



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002591/2009-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.859 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2022
Recorrente RHPROMO MARKETING & SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A nulidade só cabe quando os atos e termos são lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não ocorreu na hipótese dos autos.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009.

Restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória aludida nos §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da retroatividade benigna se dá a partir da comparação das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos artigos 35 e 32-A da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente, no que for devido, dos reflexos decorrentes das desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, de fls. 337/355, a qual julgou procedente o lançamento decorrente do descumprimento de obrigações acessórias Contribuições Previdenciárias do período de apuração compreendido entre 01/02/2004 a 31/12/2004.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.221.737-0 lavrado, pela fiscalização, contra a empresa em epígrafe, por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4.º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, tendo em vista que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, de fls. 52, e planilhas de fls. 54 a 56, ela deixou de informar, em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), fatos geradores de contribuições previdenciárias, em competências entre 01/2004 e 12/2004.

O Relatório Fiscal da Infração, de fls. 52, informa que:

- os valores das contribuições não declaradas, discriminados por competência, encontram-se no Anexo I (fls. 54);
- o valor da multa e os critérios que levaram ao seu estabelecimento encontram-se descritos no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa e demonstrados no Anexo II (fls. 55).

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, de fls. 53, informa que:

- em decorrência da infração descrita no Relatório Fiscal da Infração, foi aplicada multa de R\$ 93.042,60 (noventa e três mil, quarenta e dois reais e sessenta centavos), com base nos dispositivos legais citados no tópico do Auto de Infração denominado "Dispositivo Legal Multa Aplicada", quais sejam: artigo 32, parágrafo 5º da Lei n.º

8.212/91, acrescentados pela Lei n.º 9.528/97 e artigos 284, inciso II (na redação dada pelo Decreto n.º 4.729/2003) e 373 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99;

- o valor da multa corresponde a 100% (cem por cento) da contribuição à Seguridade Social não declarada, limitado em função do número de segurados da empresa, conforme tabela constante do inciso I do artigo 284 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99;
- o cálculo da multa encontra-se demonstrado no Anexo II (fls. 55);
- integra, ainda, o presente auto de infração, o Anexo III (fls. 56) que demonstra a aplicação da penalidade mais benéfica obediência ao que prevê o artigo 106, II, " c " do Código Tributário Nacional (Lei n.º. 5172/1966);
- não houve a ocorrência de circunstâncias agravantes;
- o contribuinte não tem antecedentes infracionais, conforme Termo de Antecedentes em anexo (fls. 51);
- o valor deste auto de infração será atualizado pela SELIC, da data da lavratura até a data do pagamento, conforme dispõe a Portaria Conjunta PGFN/SRF n.º 10/2008 de 14/11/2008, publicada no DOU de 17/11/2008, bem como na legislação que a ampara.

Foram anexados, aos autos, pela fiscalização: IPC — Instruções para o Contribuinte; REPLEG - Relatório de Representantes Legais; VÍNCULOS - Relação de Vínculos; MPF - Mandado de Procedimento Fiscal; TIAF — Termo de Início da Ação Fiscal; Termo de Continuidade de Fiscalização; Termos de Intimação Fiscal; e, TEPF - Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal; além de "Termo de Antecedentes" (fls. 51), "Anexo I - Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias Não Declaradas em GFIP" (fls. 54); "Anexo II - Demonstrativo do Cálculo da Multa" (fls. 55); e, "Anexo III - Demonstrativo do Cálculo da Multa Mais Benéfica (fls. 56).

DO TERMO DE JUNTADA DE PROCESSOS

Consta, às fls. 59, termo de juntada, de 17/07/2009, segundo o qual o presente processo foi juntado ao de n.º 19515.002594/2009-68.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e apresentou defesa tempestiva, impugna o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, da qual foi cientificada, pessoalmente, em 10/07/2009 (fls. 02), a empresa apresentou, em 10/08/2009, a impugnação de fls. 60 a 89, com documentos anexos às fls. 90 a 332 (Procuração, e cópias de documento de identificação da subscritora da impugnação e de sócia da empresa, de Alteração e Consolidação de Contrato Social, de 10/06/2009, de Comunicação de Débitos e Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, do Auto de Infração e anexos, e de Guias da Previdência Social - GPS's e Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP's relativas às competências 05/2004, 06/2004, 07/2004 e 11/2004), na qual deduz as alegações a seguir sintetizadas.

Das intimações:

Requer, aqui, a impugnante, o endereçamento de todas as intimações e publicações ao advogado constituído: Dr. José Roberto Soderó Victório — OAB/SP 97.321 — Rua Emília Imediato, n.º 411, Centro — Pindamonhangaba/SP.

Da admissibilidade da impugnação ou do recurso:

Trata, aqui, a empresa, da aplicabilidade da Súmula n.º 373 do STJ ao caso em tela, segundo a qual "é ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo", tese já consolidada no âmbito de ambas as turmas de Direito Público daquela Corte. Faz referência, ainda, às ADIns 1.922 e 1.976, que, segundo ela, já geraram efeito "erga omnes" para estes casos.

Para ela, a exigência legal de prévio depósito do valor da multa, como pressuposto de admissibilidade de recurso ou impugnação, transgrediria o art. 5º, LV, da CF/88 (devido processo legal).

Da suspensão da exigibilidade do crédito:

Afirma a empresa que a discussão sobre débitos previdenciários segue o disposto no Decreto n.º 70.235/72, nos termos da Lei n.º 11.457/07, e que, enquanto não ultimada na esfera administrativa, o crédito deve permanecer com a sua exigibilidade suspensa, não estando a Fazenda Nacional autorizada a promover a execução fiscal porque o título não está ainda dotado de liquidez e nem de exigibilidade, sendo que a impugnação pode gerar, nos termos do artigo 145, I do CTN, alteração no lançamento.

Das considerações iniciais e da nulidade do auto de infração:

Sustenta, aqui, a impugnante, a nulidade total do auto de infração em decorrência da violação de princípios constitucionais - artigos 5º, LIV e LV e 37 da Constituição Federal.

Relata, ainda, que a fiscalização não se atentou à verdade real, e que houve o bloqueio de seus bens, embora tal medida já tivesse sido revogada pela Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, anterior à autuação.

Informa, também, que se viu frente a constituição de seu passivo tributário, sem que tivesse ocorrido o pregresso exercício de defesa.

Afirma que o Auto de Infração em tela faz constar relação genérica de folha de pagamento, tal como se observa dos anexos, onde não há discriminação item por item, não lhe tendo sido dado o conteúdo total das apurações que geraram a multa, o que dificulta a defesa, pois não se consegue saber qual o lastro daqueles números. E destaca que é requisito essencial do AI a apresentação completa de seus elementos.

Relata que a postura do Fisco, que a autuou com base em dados genéricos e/ou não especificados (Anexos I a III), não se traduziu em oferecimento de qualquer possibilidade de ampla defesa e paridade entre as partes, ficando evidente o desequilíbrio processual, não havendo equidade de armas entre as partes no processo, com o oferecimento da oportunidade das mesmas possibilidades, alegações, provas e impugnações.

Para ela, o presente AI, com seus termos genéricos, iria contra toda base de direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988 - como ampla defesa, contraditório, devido processo legal, delimitação da autuação, direito de informação - constituindo-se em excesso de fiscalização, sendo que a multa em questão, ainda que fosse acessória a uma outra obrigação, deveria apresentar os elementos de seu lastro.

Entende que a carência de dados do AI, no qual não se encontra nenhum elemento consistente, que demonstre o lastro das apurações, o fulminaria por completo, não podendo a capitulação do ilícito administrativo, no caso, ser tão aberto a ponto de impossibilitar o direito de defesa.

E conclui pela nulidade total do presente AI, com seu consequente arquivamento, e sua absolvição, posto que, segundo ela, o mesmo iria contra toda base legal constitucional, não tendo sido relacionados, no caso, todos os fatos considerados puníveis lhe são imputados.

Da decadência e prescrição:

Informa a empresa que tais figuras se apresentam no caso, dado que o mesmo abarcou competências de janeiro a dezembro de 2004, infringindo o artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

Sustenta que, tendo em vista que a autuação em tela abarcara período fora da quinquenalidade, haja vista que a data da autuação fora em 10/07/2009, o período compreendido de 01/2004 a 07/2004 não poderia ser objeto de autuação, pois já teria sido fulminada pela decadência/prescrição.

E requer, assim, que crédito tributário objeto desta autuação, apurado no período de 01/2004 a 07/2004 seja declarado extinto nos termos do artigo 156, V do CTN, tornando o lançamento insubsistente, diante da ocorrência da decadência/prescrição, nos termos da Súmula Vinculante n.º 08 da Suprema Corte, a qual produz efeito frente aos órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, sendo que seu desrespeito enseja a tipificação do crime de desobediência, bem como a apuração de ilícito administrativo nos termos dos artigos 116 e 117 da Lei 8.112/90.

Das declarações corretas em GFIP, da ausência de infrações e da desnecessidade de aplicação de multa:

Ressalta, aqui, a impugnante, que as suas GFIP's referente aos meses de maio, junho, julho e novembro de 2004, estariam completamente regulares, tendo sido os dados declarados e pagos com transparência e lealdade, conforme os documentos acostados - GFIP's com os relatórios, GPS's autenticadas, e relação dos nomes com os números de localização nos relatórios da GFIP.

Faz menção aos princípios da verdade real e da segurança jurídica, e frisa a incoerência da autuação, baseada em dados preliminares e efetuada sem motivos suficientes.

Sustenta que, se tais documentos tivessem sido analisados de forma real, sequer haveria a autuação, posto que os documentos apresentados dão conta do adimplemento da obrigação tributária, tanto principal como acessória.

E requer, assim, diante da documentação acostada, o acolhimento da presente impugnação, para gerar a desconstituição dos valores mencionados, surtindo efeito sobre todas as multas aplicadas, diante de seu caráter acessório.

Do ônus da prova e a questão do "suposto infrator":

Em relação ao lançado no Auto de Infração, alega a empresa que não consta qualquer relação de dados, para se saber onde o Fiscal se pautou antes de apená-la, mas que, de acordo com o que consta nos anexos, haveria claro indício de que aqueles dados teriam sido presumidos pelo Fiscal.

Afirma que os dados ali mencionados não transparecem qualquer legalidade ou informação suficiente, pois houve o lançamento de valores gerais onde não há qualquer relação que comprove o lastro.

Segundo ela, a ausência total de dados dificulta a defesa, sendo que, para se verificar a existência de multa, deve-se saber o que fez ela nascer e esta informação não consta de referido auto de infração, não podendo aceitar ser apenado pelo simples fato do fiscal entender, sem elementos reais, pela aplicabilidade da sanção por inadimplemento de uma obrigação que não foi objeto de apuração eficaz, pois, embora este possa apurar de ofício irregularidades, deve se pautar em fatos, provas e circunstâncias.

Informa que, apesar disso, o Agente Fiscal, em ofensa aos ditames constitucionais e legais, que está obrigado a observar, a autuou baseado em uma "suposição", que culminou com a escrituração de multa, lembrando que não se realizou a devida fiscalização a ponto de apurar com certeza a ocorrência aposta no Auto de Infração.

Destaca que os supostos indícios, para serem considerados como tal, necessitavam de uma prova irrefutável, que não existe no caso em comento, pois as declarações e os recolhimentos teriam sido feitos corretamente, sendo que ela, em nenhum momento, teria infringido qualquer norma da legislação tributária, não restando comprovado no Auto de Infração qualquer ato que autorizasse a presente autuação.

Relata que a jurisprudência pende no mesmo sentido, qual seja, de que não se pode presumir a fraude e não se pode lavrar auto de infração com base em mera presunção.

Salienta que a questão que merece destaque é que sempre se deve provar o alegado, de modo que, se o agente administrativo imputa a ocorrência de um fato jurídico tributário que trará consequências negativas ao contribuinte, seja através do recolhimento do tributo, seja pela sanção da multa, pelo bloqueio de bens, deve provar a imputação que fez, não tendo sido isto o que ocorreu no caso em contexto.

Conclui que o Fiscal Autuante não apresentou corretamente o fato jurídico tributário, deixando de relacioná-lo a contento e de trazer aos autos provas irrefutáveis da ilicitude, sendo que o ato caracterizador do ilícito não pode ter sua existência declarada pela falta de um de seus pressupostos, que é a correlação lógica (nexo) entre o fato e a norma infringida, ônus que caberia privativamente ao agente fiscal, não podendo este, repassar ao contribuinte tal obrigação, muito menos penalizá-lo por isso.

Da multa ilegal e confiscatória:

Relata a empresa que, além do direito de propriedade estar consagrado na Constituição Federal como bem intangível (artigo 5º, inciso XXII, CF/88), respeitadas as exceções legais, existe, no âmbito do sistema tributário nacional, dentro das limitações ao poder de tributar, a proibição de que o tributo seja utilizado com efeito de confisco (artigo 150, inciso V, CF/88).

Menciona que, no caso em comento, a multa aplicada atinge o valor do tributo em quase 100%.

Destaca, ainda, que o fundamento da multa - art. 32, inc. IV e § 5º da Lei n.º 8.212/91 - foi revogado pela Lei n.º 11.941/2009, que não dispõe precisamente sobre a mesma infração, o que também ensejaria a nulidade da multa, por se pautar em legislação revogada.

Informa, ainda, que outro elemento a gerar a nulidade versaria sobre o dispositivo do Decreto n.º 3048/99 - artigo 225, inciso III - tendo sido as GFIP's entregues.

Contesta a multa aplicada, por padecer de legalidade, posto que, segundo ela, todos os fatos geradores do crédito tributário almejado sequer ocorreram, não tendo sido apurada a verdade real.

E requer, então, que se declare como confiscatória a multa aplicada, não podendo ser apenada sem a devida fiscalização e o devido processo legal.

Dos pedidos:

Diante de tudo o que foi apresentado, que, no seu entendimento, evidenciaria a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer a empresa seja acolhida a impugnação para o fim de se cancelar o débito fiscal reclamado, com o acolhimento:

- a) da preliminar antecessora de mérito, de forma que, enquanto não ultimada na esfera administrativa, o crédito permaneça com a sua exigibilidade suspensa, não estando a Fazenda Nacional autorizada a promover a execução fiscal porque o título não estaria ainda dotado de liquidez e nem de exigibilidade;

- b) das preliminares prejudiciais de mérito, de forma a declarar: b.1) a nulidade total do auto de infração em decorrência da violação de princípios constitucionais; b.2) a ocorrência de decadência e prescrição, nos termos mandamentais da Súmula Vinculante n.º 08, tornando o lançamento tributário insubsistente, com efeitos "ex tunc" (retroação total); e, b.3) a aplicabilidade da Súmula 373 do STJ, sendo "ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo";

- c) das irresignações quanto ao mérito, com a apreciação de todas as provas acostadas, as quais evidenciarão: c.1) que todas as GFIP's apresentadas encontravam-se regulares, não havendo que se falar em ausência de declaração e aplicações de multa por eventuais inadimplementos; c.2) a nulidade da autuação, tendo esta se pautado em dados presumidos, mormente pelo fato de que foram apresentados valores genéricos para gerar a escrituração da multa, indo de encontro a toda base de garantia e direitos constitucionais; - c.3) o caráter confiscatório da multa, uma vez que chega a 100% (cem por cento) do valor do suposto crédito tributário, o que extrapola a plausibilidade e razoabilidade, cabendo observar, ainda, o fato de que seu embasamento legal encontra-se revogado pela Lei 11.941/2009 e que cumpriu o Decreto 3048/99, em seu artigo 225, inc. III, ao passo que as GFIP foram entregues.

Por fim, requer a concessão de prazo para juntada de outros documentos, diante da impossibilidade de assim se fazer nesta oportunidade, nos termos do artigo 20 da lei n.º

10.941/01, diante de sua boa-fé, bem como, caso a documentação acostada necessite autenticação, que seja intimada para agendamento e apresentação de originais.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 337/338):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS.

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, estando de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

Tratando-se de Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O lançamento foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O início do procedimento de fiscalização retira do sujeito passivo a espontaneidade para declarar e retificar as informações referentes às contribuições objeto do procedimento fiscal a que está submetido, bem como para recolher as devidas contribuições em atraso.

ÔNUS DA PROVA.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do artigo 333, inciso II do Código de Processo Civil.

MULTA. ARGUIÇÃO DE CONFISCO.

A alegação de que a multa em face de seu elevado valor é confiscatória não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente à época, à qual o julgador administrativo é vinculado.

PEDIDO DE POSTERIOR APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

O pedido de juntada de documentos após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 359/376, em que alegou em apertada síntese: Preliminar de nulidade do auto de infração e ocorrência da decadência/prescrição e em relação ao mérito: a) do vale transporte – possibilidade de pagamento em dinheiro; b) do vale alimentação – possibilidade de pagamento em dinheiro; c) lançamentos corretos, não necessidade da configuração da aplicação de multa por inexistência de infração e d) da multa e juros confiscatórios.

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

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Nulidade do auto de infração

De acordo com a Recorrente, a autuação deveria ser declarada nula.

São considerados nulos, no processo administrativo fiscal, os atos expedidos por pessoa incompetente ou com a falta de atenção ao direito de defesa, conforme preceitua o artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) "

Ou seja, para que uma decisão ou mesmo para que o auto de infração seja declarado nulo, deve ter sido proferido por pessoa incompetente ou mesmo violar a ampla defesa do contribuinte.

Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte, o que não se verificou no caso concreto.

Não basta apontar alegações genéricas, sem demonstrar com efetividade qual a violação efetiva do direito de defesa restou configurado.

O simples fato de a decisão não ter sido proferida nos moldes requeridos pela recorrente, não implica em cerceamento do direito ou qualquer nulidade.

Decadência

Apesar de ter requerido a prescrição quinquenal, entendo que o caso é de decadência, tendo em vista a edição da Súmula Vinculante n.º 8 e pelo fato de que os lançamentos levavam em consideração o disposto no art. 45 da Lei 8.212/91, cuja redação então vigente era a seguinte:

art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

No presente caso, considerando os termos do art. 45 da Lei 8.212/91, levando-se em consideração os estritos termos da legislação vigentes na época do lançamento, não haveria que se falar em decadência.

Não obstante, em Sessão Extraordinária realizada em 12 de julho de 2008, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, editando a Súmula Vinculante n.º 08, nos seguintes termos:

Súmula Vinculante n.º 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”.

Assim, resta evidente a inaplicabilidade do art. 45 da lei 8.212/91 para amparar o direito da fazenda pública em constituir o crédito tributário mediante lançamento, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições previdenciárias sujeitam-se aos artigos 150, §4º, e 173 da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (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)

Ocorre que o prazo decadencial, no presente caso, tem como prazo inicial a ocorrência do fato gerador, conforme disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Esta interpretação, ainda está em consonância com o disposto na Súmula Carf n.º 148:

Súmula CARF n.º 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique

pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Mesmo com a aplicação do disposto no artigo 173, I, do CTN, o presente auto de infração deve ser cancelado pela ocorrência da decadência, tendo em vista que estamos diante do descumprimento de obrigações acessórias.

A ciência da autuação pela empresa ocorreu em 10/07/2009, tem-se que poderiam ser exigidas, aqui, pela fiscalização, competências a partir de 12/2003 (o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponderia, no caso, a 01/01/2005, podendo o lançamento ser realizado até 31/12/2009, data posterior à constituição do presente crédito, que se deu em 10/07/2009).

Portanto, não há o que prover.

Do vale transporte – possibilidade de pagamento em dinheiro

Cumpre esclarecer que foi editado o Enunciado de Súmula CARF n.º 89 acerca da matéria, que assim dispõe:

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

Nos termos do art. n.º 45 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, a mencionada Súmula é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros desse colegiado.

Nesse contexto, torna-se imperioso o entendimento no sentido de que não deve ser exigida contribuição previdenciária sobre valores pagos em pecúnia a título de vale transporte.

Parte-se da premissa de que não há a necessidade de se tratar das demais questões trazidas aos autos, ainda mais, quando é caso de invocação de súmula de aplicação obrigatória.

Do vale alimentação – possibilidade de pagamento em dinheiro

No caso em questão, a recorrente foi autuada por pagar vale alimentação em pecúnia, diversamente do que dispõe a legislação, vejamos:

Lei n.º 8.212/91:

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 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; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10 de Dezembro de 1997)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

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 n.º 6.321, de 14 de abril de 1976;

De acordo com o art. 3º da Lei nº 6.321/76, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, temos:

Art. 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

O Decreto nº 5/91, foi instituído para regulamentar a Lei nº 6.321/76, que em seu artigo 6º, dispõe:

“Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador”.

Da simples leitura dos dispositivos legais acima mencionados, não tem natureza salarial e, por consequência, não integra o salário de contribuição, somente o auxílio alimentação fornecido *in natura* pela empresa, isto é, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados.

No caso, porém, o auxílio alimentação foi pago de forma habitual, por meio de folha de pagamento, ou seja, em espécie, e, em assim sendo, deve integrar o salário de contribuição.

Observe-se que a instituição do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) foi instituído à revelia do ente federal, ou seja, o Município instituiu mencionado programa sem a aprovação do Ministério do Trabalho e da Previdência Social e equiparou o pagamento em espécie ao pagamento *in natura* legislando em causa própria, afirmando que tais verbas não sofreriam a incidência das contribuições previdenciárias.

É bem verdade que já a decisão da Câmara Superior deste Conselho de Recursos Fiscais que dispôs sobre a não incidência da contribuição previdenciária quando do fornecimento de vale alimentação na hipótese de este somente poder ser utilizado na aquisição de gêneros alimentícios:

Numero do processo: 10580.008610/2007-14

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue May 21 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Mon Aug 05 00:00:00 BRT 2019

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1997 a 30/06/2002, 01/07/2002 a 31/12/2006 VALE ALIMENTAÇÃO RECEPCIONADO COMO SALÁRIO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O fornecimento de alimentação in natura pelo empregador, a seus empregados, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Não existe diferença entre a alimentação in natura e o fornecimento de vale alimentação, quando este somente pode ser utilizado na aquisição de gêneros alimentícios.

Numero da decisão: 9202-007.861

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe

deram provimento. (Assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício (Assinado digitalmente) Ana Paula Fernandes – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Nome do relator: ANA PAULA FERNANDES

Mas não é o que ocorre nos presentes autos, tendo em vista que o pagamento foi feito em dinheiro, de modo que não prospera a alegação da recorrente quanto a este ponto.

Lançamentos corretos, não necessidade da configuração da aplicação de multa por inexistência de infração.

A alegação de que a multa imposta ofende ao princípio do não confisco é matéria em que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Neste sentido temos:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

No mesmo sentido do mencionado artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, vemos o disposto no artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, que determina que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Por fim, a Súmula CARF n.º 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Ilegalidade da majoração da multa de mora no tempo.

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente o disposto no art. 32-A, II da Lei n.º 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei n.º 11.941/2009, seguimos o entendimento exarado pelo Ilustre Presidente desta 1ª Turma Ordinária, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que foi relator do Processo n.º 16327.721425/2012-55, acórdão n.º 2201-008.973, julgado nesta mesma data, 09 de agosto de 2021, em que concordo com suas razões e me utilizo como razão de decidir:

(...)

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art.

32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início 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
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>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. (...)</p> <p>§ 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 abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>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.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> 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;</p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>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:</p> <p>(...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>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. (...)</p> <p>Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35</p>

¹ Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

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

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

<p>recebimento da notificação;;</p> <p>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;</p> <p>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;;</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</p> <p>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;</p> <p>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.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></p>	<p>desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p> <p><u>Lei 9.430:</u></p> <p>Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício,</u> serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>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 ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...)</p> <p>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></p> <p>§ 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.</p> <p>§ 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u></p> <p>§ 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.</p>
--	--

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 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, 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).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação 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 PGFN.

Diante deste cenário, 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, 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.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário 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 e, ainda, 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 a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Sendo assim, deve ser acolhido este pleito da recorrente.

Reflexos das Decisões Proferidas nos Processos de Obrigações Principais

Como exposto, o presente processo tem por objeto multa CFL 68, equivalente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, nos termos do art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

Desta forma, infere-se que o valor da penalidade aplicada neste processo é diretamente relacionado ao montante do crédito tributário discutido nos processos administrativos que têm por objeto os créditos de obrigações principais.

Pelo fato da presente multa ser decorrente das contribuições previdenciárias que deixaram de ser declaradas em GFIPs, é de rigor a aplicação, neste caso, dos reflexos das decisões proferidas nos autos dos processos que tratam de obrigação principal oriundos da mesma fiscalização.

Nos processos que envolvem obrigações principais que constituem a base de cálculo da presente multa CFL 68 (19515.002594/2009-68 – parte patronal; e 19515.002594/2009-68 – parte dos segurados) decidiu-se por cancelar o lançamento decorrente do pagamento de vale transporte em dinheiro. Portanto, referida exclusão deve ser refletida no cálculo da presente multa CFL 68.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento ao recurso para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09 e para aplicar neste lançamento, no que for cabível, os reflexos da decisão proferida nos processos de obrigações principais.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

Fl. 19 do Acórdão n.º 2201-009.859 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.002591/2009-24