



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16024.000019/2010-06  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.715 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de março de 2023  
**Recorrente** RODOVIAS DAS COLINAS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do Fato Gerador: 09/02/2010

**CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Veç que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

**MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.- CFL 68 DECISÃO DEFINITIVA QUANTO A EXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

Havendo decisão definitiva pela manutenção da obrigação principal, por consequência lógica, seus efeitos devem ser aplicados aos respectivos lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória

**RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP.**

A análise da retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, será realizada mediante a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/09, com as regras no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, para determinar aplicação da retroatividade benigna da multa, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

## Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Sonia de Queiroz Accioly e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 172 e ss) interposto contra decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (fls. 313 e ss) que manteve a autuação por infringência ao disposto no art. 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 9.528, de 10/12/1997, c/c 0 art. 225, inciso IV, § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99 em razão da apresentação pela empresa de Guias de Recolhimento de FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – CFL 68.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

**Da autuação.**

Trata o presente de Auto-de-Infração de Obrigações Acessórias - AIOA — CFL 68, Debcad n.º 37.261.466-3, de 09/02/2010 e com ciência do contribuinte em 22/02/2010, no valor de R\$ 14.107,90 (quatorze mil, cento e sete reais e noventa centavos), lavrado por ter o sujeito passivo apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social — GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de cumprir a obrigação prevista no art. 32, IV e § 5.º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, combinado com art. 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999, ou seja, deixou de informar na GFIP da competência 03/2005, como base de cálculo, os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados — PLR e a respectiva contribuição previdenciária (parte do segurado).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 11), a empresa não considerou os valores pagos a título de PLR (competências 03, 06, 09 e 12/2005) e Indenização Rescisória (competências 02, 04, 05, 07, 08, 09 e 12/2005), caracterizados, pela fiscalização, como base de cálculo para o salário de contribuição, estando assim incorretos os campos de remuneração e contribuição dos segurados das GFIP por ela informadas.

Informa o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa que, em atendimento ao contido no art. 106, II, "c", do CTN, que trata da retroatividade benigna em termos de penalidade a ser aplicada, para determinação do valor da multa aplicada, foi procedida a comparação valores das multas das multas (fls. 25), levando-se em consideração a legislação anterior e a introduzida pela edição da Medida Provisória - MP 449/2008, transformada em Lei 11.941/2009, concluindo-se que a legislação anterior se mostra mais benéfica à autuada apenas na competência 03/0005, sendo que, para as demais, a aplicação da multa de ofício de 75% se mostra mais benéfica e está aplicada diretamente nos Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP Debcad n.º 37.261.463-9 (parte patronal) e 37.261.464-7 (parte dos segurados), sendo que, no AIOP relativo a outras entidades e fundos (terceiros), foi aplicada a multa de mora de 24%, de acordo com a legislação vigente.

Durante a ação fiscal foram também lavrados os seguintes autos de infração:

- AIOP Debcad n.º 37.261.463-9, referente parte patronal a alíquota para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT;
- AIOP Debcad n.º 37.261.464-7, referente a contribuições dos segurados empregados;
- - AIOP Debcad n.º 37.261.465-5, referente a contribuições a outras entidades e fundos (terceiros);

O AIOP Debcad n.º 37.261.463-9 é denominado de "processo principal" por conter todos os documentos relacionados à ação fiscal tais como termos, intimações, atas de assembleias, estatuto social, etc, relativos aos mesmos fatos geradores e mesmo período de apuração.

Impugnação:

Dentro do prazo regulamentar, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 76/106), na qual, apresentando jurisprudência, alega, resumidamente:

Da Participação nos Lucros e Resultados - PLR:

- A autuação foi precipitada, posto que lavrada sem análise contextualizada dos fatos, pois os pagamentos a título de PLR observaram as regras e limites previamente estabelecidos, foram realizadas negociações com os empregados e com a participação de um representante do sindicato da categoria, não tendo ocorrido qualquer imposição por parte da impugnante.
- Houve verdadeira desconsideração de atos ou negócios jurídicos sem demonstração, sequer alegação, de simulação / dissimulação, não havendo provas contundentes que pudessem sustentar essa desconsideração.
- A autuação fiscal incorreu em ilegalidade quando deixou de comprovar a materialização da suposta obrigação tributária em discussão, estando o lançamento fiscal calcado em mera presunção, dado que possui como único fundamento de validade um fato (descaracterização da PLR e das indenizações rescisórias pagas a seus empregados). Não existindo qualquer elemento de prova no sentido de que os valores pagos a título de PLR substituíram ou complementaram a remuneração dos empregados.
- Os programas de PLR da impugnante possuem regras claras e objetivas bem como critérios de avaliação para definição dos pagamentos realizados, não havendo espaço para imposições.
- Em função das características da atividade da empresa, os empregados e o sindicato da categoria negociaram PLR que previram como metas os resultados econômicos e financeiros, satisfação dos clientes e programas de produtividade, sendo que os programas também foram claros e objetivos ao estabelecer que os montantes globais a serem distribuídos seriam definidos a partir do resultado gerencial alcançado, após deliberação dos acionistas.
- As planilhas com critérios de gestão e procedimento para a apuração do PLR apresentadas pela impugnante e invalidadas pela fiscalização em nada inovaram ou modificaram o já exposto nos programas de participação, em conformidade com o que havia sido previamente negociado com os empregados.
- No tocante ao fato de quatro diretores empregados terem recebido a maior parte do valor distribuído, observou-se todos os critérios previamente estabelecidos no programa de PLR, que definiram que a distribuição de valores, com base nos resultados gerenciais e financeiros, levaria em consideração, ainda, o salário, cargo/nível, tempo de trabalho e o desempenho individual, sendo conforme o programa, portanto, que os diretores percebessem maior parcela do PLR, não transmutando tal fato a natureza dos pagamentos realizados, tampouco a finalidade dos programas negociados.
- Quanto a um diretor ter recebido pagamentos em 03/2005 e 06/2005 e também que empregados receberam parcelas de PLR em 09/2005 e 12/2005, desrespeitando o

período semestral previsto na Lei 10.101/00, esse fato ocorreu em virtude de seus desligamentos da empresa e assim sendo, fizeram jus A antecipação dos valores do PLR que perceberiam no ano seguinte, em conformidade com os programas negociados.

#### Das Indenizações Rescisórias:

- Segundo o entendimento da fiscalização, a não apresentação de documentos que comprovassem a natureza dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de Indenização rescisória" seria suficiente para lhes impingir natureza remuneratória. Ocorre que a cobrança de contribuições previdenciárias está condicionada A configuração de uma das hipóteses de incidência tributária previstas na norma legal, o que não ocorre in casu.

- Invocando os princípios da retributividade, habitualidade e legalidade, aduz que os pagamentos de rescisões indenizatórias ocorreram única e exclusivamente em razão da utilização, pelo empregado, de equipamentos particulares na consecução de suas atividades, não guardando tais pagamentos relação com o trabalho desempenhado, com a remuneração percebida ou qualquer outro elemento capaz de configurar a contraprestação pelos serviços prestados.

- O fato de a impugnante não possuir em arquivo os documentos que comprovam a natureza indenizatória dos pagamentos realizados não autoriza concluir que eles possuem natureza remuneratória.

#### Da multa Aplicada. Necessidade de Revisão do Valor::

- Não ha motivo legal que permita a cobrança da multa de mora nos moldes pretendidos pela fiscalização, ou seja, para o cálculo do valor da multa mais benéfica a ser aplicada, os valores vinculados às obrigações principais foram somados aos vinculados às obrigações acessórias, que não têm relação alguma com o presente caso, o qual trata de cobrança de contribuições previdenciárias e não do descumprimento de obrigações acessórias, que são totalmente distintas e não se comunicam em hipótese nenhuma.

- Esse entendimento é da própria Receita Federal, pois, caso a impugnante efetue o recolhimento do pretense crédito tributário exigido neste AIOP, tal expediente não gerará qualquer efeito no prosseguimento dos autos de infração que tratam de multa pelo não cumprimento de obrigações acessórias.

- O procedimento adotado pela fiscalização é ilegal, devendo o valor da multa ser calculado de acordo com as antigas disposições do art. 35 da Lei 8.212/91, desconsiderando-se o valor de multas relativas a obrigações acessórias e afastando-se a aplicação da multa isolada, cuja aplicação só está autorizada para fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da MP 449.

#### Do Descabimento da Taxa Selic:

#### Do Descabimento da Taxa Selic:

- Não é admissível a aplicação da taxa Selic como forma de sanção pelo atraso no cumprimento de obrigação tributária por tratar-se de juros remuneratórios que visam premiar o capital investido pelo aplicador em títulos da dívida pública federal, além de não ter sido criada e definida em lei, mas por resoluções do Conselho Monetário Nacional, o que ofende o princípio constitucional da legalidade, bem como o disposto no art. 161, I.º do CTN.

#### Da Ilegal Imputação de Responsabilidade Tributária:

Apresenta extensa jurisprudência objetivando refutar a imputação de responsabilidade solidária aos seus diretores incluídos no "Relatório de Vínculos", por afronta ao disposto nos art. 134e 135 do CTN.

#### Dos Pedidos:

Finalmente, anexando documentos de fls. 107/144, requer:

- Seja julgado integralmente nulo o auto de infração em virtude da ausência de comprovação da suposta obrigação tributária, bem como dos vícios incorridos na tentativa de invalidar os programas de PLR e pagamentos de indenizações rescisórias;
- Caso assim não se entenda, seja julgado integralmente improcedente o auto de infração com a conseqüente extinção do crédito tributário nele consubstanciado;
- Caso assim não se entenda, seja revisto o valor da multa de mora e/ou de ofício aplicada, adequando-se à legislação aplicável;
- Imediata exclusão das pessoas arroladas no "Relatório de Vínculos" do polo passivo da autuação fiscal..

É o relatório.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve a autuação, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 09/02/2010

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTANCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

SELIC. ILEGALIDADE.

A aplicação da SELIC para fixação dos acréscimos incidentes sobre o crédito previdenciário lançado pela fiscalização encontra respaldo na legislação vigente.

REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTANCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente quanto à multa aplicada em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o anexo Relatório de Vínculos, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração, em razão do seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando sua qualificação e período de atuação.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE COM MANUTENÇÃO DA MULTA APLICADA

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 26/07/2011 (fls. 342), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 24/08/2011 (fls. 345 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra o lançamento ao fundamento de que:

1 – nulidade da decisão de 1ª instância, pelo fato de ter julgado o presente lançamento antes de julgar as autuações principais;

2 – nulidade da autuação por falta de motivação. Ressalta que “A própria fiscalização indica que os elementos que motivaram a lavratura do auto de infração se encontram nos demais autos —37.261.463-9; 37.261.464-7, e; 37.261.465-5;

3 – nulidade da decisão por cerceamento à defesa e ao contraditório. Assinala que “Ocorre que a Turma Julgadora não conheceu das alegações expostas na impugnação quanto à

*não-incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos de Indenizações Rescisórias, com base no entendimento de que o presente Auto de Infração faria referência apenas A competência de 03/2005, na qual não teria sido realizado referido pagamento. Porem, não há qualquer fundamento fático ou legal que dê suporte ao entendimento da DRJ, já que é incontroverso o fato de que o lançamento em questão não se restringe A competência de 03/2005. Logo, se está diante da indevida desconsideração dos argumentos jurídicos de defesa apresentados pela Recorrente, pelo que a decisão está eivada de nulidade (em respeito aos Princípios da Ampla Defesa, do Contraditório e do Devido Processo Legal)(...) Claro está, portanto, que a Turma Julgadora jamais poderia aperfeiçoar os lançamentos fiscais, apresentando, para tanto, argumentos distintos daqueles já invocados pela Fiscalização, por não ser competente para tanto”.*

4 - não se justifica a descontextualização negocial dos PLR tanto pela Autoridade Autuante como pelos Julgadores de Piso, afastando-se da finalidade da Lei e do ato administrativo, o que impõe a nulidade da autuação;

2 – o PLR continha regras prévias e claras, que unia os interesses do Recorrente e de seus empregados, bem como critérios de avaliação para definição dos pagamentos realizados;

3 – foi indevida a desconsideração indireta do PLR decorrente da autuação – e não houve simulação – assinala ter havido violação ao princípio da verdade material;

4 – não configurada a obrigação tributária, e não comprovada a materialidade da obrigação tributária, resultando na ilegalidade da exigência fiscal;

5 –que Adilson Guarzone e Rodrigo Silveira Lindemberg receberam por conta do seu desligamento com a empresa e que não representa antecipação, porquanto houve atingimento de metas aferido. Assinala que a regra de periodicidade aplica-se somente aos empregados ativos;

Acosta jurisprudência a respeito do tema PLR, para reforçar seu entendimento de descabimento da autuação.

Relativamente às indenizações rescisórias, afirma a não incidência de contribuições previdenciárias, na medida em que não representam contraprestação por serviços prestados, e não eram habituais.

Assinala que o fato de não possuir documentos que comprovem a natureza indenizatória não autoriza a autuação.

Pede a revisão do valor da multa aplicada.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

## **Voto**

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

### **Das nulidades**

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

#### Código Tributário Nacional

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.

#### Decreto 70.235/72

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.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o 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 conseqüência.

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

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

No mesmo sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que “*é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte*”. E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam:

*“É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover (na obra citada), “há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta consequência”. Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, “o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como consequência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo.”(p 425).*

### **Da fase oficiosa do Procedimento Fiscal.**

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório ou direito à ampla defesa e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais inclusive provas decorrentes de compartilhamento das investigações em outro processo administrativo fiscal, e sobrepor-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Soma-se a isso, o entendimento sumulado do CARF:

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

### **Princípios constitucionais**

Parte dos argumentos expendidos no Recurso diz respeito a violação de princípio constitucional relativo ao cerceamento à defesa.

Cumpra observar, objetivamente, que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência à lei e às normas infralegais.

Desde que haja norma formalmente editada, encontrando-se em vigor, cabe o seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional. Nesse sentido as orientações do Parecer Normativo CST/SRF n. 329/1970 e Parecer PGFN/CRF n. 439/1996.

Assim é que os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador.

Depois de formulada a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência.

O que se pode e deve fazer no âmbito do julgamento administrativo é verificar se o lançamento/decisão administrativa estão adstritos aos limites legais, corrigindo eventuais excessos.

A autoridade fiscal tem sua atividade pautada no princípio da estrita vinculação à lei tributária, de modo que, sendo a hipótese legal subsumida ao caso concreto sob análise, não há que se alegar, em sede de julgamento administrativo, afronta a princípios constitucionais.

Feitas estas digressões doutrinárias, vejamos.

O Recorrente alega a nulidade da decisão de 1ª instância, pelo fato de ter julgado o presente lançamento antes de julgar as autuações principais. A alegação não procede. O processo de nº 16024.000016/2010-64 foi julgado em 1ª instância aos 05/01/2011 (fls. 254 e ss dos autos nº 16024.000016/2010-64) ao passo que a presente autuação foi julgada na sessão de 12/01/2011, conforme Acórdão de fls. 313 e ss.

Sem mais delongas, resta afastada essa alegação de nulidade da decisão de piso.

O Recorrente também alega a nulidade da autuação por falta de motivação. Ressalta que “*A própria fiscalização indica que os elementos que motivaram a lavratura do auto de infração se encontram nos demais autos —37.261.463-9; 37.261.464-7, e; 37.261.465-5.*”

Equivoca-se o Recorrente.

Constitui preceito que rege o sistema probatório a legitimidade da utilização de meios legais à comprovação de fatos investigados.

Dessa forma, nada impede que se faça uso da prova emprestada no processo administrativo fiscal, seja ela judicial ou extrajudicial, desde que ela guarde pertinência com os fatos objeto de fiscalização.

Temos que o uso de provas emprestadas em processos administrativos fiscais é procedimento unanimemente admitido pelos Tribunais Superiores e pelo próprio tribunal administrativo, como abaixo:

**PROVAS PRODUZIDAS A PARTIR DE LAUDO PERICIAL CONFECCIONADO PELA POLÍCIA FEDERAL - DOCUMENTAÇÃO TRAZIDA DO EXTERIOR COM AUTORIZAÇÃO DA JUSTIÇA FEDERAL - PROVA EMPRESTADA - POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PELO FISCO – DOCUMENTOS INCIDENTAIS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA - DESNECESSIDADE DE TRADUÇÃO PARA O VERNÁCULO - O fisco pode se valer de prova emprestada, produzida em outro processo administrativo fiscal ou mesmo processo judicial, inclusive em processo criminal. Não há necessidade de que a prova do Processo Administrativo Fiscal seja produzida por Auditor-Fiscal da Receita Federal.** Peças incidentais em língua estrangeira, as quais não criaram qualquer dificuldade para a

defesa do recorrente, estando, ressalte-se, nos pontos que interessam à solução da presente lide, traduzidas para vernáculo nos ofícios e laudos da Polícia Federal, não inquinam de nulidade o lançamento em debate. 1º CC. / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-17.029 em 07.08.2008. Publicado no DOU: 18.11.2008.

IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO. PROVA EMPRESTADA. FISCO ESTADUAL. ARTIGO 199 DO CTN. ART. 658 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA (ART. 936 DO RIR VIGENTE) 1. O artigo 199 do Código Tributário Nacional prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações, desde que observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio 2. O art. 658 do Regulamento do Imposto de renda então vigente (Decreto nº 85.450/80, atualmente art. 936 do Decreto nº 3.000/99) estabelecia que "são obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhe forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições deste Regulamento e permitindo aos fiscais de tributos federais colher quaisquer elementos necessários à repartição, todos os órgãos da Administração Federal, Estadual e Municipal, bem como as entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista" 3. **Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório.** (RTJ 559/265) 4. STJ - RESP - RECURSO ESPECIAL - 199500631385 - 05/08/2004 – SEGUNDA TURMA Espécie: RESP - RECURSO ESPECIAL - 81094. Data da Decisão: 05/08/2004. Data da Publicação: 06/09/2004.(grifos nossos)

Assim, com base no entendimento unânime dos Tribunais Superiores, judiciais e administrativos, e com amparo no princípio da verdade material, são válidos os procedimentos com base em provas emprestadas de outro processo judicial, ainda mais se respeitado o contraditório, como no presente caso.

Afasta-se a ausência de motivação alegada.

O Recorrente ainda afirma a nulidade da decisão por cerceamento à defesa e ao contraditório. Assinala que *“Ocorre que a Turma Julgadora não conheceu das alegações expostas na impugnação quanto à não-incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos de Indenizações Rescisórias, com base no entendimento de que o presente Auto de Infração faria referência apenas à competência de 03/2005, na qual não teria sido realizado referido pagamento. Porém, não há qualquer fundamento fático ou legal que dê suporte ao entendimento da DRJ, já que é incontroverso o fato de que o lançamento em questão não se restringe A competência de 03/2005. Logo, se está diante da indevida desconsideração dos argumentos jurídicos de defesa apresentados pela Recorrente, pelo que a decisão está eivada de nulidade (em respeito aos Princípios da Ampla Defesa, do Contraditório e do Devido Processo Legal)(...) Claro está, portanto, que a Turma Julgadora jamais poderia aperfeiçoar os lançamentos fiscais, apresentando, para tanto, argumentos distintos daqueles já invocados pela Fiscalização, por não ser competente para tanto”*.

De fato, o Acórdão Recorrido (fls. 325) não examinou as alegações trazidas pelo Recorrente, então impugnante, a respeito do lançamento relativo ao pagamento de indenizações rescisórias, ao enfoque de tal verba não fazia parte da competência a que se refere o presente AIOA (03/2005).

Vejamos o Relatório Fiscal (fls. 23):

1. Em ação fiscal desenvolvida na empresa acima identificada, constatou-se que a mesma apresentou Gulas de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, nas competências de 02/2005 a 09/2005 e 12/2005, com informações Inexatas.

2. A empresa não considerou os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR e indenização Rescisória, caracterizados por esta fiscalização como base de cálculo para o salário de contribuição, estando incorretos, desta forma, os campos de remuneração e contribuição do segurado das GFIPs. Estes valores se encontram lançados nos Autos de Infração 37.261.463-9 (parte patronal), 37.261.464-7 (parte segurados) e 37.261.465-5 (parte de outras entidades).
3. Tal procedimento constitui infração ao artigo 32, Inciso IV e § 9º da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, em seu artigo 26, o qual determina :  
(...)
4. A relação dos segurados e os valores devidos de PLR se encontram no anexo 1 e de Indenização Rescisória no anexo 2.
5. A empresa foi devidamente Intimada a retificar as GFIPs das competências Indicadas, conforme Termo de Intimação Fiscal no 3 de 16/12/2009, porém não o fez dentro do prazo fixado pela fiscalização.

De fato, o exame do lançamento permite inferir a inexistência de lançamento por conta de valores pagos a título de indenização rescisória na competência 03/2005.

Para tanto, basta examinar o Anexo 2 da autuação, a fls. 47.

Mas mesmo que assim não fosse, a presente autuação diz respeito apenas ao descumprimento de obrigação acessória, consistente na apresentação da GFIP de forma inexata.

Dessa forma, as matérias meritórias, relativas à incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos, não tem pertinência nos presentes autos, se não de forma indireta.

Sob esses fundamentos, resta afastada essa alegação de nulidade.

Uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

### **Do Mérito**

Consoante já relatado, trata-se de auto de infração lavrado por desrespeito à obrigação acessória, qual seja a de incluir nas GFIP (Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social), valores correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias– CFL 68. Essas verbas remuneratórias foram objeto de autuação.

Os autos das obrigações principais, relativos ao período lançado, foram julgados nesta mesma sessão de julgamento, conforme ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2005

Ementa:

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS  
NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei vigente.

**MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.**

Não se conhece de matéria que não tenha qualquer tipo de relação com o auto de infração

**DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.**

As decisões administrativas, doutrina jurídica e a jurisprudência pátria não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados e entendimentos não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

**PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, e quanto às regras adjetivas. Para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, e sua ausência caracteriza o descumprimento das condições legais a não incidência tributária nos valores pagos.

**REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. REEMBOLSO DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS. ABONO EVENTUAL. HABITUALIDADE.**

Nenhuma das exclusões insertas na Lei 8.212/91 abrange expressamente os pagamentos realizados para empregados, por conta de despesas pela utilização de equipamentos particulares na consecução de suas atividades, e a ausência de comprovação das despesas incorridas.

O ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, desvinculado da relação de trabalho, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente.

O conceito relativo à habitualidade não diz respeito apenas à quantidade de pagamentos, mas também à situação motivadora do pagamento.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa Selic, bem como da incidência dos juros moratórios, e da suposta responsabilidade solidária; e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

Sendo assim, e acolhido entendimento exarado no R. Acórdão proferido pela C. 2ª Turma da CSRF nº 9202-009.779, em 25/08/2021, resta-nos manter a autuação.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/12/2002

(...)

DECISÃO DEFINITIVA QUANTO A EXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.  
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Havendo decisão definitiva pela manutenção da obrigação principal, por consequência lógica, seus efeitos devem ser aplicados aos respectivos lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória

**Da retroatividade benigna**

O Recorrente busca aplicação da retroatividade benigna, lastreado na Lei 11.941/2009.

De fato, as normas relativas à imposição de penalidades decorrentes da não entrega de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), ou de sua entrega contendo incorreções, foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, cuja aplicação poderá resultar aplicação de multas mais benéficas ao infrator.

A Lei 11.941/2009 não revogou a infração tributária, mas alterou os dispositivos de quantificação da multa a ser imposta, inserindo o art. 32A, abaixo reproduzido:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Dessa forma, foram definidas novas penalidades em decorrência das mesmas infrações previstas na norma. Isso implica afirmar que a base legal à aplicação de penalidade pela infração tributária foi alterada, restando afastada a alegação recursal de inexistência de base legal à autuação.

Neste sentido, e lastreado no art 106, II, “c”, do CTN, é preciso aplicar a penalidade mais benéfica, respeitada alteração da Lei 8.212/91.

Não cabendo mais a aplicação da Súmula CARF nº 119, cancelada, é preciso comparar multas por descumprimento da obrigação acessória imposta, sobre o regramento do art.

32, IV, da Lei 8.212/91, com a multa devida segundo prescrição do posterior art. 32-A da Lei 8.212/91 (redação da Lei 11.941/09), a fim de aplicar a penalidade mais benéfica ao Recorrente.

**CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL para determinar aplicação da retroatividade benigna da multa, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly