



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



**Processo nº** 17546.001119/2007-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-005.742 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2019  
**Recorrente** PLASMIX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 30/04/2000 a 30/04/2006

**PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. REEXAME. AUTORIZAÇÃO.**

Não importa nulidade o lançamento fiscal formalizado em período que já tenha sido objeto de procedimento anterior, em particular quando não se tenha verificado nenhuma alteração de critérios jurídicos.

Não compete ao Colegiado de 2ª Instância administrativa o exame da motivação que levou à instauração do novo procedimento, bastando que este tenha sido autorizado expressamente pela autoridade competente ou que tal autorização expressa tenha sido suprida com a emissão regular de Mandado de Procedimento Fiscal para o novo exame.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, e determinou que o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I ou 150, §4º, ambos do CTN.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.**

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.**

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei n.º 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei n.º 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente a preliminar de decadência para reconhecer a extinção dos créditos lançados nas competências 04/2000 a 10/2000, 12/2000, 03/2001 a 11/2001 e 13/2001. No mérito, também por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano Dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, substituído pela conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

## **Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 225/260, interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP de fls. 199/219, a qual julgou procedente o lançamento de contribuição previdenciária relativa a parte dos segurados empregados (DEBCAD n.º 37.046.308-0), incidente sobre os valores declarados em GFIP, arrecadadas pela empresa mediante desconto na remuneração de seus empregados cujos recolhimentos em épocas próprias não foram comprovados, conforme notificação fiscal de lançamento de débito de fls. 2/61, consolidada em 27/04/2007, referente ao período de 04/2000 a 10/2000, 12/2000, 03/2001 a 01/2003, 05/2003, 12/2003, 04/2004, 08/2004 a 12/2004, 01/2005 a 02/2006 e 04/2006, com ciência da RECORRENTE em 02/05/2007, conforme AR de fl. 72/73.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de no valor histórico de R\$ 645.774,06, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de mora no percentual de 15% (quinze por cento), conforme DSD - Discriminativo Sintético de Débito de fls. 15/20.

Dispõe o Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 70/71) que “*serviram de base para o presente lançamento, as folhas de pagamento e seus respectivos resumos, os recibos de pagamento de salários, registros de empregados e as GFIP’s*”. Ademais, observou que “*o fato gerador das contribuições apuradas ocorreu com a remuneração dos segurados empregados, sendo os descontos verificados pela fiscalização através das folhas de pagamento, recibos de pagamento de salários e Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social – GFIP*”.

Assim, a fiscalização procedeu com o lançamento das contribuições incidentes sobre os valores declarados em GFIP (Levantamento FP), com o lançamento das contribuições discriminadas em folha porém não declaradas em GFIP (Levantamento FPN, que comporta apenas a competência 13/2005), bem como com o lançamento das contribuições sobre as remunerações declaradas em GFIP no ano de 2000, período em que a empresa era optante pelo SIMPLES (Levantamento FPS).

Considerando que houve desconto das contribuições sobre a remuneração dos empregados, a fiscalização entendeu que a ausência de recolhimento das mesmas configura, em tese, o crime previsto no art. 168-A do Código Penal Brasileiro, razão pela qual foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

Também de acordo com o relatório da notificação fiscal (fls. 71), a presente fiscalização deu origem à NFLD n.º 37.096.889-1 (objeto do processo n.º 175460.01118/2007-75, julgado em conjunto nesta pauta), à n.º NFLD 37.096.890-5 e aos Autos de Infração n.º 37.046.303-0 e n.º 37.046.307-2.

## **Impugnação**

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 76/101 em 16/05/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campinas/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O sujeito passivo impugnou o lançamento por meio do expediente protocolado sob n.º 36216.003348/2007-55 (fls. 74 a 99), em 16/05/2007, no qual pede a decretação de nulidade da NFLD, mediante as alegações de que:

Preliminarmente,

1ª) é nula a presente NFLD, por abranger período já objeto de fiscalização anterior;

2ª) parte do crédito lançado já se encontra abrangido pela decadência de que trata o art. 173 do Código Tributário Nacional;

3ª) é nula a presente NFLD, por não ter a autoridade fiscal apresentado qualquer prova documental da ocorrência, em concreto, do fato gerador das contribuições lançadas;

No mérito,

4ª) a SRP deve ter incluído em seus cálculos valores que não têm caráter remuneratório, tais como participação nos lucros, alimentação e outros, os quais não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias autorizada pela Constituição Federal;

5ª) a multa cobrada na NFLD é nitidamente confiscatória, eis que supera o próprio montante original da dívida, além de impor tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação de absoluta equivalência;

6ª) é ilegal a adoção da taxa SELIC para efeito de imposição de juros de mora, devendo estes ser calculados com base na taxa fixa de 1% ao mês.

### **Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência**

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Campinas/SP entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, para que a DRF de origem esclarecesse ao RECORRENTE os motivos que, no presente caso, a levaram a iniciar outra fiscalização relativamente a um mesmo período já contemplado por ação fiscal anterior (Resolução às fls. 177/180), conforme trecho abaixo destacado do acórdão recorrido (fl. 201):

Em 13 de agosto p.p., esta DRJ converteu o julgamento em diligência (fls. 177 a 180), para que a DRF de origem informasse ao sujeito passivo os motivos que a levaram a determinar que o AFRFB Júlio Tamotsu Yonamine examinasse, na fiscalização autorizada pelo MPF n.º 09374896F00, período já objeto de ação fiscal anterior.

Em seu despacho de fls. 182 e 183, mencionado Auditor Fiscal esclarece que os dois procedimentos anteriores, determinados pelos MPF n.º09147051 e 09224032, destinaram-se à verificação restrita de fatos geradores declarados pela empresa em GFIP, enquanto o que deu origem à presente NFLD teve por objeto a fiscalização completa da empresa, com base no exame das folhas de pagamento, recibos de pagamento de salários, livro de registro de empregados, livros diários e GFIP.

Devidamente intimada do resultado dessa diligência (fls. 185), a "PLASMIX" protocolou expediente (fls. 186 a 196) em que reitera a alegação de nulidade do lançamento por não observância do art. 149 do CTN no tocante à refiscalização, bem como as demais razões expendidas em sua defesa inaugural.

Isto posto, vêm os autos conclusos para julgamento.

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campinas/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 199/219):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2006

PREVIDENCIÁRIO. REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A SEGURADOS EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÕES. ARRECADÇÃO E RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, mediante o desconto das remunerações a eles pagas ou creditadas, e recolher a importância arrecadada ao INSS, no prazo legal.

Lançamento Procedente

## **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 29/07/2008, conforme AR de fls. 221, apresentou o recurso voluntário de fls. 225/260 em 22/08/2008.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação e de sua manifestação apresentada após a diligência. Acrescentou, apenas, argumentos relativos à Sumula Vinculante n.º 08 do STF e sobre a possibilidade deste Tribunal Administrativo apreciar alegações de inconstitucionalidade.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

## **I. PRELIMINAR**

### **I.a. Nulidade em razão da Refiscalização**

Observa-se da Resolução da DRJ de fls. 177/180 que, anteriormente ao início do procedimento fiscal que deu origem à NFLD objeto deste processo, a mesma contribuinte já havia sido alvo dos procedimentos de fiscalização anterior.

A RECORRENTE afirma que o período de 08/2000 a 13/2004 já foi objeto de fiscalização anterior. Alega que, naquela oportunidade, confessou espontaneamente sua dívida, através da lavratura do LDC n.º 35.712.319-0 e, posteriormente, recebeu nova visita da fiscalização para apurar integralmente o período de 02/2003 a 13/2004, o que culminou na lavratura das NFLDs n.º 35.814.585-6 e 35.814.586-4.

Segundo os esclarecimentos prestados pela autoridade fiscalizadora na informação fiscal de fls. 182/183, as fiscalizações determinadas pelos MPF n.º 09147051 (período de 03/2001 a 01/2003) e 09224032 (período de 02/2003 a 12/2004) destinaram-se exclusivamente à verificação restrita de fatos geradores declarados pela empresa em GFIP, enquanto o procedimento que deu origem à presente NFLD era amplo e teve por objeto a fiscalização completa da empresa.

Em seu recurso voluntário, alega a RECORRENTE que a nova fiscalização viola o art. 149 do CTN, circunstância que implica na nulidade de todo procedimento.

Pois bem, este tema não é matéria nova perante esta Turma julgadora. Após alguns debates, este Conselheiro Relator foi convencido de que não é competência desta instância de julgamento administrativo a análise da motivação que levou à instauração do novo procedimento fiscal no contribuinte, sendo certo que a autorização expressa da autoridade competente ou a emissão regular de Mandado de Procedimento Fiscal são suficientes para a realização do novo exame.

Referida questão é, inclusive, objeto de súmula vinculante deste CARF, conforme abaixo:

Súmula CARF n.º 111

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto n.º 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Neste sentido, adoto como razões de decidir os termos do voto vencedor proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo no acórdão n.º 2201-005.087, referente ao processo n.º 15504.720867/2011-42:

Sobre a questão do reexame de período já fiscalizado, assim dispõe o art. 906 do Decreto n.º 3000/1999 RIR/99, vigente à época do lançamento em questão:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

Não se identifica na citada limitação qualquer óbice ao reexame de período já fiscalizado, mas tão só uma garantia ao administrado de não ser vítima do arbítrio decorrente de eventuais atos administrativos levados a termo de forma pessoal ou com excesso de poder.

Como isso, resta a segurança ao contribuinte de que, no caso de um período já fiscalizado, deverá haver um envolvimento maior do Órgão fiscalizador, na figura de seus dirigentes, locais ou regionais.

Há de se ter em vista, ainda, as demais limitações do poder de tributar inseridas em normas específicas, dentre elas podemse destacar:

Lei 5.172/66 (CTN)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I quando a lei assim o determine;

II quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido

de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considerase homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Grifouse.

No caso em questão, temos que a Autoridade fiscal solicitou, ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, autorização para novo exame da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008 do recorrente, alegando, em síntese, a existência de fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior, bem assim em razão da SCI nº 378 - SRRF08/DISIT, o que foi pronta e expressamente deferido, fl. 34.

Na primeira submissão do presente processo ao Colegiado de 2ª Instância, o julgamento foi convertido em diligência nos termos da Resolução nº 2201000.299, de 06 de fevereiro de 2018, fl. 498 a 503, para que fossem juntados aos autos todos os documentos relacionados ao Mandado de Procedimento Fiscal anterior ( MPF

06.1.01.002009017933), o que foi plenamente atendido pela unidade responsável pela administração do tributo, conforme se vê em fl. 508 e seguintes.

Não obstante, por ocasião do primeiro procedimento instaurado, não há um único elemento que indique que tenha havido manifestação expressa do Agente Fiscal acerca da homologação do lançamento a que alude o caput do art. 150 do CTN acima reproduzido, que prevê que *o lançamento por homologação operase pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

Portanto, considerando também a inocorrência da homologação tácita prevista no § 4º do mesmo artigo, não estamos diante propriamente de um novo lançamento, já que o primeiro procedimento não se perfectibilizou com a manifestação expressa da autoridade lançadora acerca da correção da atividade exercida pelo obrigado.

Ainda que perfeito e acabado o lançamento por ocasião do primeiro procedimento, o fato gerador em questão não seria insuscetível de nova avaliação, já que o art. 149 do mesmo CTN elenca inúmeros casos em que o lançamento pode ser revisto de ofício, sendo certo que a maioria das hipóteses estão relacionadas à conduta do fiscalizado, mas há, também, situações relacionadas ao procedimento fiscal anterior, em particular *quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior e quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

Vale ressaltar que não se identifica, no caso em tela, uma revisão propriamente dita, já que não houve homologação expressa ou tácita do lançamento anterior. Não obstante, como se viu alhures, a autorização para nova análise do procedimento foi justificada pela existência de fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior, bem assim em razão da SCI n.º 378 SRRF08/DISIT, o que, s.m.j., ainda que, em tese, consideremos que tenha ocorrido lançamento anterior, já haveria amparo para a revisão do lançamento nos termos do inciso VIII do art. 149 do CTN.

Como é de elementar sabença, constitui um dos atributos dos atos administrativos a presunção de legitimidade, que corresponde a uma presunção relativa de que os atos administrativos são verdadeiros e legais, não precisando a Administração provar que a situação que gerou sua ação realmente existiu, cabendo ao destinatário demonstrar que o agente público autor do ato questionado agiu de forma ilegítima.

Neste sentido, entendo que não cabe a este Colegiado aferir os motivos que levaram o Fisco a promover novamente a análise dos fatos geradores ocorridos em determinado período de apuração, mas tão só se o órgão está ciente e se anuiu com a medida, mediante autorização expressa.

Oportuno trazermos à balha o teor da Súmula Carf n.º 111, que teve efeitos vinculastes atribuídos pela Portaria do Ministro de Estado da Economia n.º 129/2019:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto n.º 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

Pelo que se depreende da leitura da Súmula acima, a existência de Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização prevista no art. 906 do Regulamento

do Imposto de Renda/1999, naturalmente, por considerar que, sendo a Autoridade administrativa competente para deferir um novo exame a mesma que assina o MPF, há de se presumir que tal autorização está implícita no ato de assinatura do Mandado de Procedimento Fiscal.

Portanto, se o MPF relacionado ao novo procedimento, por si só, já supre a autorização de reexame, não compete a este Colegiado imiscuir-se nas razões, frise-se, presentes nos autos, que levaram o Fisco à instauração de novo procedimento fiscal.

Ou seja, como no presente caso houve a emissão de MPF específico, entendo que tal ato autoriza o reexame de período anteriormente fiscalizado, até mesmo porque é comum se deparar com situações em que a autoridade fiscal encerra a fiscalização superficial de um período (já para efetuar o lançamento de créditos evidentes) e abre nova fiscalização para fazer uma análise mais apurada de documentos a fim de verificar se deve haver algum lançamento residual.

Como exemplo, cita-se situações em que a autoridade fiscal realiza o batimento GPS x GFIP e fazia o lançamento do crédito decorrente de tal análise (quando se tinha o entendimento de que a GFIP não era suficiente para constituir o crédito tributário); no entanto abria-se nova fiscalização para realizar a análise detalhada de documentos e, caso necessário, efetuar novo lançamento do crédito residual. Este é um procedimento bastante comum nas fiscalizações e, caso prevalecesse o entendimento do contribuinte, o eventual lançamento que decorresse da análise mais apurada de documentos não poderia prevalecer em razão da existência do lançamento primitivo decorrente de uma fiscalização superficial anteriormente realizada.

Sendo assim, voto por rejeitar a alegação de nulidade formulada pelo contribuinte.

### **I.b. Decadência**

A RECORRENTE aduz, em seu recurso voluntário, a ocorrência da decadência dos créditos até a competência de 04/2002, passo que tomou ciência do presente lançamento em 02/05/2007.

Em seus fundamentos alega, em suma, que a DRJ de origem aplicou o prazo decenal para contagem da decadência dos débitos previdenciários, entendimento contrário ao que foi pacificado pelo STF, nos termos da Súmula Vinculante nº 8.

De fato, a teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Primeiramente, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 imponible, 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 fatos 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, conforme pontuado no relatório deste voto, a contribuinte descontou o valor da contribuição da remuneração paga a seus empregados, no entanto deixou de efetuar os respectivos recolhimentos. Por outro lado, o item 05 do Relatório Fiscal dispõe que "*nas competências em que constam recolhimentos ou créditos anteriormente constituídos, os valores dos mesmos foram devidamente apropriados, assim como, os valores relativos a salário-família e salário-maternidade na conformidade da lei, foram deduzidos das contribuições apuradas*". Ademais, o RADA de fls. 36/56 aponta a apropriação de valores já pagos pela RECORRENTE em cada competência, fato refletido na apuração dos valores lançados conforme, DAD de fls. 05/14.

No entanto, apesar de ter havido recolhimento parcial do tributo retido em algumas competências, entendo – s.m.j. – que a acusação da prática, em tese, "*de crime previsto na Lei nº 8.212/91, artigo 95, alínea "d" (crime contra a seguridade social) para período até 14/10/2000, e no artigo 168-A, § 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/1940 (Código Penal), acrescida pela Lei 9.983 de 14/07/2000 (apropriação indébita), para período a partir de 15/10/2000*" (fl. 70 – item 1.1), expõe o fato que houve dolo da RECORRENTE na prática do ilícito tributário. Este fato sequer foi contestado pela RECORRENTE em sua defesa.

Sendo assim, nos termos do já citado entendimento firmado pelo STJ, o lustro decadencial no presente caso deve ser contado nos termos do art. 173 do CTN, ainda que tenha havido recolhimento parcial do tributo em época própria.

Tal matéria é, inclusive, objeto de Súmula vinculante deste CARf, razão pela qual invoco a Súmula n.º 106:

#### Súmula CARF n.º 106

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ressalte-se que apenas em relação à competência 13/2005 (Levantamento FPN) se poderia cogitar a não prática do ilícito penal (retenção e não recolhimento), já que esta foi a única competência em que não houve declaração dos valores em GFIP. Contudo, conforme dispõe o DAD à fl. 13 e RADA à fl. 54, também não houve o recolhimento parcial de qualquer valor relativo a esta competência. Desta forma, este motivo bastaria para aplicar ao presente caso a regra do art. 173, I, do CTN.

A regra de contagem estabelecida pela art. 173, I do CTN é a seguinte:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

No presente caso, os valores lançados referem-se a períodos compreendidos entre 04/2000 a 04/2006, ao passo que a contribuinte tomou ciência do lançamento em 02/05/2007.

Assim, deve ser reconhecida a decadência dos créditos relativos as competências até 11/2001 (inclusive), posto que as obrigações principais referentes a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário 2001 teriam o início da contagem do prazo decadencial a partir de 01/01/2002 (“*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”) e poderiam ser lançados até 01/01/2007, com exceção da competência de dezembro/2001.

Isto porque o prazo para apresentar a GFIP ocorre no mês subsequente àquele em que a remuneração foi paga. Desta forma, as informações relativas ao período 12/2001 são declaradas apenas no ano-calendário 2002, pois transmitidas para o Fisco no mês subsequente aos fatos geradores, sendo certo que somente a partir desse momento (01/2002) é que o lançamento poderia ter sido efetuado. Então, no caso da competência 12/2001, o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” foi o dia 01/01/2003. Assim, o direito da Fazenda de constituir o crédito relativo ao mencionado período de 12/2001 restaria extinto apenas em 01/01/2008, não estando, portanto, atingido pela decadência.

Por outro lado, o exposto no parágrafo acima não se aplica ao período 13/2001, pois as informações relativas à mencionada competência devem ser transmitidas à Previdência

ainda no ano-calendário da própria ocorrência, ou seja, em 2001. Senda assim, o termo inicial de contagem do prazo da competência 13/2001 foi o dia 01/01/2002, restando decaído o lançamento realizado em 02/05/2007.

Por sua vez, os débitos referentes às competências do ano-calendário 2002 não foram fulminados pela decadência, posto que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para o mencionado período foi o dia 01/01/2003, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, e o seu marco final seria 01/01/2008.

Portanto, restam fulminadas pela decadência as competências compreendidas entre os períodos 04/2000 a 10/2000, 12/2000, 03/2001 a 11/2001 e 13/2001.

### **I.c. Nulidade do lançamento – ausência de prova de ocorrência do fato gerador**

Em apertada síntese, aduz a RECORRENTE que a notificação fiscal de lançamento é nula por ausência de comprovação da ocorrência dos fatos geradores apontados como devidos.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

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.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.**

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira )

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Ademais, tratando-se de nulidade relacionada à elemento essencial do lançamento, estar-se-á diante vício que enseja a nulidade material do auto de infração. Os elementos essenciais do lançamento são entendidos como os critérios vinculados ao conteúdo do auto de infração, tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, em síntese, os elementos constitutivos necessários ao lançamento, nos moldes previstos no art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

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. (Grifou-se)

Contudo, não é o que ocorre no presente caso.

Tal qual pontuado no relatório fiscal, a NFLD foi lavrada com base nas informações discriminadas nas folhas de pagamento do próprio contribuinte, e regularmente declaradas em GFIP, a ver:

3)- O fato gerador das contribuições apuradas ocorreu com a remuneração dos segurados empregados, sendo os descontos verificados pela fiscalização através das folhas de pagamento, recibos de pagamento de salários e Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP.

Portanto, não houve qualquer nulidade na verificação da ocorrência do fato gerador, posto que foram tomadas como base informações declaradas pela própria RECORRENTE em GFIP.

Observa-se do relatório fiscal que a autoridade fiscalizadora simplesmente utilizou os valores declarados pela RECORRENTE como pagos a título de remuneração, constante nas tabelas fls. 21/28, e sobre eles aplicou as alíquotas das contribuições previdenciárias incidentes. Exemplificando:

Valor declarado em GFIP e não recolhido (fl. 21)

Levantamento: FP - FOLHA DE PAGAMENTO				
Estabelecimento: 02.127.392/0001-80 - PLASMIX IND. E COM.PLASTICOS IMPORT. EXPORT.LTDA.				
Competência: 03/2001				
<b> Lançamentos</b>	<b> Vir. Lançado</b>	<b> Taxa %</b>	<b> Vir. Aprop.</b>	<b> Observação</b>
CS Contr Segurados	5.987,12	100,00	5.987,12	
<b>Total aprop. no Item: 11 - Segurados</b>			<b>5.987,12</b>	
DED Deduções	655,00	100,00	655,00	Rateio de dedução
<b>Total aprop. no Item: 22 - Deduções</b>			<b>655,00</b>	

Base de cálculo do lançamento (fl. 05)

Levantamento: FP - FOLHA DE PAGAMENTO		FPAS: 507-0		Tipo de Débito:	
Classificação: Declarado em GFIP (com redução de multa)					
Competência: 03/2001		CNAE: Terceiros:		Moeda Originária: Real	
BASE DE CÁLCULO:					
		<u>CRÉDITOS CONSIDERADOS</u>			
<b>RUBRICAS</b>	<b>ALÍQUOTA</b>	<b>APURADO</b>	<b>DIVERSOS</b>	<b>GPS</b>	<b>DEDUZIDO</b>
11 Segurados		5.987,12	38,34		655,00
22 Deduções		-655,00			-655,00
<b>TOTAL LÍQUIDO:</b>		<b>5.332,12</b>	<b>38,34</b>		
					<b>DIFERENÇA</b>
					5.293,78

Como cedição, o fato gerador das contribuições previdenciárias é o pagamento de rendimentos aos segurados que prestam serviços à empresa, independentemente de vínculo empregatício, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal. Deste modo, se a própria empresa declara como pago o montante X em GFIP, houve neste momento a delimitação do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre estes valores declarados, estando o fisco dispensado de comprovar o efetivo pagamento.

Portanto, sem razão a contribuinte em sua alegação de nulidade.

**I.d. Das inconstitucionalidades alegadas**

Preliminarmente, destaca-se que o RECORRENTE aduz uma série de argumentos de ordem constitucional, dentre eles: (i) a inconstitucionalidade/ilegalidade da base de cálculo adotada (fls. 250/252); e (ii) o carácter confiscatório da multa aplicada (fls. 253/255), por afronta aos princípios da razoabilidade, do não confisco, da legalidade, dentre outros.

Apesar de citar nos tópicos de suas razões de defesa que estaria discutindo a ilegalidade das cobranças acima, não é o que defende no conteúdo de suas alegações.

Quanto à multa cobrada, por exemplo, a RECORRENTE embasa suas afirmações nos princípios constitucionais da vedação de tributo com efeito confiscatório e da observância da capacidade contributiva.

Em que pese o tópico apresentado pela RECORRENTE, apresentando as razões pela qual acredita que é possível um tribunal administrativo apreciar argumentos de ordem

constitucional (fls. 247/250), tal entendimento viola diametralmente o conteúdo da Súmula nº 2 do CARF, abaixo transcrita:

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

Assim, todas essas alegações de inconstitucionalidade são matérias estranhas à esfera de competência desse colegiado, razão pela qual deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pelo RECORRENTE.

## II. MÉRITO

### II.a. Ilegalidade da base de cálculo

Neste tópico de sua defesa (fls. 250/252), a RECORRENTE faz apenas suposições acerca da base de cálculo adotada no presente lançamento, ao alegar que *“já se sabe que a RFB tem por norma incluir no salário de contribuição outras quantias que não são propriamente ‘remuneração’ dos empregados, como indenizações, auxílios, programas de alimentação, auxílio-transporte em dinheiro, verbas que não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição dos empregados”* (fls. 250/251).

Em outro trecho, afirma que *“muitas das verbas que a RFB – contando com suas normas internas – deve ter incluído em seus cálculos, como por exemplo, participação nos lucros, alimentação e outros, não têm caráter remuneratório”* (fl. 251).

Com isso, pretende construir o argumento de que o lançamento estaria cobrando a contribuição sobre valores não caracterizados como remuneração. Assim, se insurge quanto as importâncias lançadas a título de contribuições que porventura tenham incidido sobre verbas que não compõem o salário de seus empregados para, ao final, invocar a incerteza e iliquidez do crédito lançado.

No entanto, em nenhum momento a RECORRENTE comprova que os valores foram lançados sobre verbas consideradas não remuneratórias para efeitos de contribuição previdenciária.

Tal ônus é dever do contribuinte, não podendo ser transferido para a fiscalização ou para a autoridade julgadora. Conforme exposto no item “I.c.” deste voto, a autoridade fiscal tem o poder/dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, e assim o fez; inclusive pelo fato de os valores terem sido devidamente declarados em GFIP como remuneração.

Por outro lado, cabe ao contribuinte apresentar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento. Portanto o contribuinte deve demonstrar, com base nas provas (documentos hábeis e idôneos) e de forma mais elucidativa possível, quais os valores não poderiam ter servido de base de cálculo para o presente lançamento, ou ainda ter demonstrado o erro cometido ao ter incluído tais valores em GFIP.

Referida prova não foi trazida aos autos, o que era dever da contribuinte pois a ela cabe apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Desta feita, não merecem prosperar as argumentações de ilegalidade da base de cálculo apresentadas pela RECORRENTE.

## **II.b. Multa – limite de 20%**

Quanto à multa, além dos argumentos de natureza confiscatória e não adequação ao princípio da capacidade contributiva (os quais são matérias estranhas nesta lide), a RECORRENTE pleiteou que a mesma fosse limitada a 20%, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No entanto, é preciso esclarecer que a multa foi aplicada em estrita observância às normas legais vigentes à época dos fatos, as quais não poderiam ser afastadas, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN:

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

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

A penalidade aplicada encontrava previsão no art. 35 da Lei nº 8.212/91:

**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, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Portanto, com base na legislação vigente à época dos fatos, foi correta a aplicação da norma acima para a cobrança da multa de mora no presente caso. Pretender a não aplicação da referida norma iria de encontro ao princípio da isonomia, já que todos os contribuintes que recolheram as contribuições em atraso durante o período fiscalizado foram submetidos aos percentuais de multa acima.

Sendo assim, na época dos fatos, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não era aplicável na cobrança das contribuições previdenciárias, por existir norma específica que tratava da penalidade incidente sobre tais contribuições (art. 35 da Lei nº 8.212/91).

### Retroatividade Benigna

Por outro lado, deve-se observar se o instituto da retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN, aplica-se ao presente caso.

Isto porque a Lei nº 11.941/2009 (conversão da MP 449/2008) promoveu importantes alterações na redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Além disso, incluiu o art. 35-A à mencionada lei. Ambos os dispositivos remetem para a Lei nº 9.430/96:

**Art. 35.** Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

**Art. 35-A.** Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Frise-se que os dispositivos da Lei nº 9.430/96 passaram a ser aplicáveis às contribuições previdenciárias apenas após essa alteração legislativa.

Assim, para os casos de lançamento de ofício de obrigação principal, após a Lei nº 11.941/2009, a multa aplicada passou a ser apenas aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

#### Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Ademais, a multa que passou a ser regida pelo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (nova redação) é a multa de mora decorrente do mero atraso no pagamento de débito já declarado/constituído pelo próprio contribuinte (art. 61 da Lei nº 9.430/96), sem envolver lançamento de ofício promovido pela autoridade fiscal:

#### Lei nº 9.430/96

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao

vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ou seja, para os lançamentos de ofício, esta multa de mora é substituída pela multa do art. 35-A.

No caso dos autos, por se tratar de lançamento de ofício de obrigação principal, afasta-se, de pronto, a aplicação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (com redação após MP 449/2008), pois, como exposto, referidos dispositivos não são aplicáveis aos casos de lançamento de ofício de obrigação principal, o que é o caso.

Ademais, não foram localizados lançamento para cobrança de eventual multa por omissão/erro/não entrega em GFIP (antiga redação do art. 32 da Lei nº 8.212/91). Sendo assim, a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte deve se dar entre uma das seguintes:

- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido; ou
- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido, em decorrência do lançamento de ofício, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado da contribuinte.

Reitera-se que a comparação nos termos acima deve ser realizada em caso de não lavratura de multa GFIP (art. 32, §§ 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.212/91). Em caso de lavratura da referida multa, a mesma deve entrar no cômputo para a comparação da retroatividade benigna, nos termos da Súmula CARF nº 119:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória 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).

Tal Súmula está em conformidade com o que determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

**a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e**

**b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.**

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Por fim, esclareça-se que tal comparação somente poderá ser operacionalizada quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerados todos os processos conexos (obrigação principal e acessória), pois durante a fase do contencioso administrativo não há como se determinar a multa mais benéfica. Isto porque, segundo a já mencionada antiga redação do art. 35 Lei nº 8.212/91, a multa de mora que acompanha a obrigação principal, como acontece no presente caso, continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados. Assim, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte.

## **II.c. Dos Juros de Mora - SELIC**

A RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção pela SELIC.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

“SÚMULA CARF Nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

## **CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para reconhecer a decadência do crédito tributário em relação às competências compreendidas entre os períodos 04/2000 a 10/2000,

12/2000, 03/2001 a 11/2001 e 13/2001. Ademais, deve ser aplicado, no que for cabível, o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 para verificação da penalidade mais benéfica ao contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim