

(...)

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 do Recorrente nestes pontos.

### **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 ao presente dos reflexos decorrentes de exonerações levadas a termo no processo em que se discutiu a exigência da obrigação principal correspondente e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre a presente multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991 (CFL 68), com a que seria devida a partir do artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212 de 1991.

Débora Fófano dos Santos