



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720637/2011-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.272 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2023
Recorrente MÃO DE OBRA ARTESANAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte apresentar elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de crédito do Fisco representado por Lançamento fiscal regularmente efetuado e sem preterição do direito de defesa.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não há nulidade do lançamento efetuado por agente competente e sem preterição do direito de defesa, sobretudo se matéria tributável foi plenamente entendida pelo contribuinte.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP - AUSÊNCIA DE ENTREGA. MULTA. RELEVAÇÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar de informar mensalmente através de GFIP os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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. o art. 32-A da mesma Lei;

MULTA DE MORA. AIOP. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial aos recursos voluntários para afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 e para determinar a aplicação da retroatividade benígna mediante a comparação, para os lançamentos decorrentes de descumprimento obrigação principal, 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 a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de 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 12-68.015, de 27 de agosto de 2014, exarado pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ, fl. 851 a 868, que analisou a impugnação apresentada pelo contribuinte contra os Autos de Infração assim sintetizados pela Decisão recorrida:

- Debcad nº 37.268.912-4, valor original de R\$ 1.364.219,08; acrescido de juros e multas de mora e ofício; que trata das contribuições previdenciárias, parte patronal, não recolhidos à época própria;

- Debcad nº 37.268.913-2, valor original de R\$ 46.241,99; acrescido de juros e multas de mora e ofício; que trata das contribuições previdenciárias descontadas dos segurados, e não recolhidos à época própria;

- Debcad nº 37.268.914-0, valor original de R\$ 450.844,57; acrescido de juros e multas de mora e ofício; que trata das contribuições sociais destinadas a Outras Entidades (FNDE; SESI; SENAI; SEBRAE e INCRA), não recolhidos à época própria;

- Debcad nº 37.347.905-0 – CFL 68, no valor de R\$ 15.244,30; pela entrega de GFIPs sem informar a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Os motivos que levaram ao lançamento e as alegações em sede de impugnação, da mesma forma, foram assim sintetizados pela Autoridade *a quo*:

2. Informa o Auditor-Fiscal que

2.1. O fato gerador do crédito lançado foram as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP;

2.2. para melhor compreensão dos valores apurados nos Autos de Infração, os lançamentos estão distribuídos nos papéis de trabalho detalhados nos itens 5.1, 6.1 e 7.1 do Relatório Fiscal;

2.3. os elementos que serviram de base para apuração do crédito lançado foram extraídos das folhas de pagamento da remuneração em meio papel e em meio digital;

das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP; das Guias da Previdência Social - GPS e dos Livros Diário e Razão;

2.4. em 15/07/2011, por meio do Termo de Intimação Fiscal - TIF n.º 01 (fls. 334/335/), intimou o contribuinte a esclarecer e retificar, se necessário, a diferença entre os valores declarados em GFIP e os recolhidos em GPS, efetuados antes do início do procedimento fiscal. Como o sujeito passivo não se manifestou no prazo estipulado, os recolhimentos, em GPS de código 2100, superiores aos declarados em GFIP não foram aproveitados, posto que o reconhecimento de indébito não é o objeto do procedimento fiscal;

2.5. os recolhimentos em GPS de código 2631 foram aproveitados;

2.6. em função das alterações promovidas pela MP n.º 449, convertida na Lei n.º 11.491/2009, efetuou o comparativo das multas aplicáveis, lavrando a menos gravosa ao Contribuinte. Em assim sendo, para a competência 13/2007, com GFIP entregue em 03/12/2007, portanto antes da vigência da MP no 449, convertida na Lei n.º 11.491/2009, após comparativo (planilha Comparativo das Multas - fl. 329), aplicou a legislação vigente à época dos fatos geradores, mais benéfica para o contribuinte, tanto no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Principal quanto ao Auto de Infração de Obrigação Acessória;

2.7. para as competências 01/2007 a 12/2007, e 01/2008 a 11/2008, no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Principal aplicou a legislação vigente à época do fato gerador e no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória empregou a legislação incluída pela MP n.º 449, convertida na Lei n.º 11.491/2009, já que a última GFIP retificadora entregue pelo contribuinte foi após 04/12/2008, já na vigência das mencionadas MP e Lei;

2.8. nas competências 12/2008 e 13/2008. empregou a legislação incluída pela MP n.º 449, convertida na Lei n.º 11.491/2009. que remete ao artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

DA IMPUGNAÇÃO

3. O contribuinte cientificado pela via postal da lavra fura dos autos de infração, com aviso de recebimento datado de 18/08/2011 e acostado à fl. 05, apresenta impugnação em 16/09/2011 (fls 559/585), trazendo as alegações abaixo reproduzidas, em síntese que:

3.1. os autos de infração são nulos posto que não cumpridas as formalidades estabelecidas pelos artigos 243 e 244, c.c. artigo 293, do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, o qual determina que os créditos decorrentes de Obrigação Tributária Principal (pagamento de tributos) deverão ser lavrados por meio de Notificação Fiscal de Lançamento;

3.2. o Auto de Infração aplica-se ao descumprimento de obrigações acessórias, ou seja, deverá ser lavrado quando constatada infração a dispositivo do RPS:

3.3. se a própria lei distingue a Notificação de Lançamento do Auto de Infração, e, tratando-se da vinculação plena da atividade administrativa, não pode o Auditor-Fiscal alterar a forma do instrumento utilizado para formalizar o crédito lançado, sob pena de torná-lo viciado e nulo:

3.4. alega cerceamento de defesa pois não teve acesso à totalidade dos termos do Relatório Fiscal, carecendo ainda o mesmo de precisão e objetividade;

3.5. a precária fundamentação legal relacionada ao enquadramento do Grau de Risco de Acidente de Trabalho, para fins de identificação e mensuração da alíquota SAT;

3.6. a única referência a respeito do SAT faz menção ao artigo 22, inciso II da Lei 8.212/1991, sendo omissa quanto à indicação da alínea correspondente, a qual legitimaria a alíquota aplicável (1%: 2% ou 3%);

3.7. a precária fundamentação legal da exação SAT culmina com a nulidade do crédito no tocante a este tópico:

3.8. da análise do relatório Discriminativo do Débito - DD, percebe-se que o Auditor-Fiscal apurou as contribuições sociais, parte patronal, simplesmente aplicando a alíquota sobre as verbas constantes na folha de pagamentos não declaradas em GFIPs;

3.9. possui ordens judiciais impeditivas da cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas relativas ao terço constitucional de férias (Mandado de Segurança nº 0002909-43.2011.403.6100), horas extras (Mandado de Segurança nº 0002910-28.2011.403.6100) e aviso prévio indenizado (Mandado de Segurança nº 0002912-95.2011.403.6100), que não foram respeitadas pelo Auditor-Fiscal, pelo que se faz necessário que os levantamentos F1, F2, F3 e F4, sejam retificados, protestando ainda pela realização de diligência para a correta apuração do crédito;

3.10. o Relatório Fiscal não especifica em momento algum se considerou/desconsiderou as rubricas citadas na base de cálculo das contribuições exigidas no presente auto, ressaltando que toda a documentação necessária foi disponibilizada ao Auditor-Fiscal;

3.11. quanto aos Contribuintes Individuais, não foi verificada a existência de múltiplos vínculos dos mesmos, o que influenciaria na apuração da contribuição devida pelos mesmos;

3.12. a não verificação da multiplicidade de vínculos acarreta *bis inidem*;

3.13. protesta pela realização de diligências para que o Auditor-Fiscal demonstre inequivocamente e individualmente, a existência das contribuições devidas;

3.14. protesta contra a aplicação da multa 75%, alegando o efeito de confisco da mesma;

3.15. na aplicação da multa deve ser respeitado o limite 20%;

3.16. a jurisprudência e doutrina relacionadas fazem eco em defesa de suas teses:

3.17. pleiteia que as futuras comunicações sejam encaminhadas ao endereço do patrono. Avenida Paulista nº 1.765, Cj. 71/72, 7º andar, Cerqueira César, São Paulo-SP.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento exarou o Acórdão ora recorrido, o qual considerou a impugnação integralmente improcedente, mantendo o crédito lançado, tudo conforme as razões que estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não merece acolhida a alegação de cerceamento de defesa, haja vista que todos os relatórios foram entregues ao contribuinte, onde constam, claramente descritos, todos os fundamentos para a correta apuração do crédito tributário, bem como os dispositivos legais violados. Tampouco há no presente processo nenhuma violação ao direito da ampla defesa e do contraditório, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela impugnante, discutindo ponto a ponto os quesitos levantados pelo Auditor-Fiscal demonstram que o seu direito ao contraditório esteve plenamente assegurado.

ALÍQUOTA RAT. DIFERENÇA

A contribuição da sociedade empresária para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (sat/GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, possui alíquota variável (1%, 2% ou 5%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme classificação na tabela Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, vigente à época dos fatos geradores.

PENALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO CFL 68.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO.

O ônus da prova recai a quem dela se aproveita, assim, compete à Fazenda Pública fazer prova da ocorrência do ocorrido fato gerador da obrigação tributária; bem como compete ao Contribuinte provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas da produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de realização de diligência quando esta se revelar desnecessária.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

E descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal tendo em vista o disposto no § 4º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 12 de março de 2015, conforme fl. 875, ainda inconformado, o contribuinte autuado apresentou, tempestivamente, os Recursos voluntários de fl. 877/903, 904/922, 923/939 e 988 a 1005, com destaque que embora tenham sido apresentados recursos para cada um dos DEBCAD lançados, no que tange aos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, as peças apresentadas têm o mesmo conteúdo, assim, serão tratadas de forma consolidada no curso do voto a seguir.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2201-010.272 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.720637/2011-13

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por serem tempestivos e por atenderem às demais condições de admissibilidade, conheço dos Recursos Voluntários.

Após breves considerações acerca dos requisitos e exigências, materiais e formais, que devem acompanhar um ato administrativo, sob pena de nulidade, a defesa passa a detalhar seus argumentos.

Do equivocado instrumento de constituição do Crédito Tributário. Da nulidade do ato de lavratura desta precária Autuação Fiscal.

Em síntese, a defesa sustenta que Autos de Infração devem ser lavrados para constituição de crédito tributário decorrente de infrações a dispositivo do Regulamento da Previdência Social, ao passo que, no caso de descumprimento de obrigação principal, o documento de constituição do crédito tributário deve ser a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito.

Sendo este o cerne da insurgência recursal neste tema, resta evidente que não prosperam os apelos recursais.

Como bem pontuado pela Decisão recorrida, com a junção das atividades então de competência das Secretarias da Receita Previdenciária e Secretaria da Receita Federal, que se deu pela Lei 11.457/2007, a fiscalização das contribuições previdenciárias passou a ser regida pelo Decreto 70.235/72, que em seus art. 10 e 11¹, não deixa dúvidas de que Notificação de Lançamento é documento de constituição de crédito expedido pelo órgão, ao passo que, quando lavrado diretamente por servidor competente, o documento correto é o Auto de Infração.

Ademais, ainda que eventualmente fosse constatada uma falha na indicação meramente do nome do documento, o que repito que não ocorreu no presente caso, desde que seu conteúdo guardasse compatibilidade com sua correta natureza constitutiva e não prejudicasse o pleno exercício do direito de defesa, não restaria maculado por nulidade o lançamento, pois, pelo Princípio da instrumentalidade das formas, *temos que a existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade*. Assim, ainda que com alguma impropriedade (que não ocorreu neste caso), se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes, não se declara sua nulidade.

¹ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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

Assim, rejeito a preliminar.

Da completa nulidade decorrente da precariedade do Relatório Fiscal (REFISC) da autuação. Da ausência de elementos essenciais. As ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa.

A defesa afirma que houve despreocupação do Fisco com o atendimento das regras legais que disciplinam as formalidades inerentes aos atos administrativos de natureza tributária, tudo porque a exigência foi formalizada em autos apartados por documentos de créditos, mas todos foram amparados no mesmo Relatório Fiscal, sem anexação de seu inteiro teor a cada um dos autos de infração, do que teria resultado evidente cerceamento do direito de defesa.

O recurso faz outras considerações sobre a matéria e junta precedentes administrativos que, em tese, amparariam seus argumentos, os quais deixam de ser melhor detalhados neste voto seja por não vincularem este Relator, já que a legislação de regência comporta interpretação que dê lastro à tese recursal.

Vejamos o que prevê o art. 9º do Decreto 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Ora, se os autos de infração formalizados em relação a um mesmo sujeito passivo, quando a comprovação dos ilícitos dependerem dos mesmos elementos de prova, podem ser objeto de um mesmo processo administrativo, exatamente como ocorreu neste caso, qual seria o motivo para repetir o mesmo conteúdo do Relatório Fiscal para cada um dos lançamentos decorrentes do mesmo procedimento fiscal?

Da mesma forma, se a defesa se insurge contra a ocorrência de um fato gerador qualquer, qual seria o motivo para se exigir, por exemplo, que tal insurgência fosse repetida em todos os lançamentos originários do mesmo fato, em particular quando todos estão contida nos mesmo processo administrativo?

Conforme se vê nos termos do art. 2º da Lei 9.784/99², dentre os critérios a serem observados nos processos administrativos, está a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos aos administrados e, conforme muito bem pontuado pela Decisão recorrida, todos os Termos e Relatórios necessários ao pleno conhecimento dos motivos que levaram ao lançamento foram devidamente juntados aos autos, tanto que a defesa apresentou sua defesa com

² Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
(...)

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

plena ciência dos fatos que formaram a convicção da Autoridade lançadora acerca da existência de infrações à legislação tributária.

Pelo exposto, não considero que houve mácula no lançamento da qual resultasse cerceamento do direito de defesa do autuado, sendo certo que o procedimento fiscal foi levado a termo considerando fielmente os preceitos da legislação de regência.

Assim, rejeito a preliminar.

Da precária fundamentação legal relacionada ao enquadramento do Grau de Risco de Acidentes de Trabalho, para fins de identificação e mensuração da Alíquota/SAT.

A defesa sustenta que a precariedade do lançamento neste tema está evidente na não indicação do dispositivo legal que autoriza e mensura a alíquota SAT a ser aplicada na hipótese do contribuinte.

Afirma que a única menção se limita ao art. 22, inciso II, da Lei 8.212/91, mas com omissão de qual alínea corresponde à legítima alíquota a ser aplicada.

Sobre o tema, assim se manifestou a Decisão recorrida:

40. Após este breve preâmbulo sobre o SAT/GILRAT, passemos à análise da alegação da Impugnante de que o fundamento legal para a apuração correta do percentual da alíquota RAT não está explicitado nos Auto de Infração.

41. De modo diverso do alegado pela Impugnante, o relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 30/32), especificamente em seu item 301.08 (fl. 30), detalha que a alíquota SAT/GILRAT aplicável deve obedecer ao comando do artigo 202 do Regulamento da Previdência Social - RPS, abaixo, "*in verbis*":

Art. 202. A contribuição do empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

(...)

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo K

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos, (g.n.)

42. Em consulta realizada ao cartão CNPJ, constata-se que a sociedade empresária a descrição da atividade econômica principal é a Construção de edifícios. Tal atividade enquadra-se no CNAE Preponderante 41.20-4/00, o qual corresponde à alíquota de 3% para a contribuição SAT/RAT. A descrição da atividade econômica secundária é a Construção de instalações esportivas e recreativas, CNAE 42.99-5/01, que responde pela mesma alíquota percentual (3%).

43. Ademais, a teor do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não cabe ao órgão julgador administrativo afastar a aplicação de decreto em vigor.

44. Assim, há de se manter o enquadramento promovido pelo Auditor-Fiscal no tocante à aplicação do percentual de 3% de alíquota SAT/GILRAT.

A precisão e clareza dos termos em que a matéria foi tratada pela Autoridade julgadora de 1ª Instância administrativa, as quais considero plenamente procedentes e que não foram diretamente rebatidas pela peça recursal, apontam que não prosperam as alegações da defesa, pois, de fato, a falta de detalhamento quanto à alíquota a ser aplicada no caso em tela não ocorreu, pois há indicação clara da legislação correlata no item 301, fl. 30.

Portanto, inexistindo a mácula apontada pela peça recursal e, da mesma forma, inexistindo prejuízo à defesa, rejeito a preliminar.

DO MÉRITO

As efetiva Vigência de ordem judicial a impedir ato fiscal tendente à exigência de contribuições sociais sobre as verbas “terço constitucional de férias”, “horas extras” e “aviso prévio indenizado”. Da nulidade dos levantamentos “F1, F2, F3 e F4 - REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS”

Neste tema, a defesa alega que o lançamento considerou valores de remuneração constante de folhas de pagamento, os quais não teriam sido declarados em GFIP, sem que a Autoridade lançadora observasse que, dente tais valores, há rubricas que tiveram a tributação previdenciária exonerada pelas decisões judiciais que cita.

Assim, afirma que não seria devida em sua plenitude o valor exigido e que uma análise isenta dos autos evidenciaria equívocos na formação da base de cálculo das contribuições sociais, sendo, portanto, necessária a realização de diligência.

Sendo este o cerne dos apelos recursais neste tema, mister lembrarmos como se manifestou a Decisão recorrida:

46. Tal questionamento não merece prosperar posto que o Auditor-Fiscal informa em no item 5.1 do Relatório Fiscal (fl. 74), e reproduzido pela Impugnante em sua peça de defesa (item II.a, fl. 572), que a base de cálculo foi a “*Remuneração paga ou creditada a segurados empregados, não declarada em GFIP. A apuração foi feita tomando-se a base de cálculo constante na folha de pagamentos, ...*” (g.n.). Logo, em assim sendo, como a base de cálculo adotada FOI A MESMA CONSTANTE DA FOLHA DE PAGAMENTOS, gerada pela Impugnante, e esta, por estar apoiada em decisões judiciais, NÃO COMTEMPLAVA AQUELAS RUBRICAS COMO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO, não há o que questionar.

47. Ademais, a Impugnante dispunha de acesso às folhas de pagamento e também à planilha “Anexo II – Base de Cálculo da Remuneração dos Empregados” (fls. 81/314), a qual detalha, por competência, e de forma individualizada por segurado empregado, os valores da remuneração paga; ou seja, dispunha em mãos de TODOS os elementos necessários para indicar se tais rubricas estavam incluídas ou não na remuneração atribuída a determinado empregado.

48. Apesar de ter os elementos probatórios em mãos a Impugnante não logra demonstrar a ocorrência do erro no lançamento efetuado pelo Auditor-Fiscal.

De fato, a questão é de instrução probatória. A defesa afirma que há rubricas incluídas na base de cálculo que não deveriam dela constar, mas não as aponta objetivamente, limitando-se a requerer realização de perícia para trazer aos autos informações que caberiam à defesa.

Veja o que preceitua a Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Por sua vez, assim dispõe o art. 18 do Decreto 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Assim, tendo plena ciência da origem da base de cálculo (folha de pagamento x GFIP) e sendo tais informações de completo acesso à defesa, caberia a esta apresentar elementos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento, indicando e comprovando a parcela do montante lançado seria relativa às rubricas cuja tributação previdenciária foi afastada pelo judiciário.

Contudo, optou a defesa por pleitear a realização de diligência exatamente para suprir a lacuna recursal, requerimento que não merece prosperar, já que, conforme bem pontuado pela defesa, tais provas deveriam ter acompanhado a impugnação ou até mesmo poderiam ser apresentadas posteriormente, caso verificadas algumas das hipóteses definidas no § 4 do art. 16 do Decreto 70.235/72. Não obstante, nenhum destelhamento foi juntado aos autos.

Assim, nada a prover.

Da necessidade de confrontação entre os valores exigidos a título de Contribuição dos Contribuintes Individuais e os recolhidos pelo próprio Contribuinte Individual, por outras empresas tomadoras de seus serviços ou, ainda, na qualidade de Segurado Empregado.

O título do presente tema já evidencia com clareza o cerne da insurgência recursal, que afirma que a Autoridade lançadora poderia ter avaliado os sistemas da Receita para verificar se os contribuinte individuais já teriam contribuído por outras fontes, razão pela qual, mais uma vez, requer diligência.

Mais uma vez, a defesa busca substituir seu mister probatório por procedimento de diligência.

Vejamos o que dispõe a IN 971/09:

Art. 67. O contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário-de-contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa em que isto ocorrer, mediante a apresentação:

I - do comprovante de pagamento ou declaração previstos no § 1º do art. 64, quando for o caso;

II - do comprovante de pagamento previsto no inciso V do art. 47, quando for o caso.

§ 1º O contribuinte individual que no mês teve contribuição descontada sobre o limite máximo do salário-de-contribuição, em uma ou mais empresas, deverá comprovar o fato às demais para as quais prestar serviços, mediante apresentação de um dos documentos previstos nos incisos I e II do caput.

§ 2º Quando a prestação de serviços ocorrer de forma regular a pelo menos uma empresa, da qual o segurado como contribuinte individual, empregado ou trabalhador avulso receba, mês a mês, remuneração igual ou superior ao limite máximo do salário-de-contribuição, a declaração prevista no inciso I do caput, poderá abranger um período dentro do exercício, desde que identificadas todas as competências a que se referir, e, quando for o caso, daquela ou daquelas empresas que efetuarão o desconto até o limite máximo do salário-de-contribuição, devendo a referida declaração ser renovada ao término do período nela indicado ou ao término do exercício em curso, o que ocorrer primeiro.

§ 3º O segurado contribuinte individual é responsável pela declaração prestada na forma do inciso I do caput e, na hipótese de, por qualquer razão, deixar de receber a remuneração declarada ou receber remuneração inferior à informada na declaração, deverá recolher a contribuição incidente sobre a soma das remunerações recebidas das outras empresas sobre as quais não houve o desconto em face da declaração por ele prestada, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição e as alíquotas definidas no art. 65.

§ 4º A contribuição complementar prevista no § 3º, observadas as disposições do art. 65, será de:

I - 11% (onze por cento) sobre a diferença entre o salário-de-contribuição efetivamente declarado em GFIP, somadas todas as fontes pagadoras no mês, e o salário-de-contribuição sobre o qual o segurado sofreu desconto; ou

II - 20% (vinte por cento) quando a diferença de remuneração provém de serviços prestados a outras fontes pagadoras que não contribuem com a cota patronal, por dispensa legal ou por isenção.

§ 5º O contribuinte individual deverá manter sob sua guarda cópia das declarações que emitir na forma prevista neste artigo juntamente com os comprovantes de pagamento, para fins de apresentação ao INSS ou à RFB, quando solicitado.

§ 6º A empresa deverá manter arquivadas, à disposição da RFB, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, cópias dos comprovantes de pagamento ou a declaração apresentada pelo contribuinte individual, para fins de apresentação ao INSS ou à RFB, quando solicitado.

Assim, a fiscalizada somente poderia deixar de fazer a retenção se o beneficiário do rendimento comprovasse que já teria contribuído em outras fontes pagadoras, sendo certo que a tal comprovação deveria ser arquivada pela fiscalizada e, agora, apresentada.

A falta de apresentação de tais comprovantes não pode ser suprida com buscas aos sistemas da Receita Federal do Brasil, pois *o desconto da contribuição social previdenciária, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirão feitos, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo*

responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de descontar ou de reter (art. 79 da IN 971/09).

Assim, pelo mesmo motivo tratado no item anterior, deve-se indeferir o pedido de perícia e negar provimento aos apelos recursais expressos no presente tema.

Da multa aplicada. Da ofensa ao disposto no art. 150, IV, da Constituição de 1988. Da necessidade de adequação da multa a patamares razoáveis.

No presente tema, a defesa trata do caráter confiscatório da multa de ofício e pleiteia sua alteração para o patamar que considera razoável de 20% compatível com a multa moratória.

Embora a Decisão recorrida tenha amparado a negativa de provimento às insurgências recursais lastreado na vigência da lei que prevê a multa lançada e, ainda, na impossibilidade de avaliação, pelo julgador administrativo, da compatibilidade de texto legal vigente aos termos da Constituição Federal, é certo que o caso em tela precisa ser avaliado de forma diversa.

É de elementar conhecimento que, de fato, não cabe a este Conselho administrativo se manifestar acerca de inconstitucionalidade de lei tributária, fato que consta expressamente na Súmula Carf nº 02³. Não obstante, a questão da aplicação da multa de ofício no percentual de 75% para os lançamentos previdenciários anteriores à vigência da lei 11.941/09, que é caso em questão, vem sendo reavaliada nos julgamentos desta Corte administrativa quando a matéria sobre apreço é a aplicação da retroatividade benigna.

Tendo em vista que tal penalidade de ofício foi aplicada ao presente exatamente no contexto da avaliação, pela Autoridade lançadora, de qual seria a multa mais benéfica ao contribuinte, em atenção ao art. 106 da Lei 5.172/66, é mister nova avaliação acerca de qual seria a lei mais benéfica ao contribuinte. Com a ressalva de que a avaliação abaixo alcança a multa por descumprimento de obrigação acessória, CFL 68, que corresponde a um dos DEBCAD sob análise.

Assim, 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</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 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></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</p> |

³ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

| | |
|---|---|
| <p>abaixo:</p> <p>§ 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.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u></p> | <p>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><u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></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 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><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 relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (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</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexistente</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 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.

Por fim, quanto à ciência ao contribuinte dos atos processuais, esta deverá seguir estritamente os termos do art. 23 do Decerto 70.235/72, sendo incabível a cientificação no endereço dos patronos, tudo em razão do que dispõe a Súmula Carf abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 110

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

DO DEBCAD 37.347.905-0

No que tange ao Auto de Infração em tela, a defesa reprisa alegações já tratadas nos itens anteriores e, como matéria nova, questiona os cálculos da Autoridade Lançadora que não teria evidenciado com clareza de onde tirou o número de segurados que usou para avaliar o enquadramento da penalidade.

Ocorre que o Agente Fiscal apontou, em fl. 328, que o lançamento considerou o número de 373 segurados, número compatível com a planilha que aponta remuneração de empregados da competência 13/2007 inserida nos autos 315 a 320.

Muito embora tal questão se mostre de pouca relevância em razão da nova sistemática de aferição da retroatividade benigna determinada no tópico precedente, é certo que o número de segurados foi extraído das GFIPs do contribuinte e há lastro nos autos, conforme parágrafo precedente.

Ademais, caso tal número estivesse errado, bastaria o mero apontamento por parte da defesa do número correto com a apresentação para esta Corte dos respectivos recibos de transmissão, sendo certo que não providenciou a indicação objetiva de onde estaria o vício, limitando-se a apontar que este residiria na falta de citação expressa no Relatório Fiscal, mas, como visto, consta de seus anexos.

Por fim, a defesa pleiteia o sobrestamento do presente processo em razão da necessidade de julgamento anterior dos autos que tratam do descumprimento de obrigação principal. Ora, tal pedido não tem o menor sentido, em particular porque, no caso sob análise, os autos estão reunidos em um mesmo processo administrativo, não sendo possível imaginar que o julgamento da autuação por descumprimento de obrigação acessória fosse julgada antes dos demais.

Assim, nada mais a prover.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto dar provimento parcial aos recursos voluntários para afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, determinando a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para os lançamentos decorrentes de descumprimento obrigação principal, 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 a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo