



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002033/2009-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.072 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2022
Recorrente EMBIARA SERVICOS EMPRESARIAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2004

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. SÚMULA CARF.

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. CESTA BÁSICA.

O auxílio alimentação ou a cesta básica fornecida em dinheiro, com habitualidade, integra a base de cálculo do tributo previdenciário.

LANÇAMENTO FISCAL. DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. RFFP. NULIDADE. SÚMULA CARF

Não identificado prejuízo à defesa, não há de ser falar em nulidade do lançamento.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

MULTA DE OFÍCIO. AIOA. RETROATIVIDADE BENIGNA. BOA FÉ.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, devem ser comparadas as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Não se conhece das alegações recursais que não foram objeto da impugnação, já que, sobre estas, não se instaurou o litígio administrativo.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Comprovado o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial inicia sua contagem com a ocorrência do fato gerador, operando-se a extinção do crédito tributário lançado após o

decurso do prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. SUMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO.
INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe ao Agente fiscal avaliar eventual incompatibilidade da exação com diretrizes relacionadas aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade ou do Não Confisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas sobre os quais não se instaurou o litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência para reconhecer extintos os débitos lançados até a competência 05/2004. No mérito, também por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário incidente sobre o vale-transporte pago em dinheiro e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 16-25.430, de 27 de maio de 2010, exarado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I/SP, fl. 90 a 101, que analisou a impugnação apresentada pelo contribuinte contra a Auto de Infração - DEBCAD 37.225.498-5, relativo às contribuições devidas pela empresa, inclusive GILRAT, incidentes sobre a remuneração de segurados a seu serviço..

O citado Auto de Infração consta de fl. 04 a 10 e o Relatório Fiscal está inserido nos autos às fl. 48 a 54, tendo sido lançado crédito tributário no valor total de R\$ 362.964,15, valor este integrado por principal, multa e juros.

As infrações que deram origem à exigência foram assim sintetizadas pela Decisão recorrida:

2.1. Os valores declarados em GFIP em 16/06/2008, após o início do procedimento fiscal do qual resultou o presente crédito, estão contemplados no Papel de Trabalho — DAI- Declarado Após o Início, para os quais, foi observada a redução da multa de mora, então prevista e vigente, no § 4º do art. 35, da Lei nº 8.212/91.

2.2. O débito foi apurado com base nas informações lançadas pela empresa em sua folha de pagamento e na contabilidade.

2.3. A Empresa deixou de informar em GFIP parcela da remuneração de seus segurados empregados, nas competências 01 a 06/2004 e, integralmente, nas competências de 07 a 12/2004.

2.4. A discriminação dos valores declarados e não declarados por intermédio da GFIP estão demonstrada, em forma de planilha, nos anexos **Folha de Pagamento 01 a 06/2004 e Folha de Pagamento 07 a 13/2004**.

2.5. Os valores informados pela Empresa no decorrer do procedimento fiscal estão discriminados, em forma de planilha, no anexo **Comparativo GFIP**.

2.6. A Empresa pagou aos seus empregados, em dinheiro, vale transporte, cesta básica, refeição, bem como concedeu plano de assistência médica somente a alguns de seus empregados.

2.7. Em virtude de os valores mencionados no item precedente deste Relatório não terem sido contemplados nas folhas de pagamentos apresentadas pela Empresa, foi lavrado o competente AI por descumprimento de obrigação tributária acessória.

2.8. Serviram para formação da convicção da Autoridade Autuante, dentre outros documentos, a contabilidade da empresa, as folhas de pagamento e as GFIP. As informações contábeis e de folhas de pagamento foram fornecidas em mídia eletrônica (CDROM), no padrão MANAD, consoante Portaria MPS/SRP nº 58/05. Os arquivos gerados obtiveram o seguinte código de identificação geral: 2687d767-cf88ff5d-f41d4d75-25e99249.

Ciente do lançamento pessoalmente, fl. 04, inconformado, o contribuinte autuado apresentou a impugnação de fl. 58 a 69, em que apresentou os argumentos que entendeu justificar o reconhecimento da improcedência da autuação, os quais foram devidamente sintetizados pela decisão recorrida em fl. 93/94.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento exarou o Acórdão ora recorrido, o qual considerou a impugnação improcedente, lastreada nas razões que estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2004, 01/12/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.

Contribuições devidas à Seguridade Social a título de quota patronal sobre a remuneração de segurados empregados e referentes ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GIILRAT.

DA DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA.

Lançamento de ofício escorado em uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN reclama prazo decadencial previsto no art. 173, I do mesmo diploma.

PARCELAS PREVISTAS NO ART. 28, § 9º DA LEI Nº 8.212/91 PAGAS EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

O § 10 do artigo 214 do Decreto nº 3.048/99 determina que as parcelas referidas no § 9º do mesmo artigo, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário de contribuição para todos os fins e efeitos.

A DA INEXISTÊNCIA DO DOLO.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

TAXA SELIC.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária. A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

Impugnação Improcedente

Credito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 08 de novembro de 2010, conforme fl. 104, ainda inconformado, o contribuinte autuado apresentou o Recurso de fl. 107 a 168, em 08 de dezembro de 2010, cujas razões serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve síntese da Decisão recorrida e apresentação de considerações iniciais, a defesa a tratar das matérias que amparam sua convicção sobre a improcedência do lançamento.

PRELIMINARMENTE

DO CERCEAMENTO DE DEFESA, REITERAÇÃO

Aduz a recorrente que a Decisão recorrida deve ser anulada, em razão de não terem sido disponibilizadas as informações requeridas, que teriam relação com o lançamento e com qualquer outro processo administrativo em análise na Receita, inclusive os referentes a retenção de funcionários e sócios, bem assim processos de compensação valores retidos dos clientes.

A seguir, reitera o pedido de disponibilização de todos os relatórios de débitos e de créditos disponíveis nos arquivos da Receita Federal, além de informações atualizadas de processos que cita referente a restituição de pró-labore e de valores retidos a maior, em análise desde 2002, sob o pretexto de que, no momento, não dispõe de condições econômicas para contratar serviço de auditoria interna para levantar tais informações.

Faz considerações sobre abuso de poder cometido pelo Auditor-Fiscal, em razão da formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, medida que alega não se sustentar.

Por fim, afirma que a nulidade do Acórdão decorre, também, do lapso temporal entre a impugnação e o seu efetivo julgamento, não cumprindo, portanto, o art. 49 da 9784/99.

Sintetizadas as razões da defesa neste tema, não localizei o mesmo conteúdo na peça que inaugurou a fase litigiosa do procedimento, tampouco na Decisão recorrida. Assim, trata-se de matéria nova que, a rigor, não mereceria conhecimento por parte desta Turma de Julgamento.

Tratando-se de argumento novo que não tangencia matéria de ordem pública, é importante destacar o que prevê o Decreto 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. (...)

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;

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

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Neste sentido, nesta parte, os argumentos da defesa deveriam ser considerados matérias não impugnadas, não merecendo conhecimento, por falta de competência deste Conselho para avaliar questões que estejam fora do litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento.

Contudo, como não se pode afirmar que o tal requerimento tenha sido formulado por outro meio, passo a tratar da matéria.

A falta de atendimento ao alegadamente requerido deve ser objeto de ação própria, em nada impactando o presente processo, já que as informações que levaram ao lançamento aqui discutido, como já indicado no Relatório supra, foram extraídas da própria contabilidade do fiscalizado.

Pouco importa para o rito processual destes autos que o contribuinte não disponha, no momento, de estrutura capaz de promover sua defesa, já que esta é encargo do fiscalizado e sua eventual dificuldade, momentânea ou não, não pode ser usada como desculpa para transferir ao Fisco o encargo que lhe pertence.

Ademais, o conteúdo da impugnação e do recurso voluntário evidencia que o contribuinte compreendeu adequadamente a imputação fiscal, o que lhe permitiu apresentar sua defesa de forma satisfatória.

Assim, resta a convicção deste Relator de que a falta de acesso aos citados documentos/informações requeridas, dentre as quais muitos nada têm a ver com o que discute nos autos, não se traduz em qualquer prejuízo à defesa, razão pela qual, não se justifica o pedido de reconhecimento da nulidade da Decisão recorrida.

No que tange à questão do alegado abuso de poder da Autoridade lançadora ao lavrar Representação Fiscal para Fins penais, não tem melhor sorte a defesa, pois, além de ser ação devidamente prevista na legislação, a alegação está relacionada a tema sobre o qual não compete a este Conselho se pronunciar, tudo nos termos da Súmula Carf abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).**

Por fim, no que tange ao prazo de trinta dias a que alude o art. 49 da Lei 9.784/99¹, este não se aplica ao processo administrativo fiscal, que tem regramento próprio, além de ser prazo cujo descumprimento não importa necessariamente em consequência definida.

Assim, rejeito a preliminar.

DA LEGALIDADE DO VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA

No presente tema a defesa apresenta robusta argumentação, amparada em precedentes judiciais, para lastrear sua convicção da improcedência da exigência de contribuição previdenciária incidente sobre valores pagos, em pecúnia, a título de vale transporte.

O relatório fiscal evidencia com clareza que a exigência relacionada compõe levantamento específico.

Sobre tais argumentos, deixo de trazer maiores considerações, já que se trata de tema sobre o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 89

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Assim, tem razão a defesa, razão pela qual dou provimento ao recurso voluntário neste tema para afastar a exigência incidente sobre os valores de vale transporte pago em dinheiro.

DO AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO E DA CESTA BÁSICA

Em apertada síntese, no presente tema, o recorrente sustenta a não incidência de tributação previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio alimentação e cesta básica.

O lançamento evidencia que a exigência incidente sobre tal rubrica o foi exclusivamente diante da constatação de que o benefício teria sido pago em dinheiro.

A regra geral para fins da incidência do tributo previdenciário é de que a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados ao empregado, a qualquer título, destinado a retribuir o trabalho, configura salário-de-contribuição. Não obstante, o art. 28, § 9º da Lei 8.212/91, enumera diversas rubricas que se constituem em exceção à esta regra, sobre as quais não incidirá o tributo em tela. Dentre as exceções, destaque-se a alínea “c”, tudo conforme excerto destacado abaixo:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os

¹ Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Assim, o pagamento de auxílio alimentação ou mesmo o fornecimento de cestas básicas em dinheiro não se inclui na exceção acima exposta. Este é o entendimento reiterado neste Conselho o qual tem lastro jurisprudencial:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. 1. O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. 2. Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. 3. Precedentes da Seção. 4. Embargos de divergência providos. (grifou-se) (EREsp 476.194/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01.08.2005).

Note, inclusive, que o Decreto-Lei nº 5.452/43 (CLT), teve alterada a redação do § 2º do art. 457 vedando expressamente o pagamento de auxílio alimentação em dinheiro. Muito embora tal alteração tenha ocorrido em momento posterior aos fatos geradores, sua citação no presente voto objetiva, tão só, robustecer tudo mais o que foi acima exposto.

Assim, neste tema, nada a prover.

DA ASSISTÊNCIA MÉDICA

Em apertada síntese, no presente tema, o recorrente sustenta a não incidência de tributação previdenciária sobre valores pagos para fornecimento de plano de saúde a seus colaboradores.

O lançamento evidencia que a exigência incidente sobre tal rubrica o foi exclusivamente diante da constatação de que o benefício teria sido disponibilizado apenas a alguns de seus empregados.

Sintetizadas as razões da defesa neste tema, não localizei o mesmo conteúdo na peça que inaugurou a fase litigiosa do procedimento, tampouco na Decisão recorrida. Assim, trata-se de matéria nova que não merece conhecimento por parte desta Turma de Julgamento.

Tratando-se de argumento novo que não tangencia matéria de ordem pública, é importante destacar o que prevê o Decreto 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. (...)

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;

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

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Neste sentido, nesta parte, os argumentos da defesa devem ser considerados matérias não impugnadas, não merecendo conhecimento, por falta de competência deste Conselho para avaliar questões que estejam fora do litúgio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento.

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA EM FACE DA BOA FÉ DA RECORRENTE

A defesa faz considerações sobre a exigência da multa de ofício, tratando de alterações no regramento da matéria promovidas pela Lei 11.941/09, pugnando pela aplicação retroativa da norma mais benéfica e, ainda, alega que, em momento algum, deixou de agir de boa-fé.

Sintetizadas as razões recursais neste tema, é inequívoco que andou bem a Decisão recorrida. Até mesmo o recorrente, embora demonstre discordância com as conclusões da Autoridade julgadora de 1ª Instância, acaba por colacionar doutrina que apenas corrobora o que foi decidido pela DRJ.

No que tange à questão da boa-fé, a regra geral é aquela contida no art. 136 do CTN que prevê que, *salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Já em relação à questão da aplicação retroativa da lei que imponha penalidade mais benéfica, cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</u> Art. 32-A. <u>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</u>

abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u>	<u>apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> 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. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u>
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) 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;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; 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; 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;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; 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; 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. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> 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 <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u> <u>Lei 9.430:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexistente</u>; (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, 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, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u> § 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 <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> § 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.

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa

mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º 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 A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a

comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

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

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.

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

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício

no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Assim, com o cancelamento da Súmula 119, ainda que não haja vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não

pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

DA “PRESCRIÇÃO” DO PERÍODO DE 01 A 05/2004

No tópico em tela, a defesa pugna pela contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

A Decisão recorrida pontuou que a Autoridade lançadora indicou que o contribuinte declarou apenas parcialmente seus débitos em GFIP nas competências de 01 a 06/2004, ao passo deixou de declarar integralmente nas competências 07 a 12 do mesmo ano. Por tal razão, entendeu que a contagem do prazo decadencial deveria considerar o inciso I do art. 173 do CTN.

Nunca é demais lembrar que o Supremo Tribunal Federal - STF declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, editando a Súmula Vinculante nº 08, nos seguintes termos:

Súmula Vinculante nº 08:

“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”.

Portanto, assim como os demais tributos, as contribuições previdenciárias sujeitam-se aos artigos 150, § 4º, e 173 da Lei 5.172/66 (CTN), cujo teor merece destaque:

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.

(...)

§ 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, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

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; Grifou-se

No caso em tela o período que o contribuinte alega ter sido atingido pela decadência, 01 a 05/2004, está integralmente contido no lapso temporal em que houve declaração parcial em GFIP. Por outro lado, o extrato de fl. 71 indica que houve recolhimento de contribuição previdenciária no período.

Assim, inequívoco que cabe a aplicação do §4º do art. 150 do CTN, razão pela qual, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 10 de junho de 2009, estão extintos pela decadência todos os créditos tributários lançados até a competência de maio de 2004.

Portanto, tem razão a defesa.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Muito embora a defesa tenha tratado esta mesma questão na impugnação de forma diversa, já que, lá, apenas tratou da impossibilidade de utilização de juros de mora à taxa Selic, no recurso voluntário tratou de questões relacionadas disponibilização de informações de arquivos da Receita e da CEF (já tratadas acima), tratou de excesso de exigência de multa ou, ainda, do tratamento não isonômico quando a Receita Federal não utiliza o mesmo índice para atualização e restituições.

No que tange à utilização da Selic, deixo de trazer maiores considerações, já que se trata de tema sobre o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Já em relação à disponibilização de arquivos, é tema que já foi tratado alhures, não merecendo qualquer comentário adicional.

No que tange à alegada não atualização de restituições pela mesma Selic que é aplicada aos débitos, equivoca-se a defesa. O mesmo indicador é usado para atualizar indébitos fiscais, o que não impede que haja um ou outro caso em que a Selic não se aplica, certamente por falta de previsão legal, como é o caso de ressarcimento de incentivos fiscais.

Por fim, com relação ao excesso da multa, é questão que escapa à possibilidade de avaliação administrativa, já que o Princípio Proporcionalidade, da Razoabilidade ou, ainda, a verificação de efeito confiscatório de uma multa fiscal, é uma diretriz que se dirige ao legislador. Uma vez positivada a norma, não cabe ao Agente Fiscal avaliar eventual desproporcionalidade de seus reflexos sobre o patrimônio dos contribuintes, tudo por conta da atividade vinculada e obrigatória de constituição do crédito tributário.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário neste tema.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas sobre os quais não se instaurou o litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, voto por acolher a preliminar de decadência para reconhecer extintos os débitos lançados até a competência 05/2004. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário incidente sobre o vale-transporte pago em dinheiro e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo