

De acordo com a

**REFORMA da
PREVIDÊNCIA**

Ivan **KERTZMAN**
Alzimir **SANTANA**
Raimundo **DANTAS**

PRÁTICA **Empresarial** **PREVIDENCIÁRIA**

2^a | revista
edição | ampliada
atualizada

CONFORME

- **Decreto 10.410, de 30/06/2020 – Altera o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999**
- **Lei 13.846/2019 – Altera dispositivos da Lei 8.212/91**
- **Portaria SEPRT 3.659, de 10.02.2020 – Altera os valores de referência do salário de contribuição e dos autos de infração**
- **Instrução Normativa 1.922, de 04.02.2020 – Aprova o novo Manual da GFIP**

2024

 **EDITORA**
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

11

OBRIGAÇÕES FISCAIS

11.1 INTRODUÇÃO

A constituição brasileira visou garantir estabilidade financeira no financiamento da seguridade social ao determinar que o legislador instituisse contribuições sociais sobre uma diversidade de bases. A busca por uma pluralidade de fontes de financiamento tem o objetivo de evitar oscilações bruscas no fluxo de caixa da seguridade causadas por crises setoriais da economia.

A preocupação do poder constituinte foi bastante coerente, pois as despesas para custear a saúde, assistência e previdência social possuem um certo grau de estabilidade e precisam ser custeadas e garantidas por contribuições que reflitam o desenvolvimento econômico de todos os setores da sociedade e a diversidade da base de financiamento diminui o risco financeiro de financiamento do sistema protetivo.

Partindo do comando constitucional, onde a base de financiamento deve ser a mais abrangente possível, com o objetivo de não pôr em risco a gestão do sistema, nos deparamos com uma legislação tributária complexa e com muitas obrigações acessórias, elaboradas para a realização do controle da arrecadação das diversas fontes de financiamento da seguridade.

Anote que o comando do próprio texto constitucional já atende ao princípio da diversidade da base de financiamento da seguridade social, definindo diversas fontes de custeio tais como o lucro, o faturamento, a remuneração dos segurados etc., além de atribuir à União, por meio de lei complementar, a competência para criar outras contribuições sociais não previstas na Constituição Federal. Observe que novas contribuições

sociais não podem ser instituídas tendo fato gerador e base de cálculo de contribuições sociais já existentes, o que estimula ainda mais a diversificação das bases tributáveis.

Essa ampla possibilidade de implantação de novas contribuições sociais que, diferente da criação de novos impostos, não precisam ser repartidas entre os entes federativos, fez com que o aumento da carga tributária brasileira fosse concentrado principalmente na instituição ou ampliação das contribuições sociais. O crescimento da arrecadação de recursos da seguridade cresceu tanto que foi necessária a criação de instrumentos que permitissem a transferência de recursos da seguridade para pagamento de despesas diversas, dissociadas da sua finalidade, através de Desvinculação das Receitas da União – **DRU**¹.

Quando foi **criada**² a DRU permitia o gasto livre de até 20% das receitas da Seguridade Social, mas a EC 126/2022 ampliou a possibilidade de desvinculação para 30%, até 31/12/2024, conforme artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Diferentemente das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho e a contribuição previdenciária do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, serão destinadas **exclusivamente** para o custeio dos benefícios previdenciários, não podendo ser desvinculadas, conforme art. 167, XI, da CF/1988.

Feitas as considerações iniciais a respeito do financiamento do conjunto da de seguridade social, da qual a previdência é um dos elementos, passaremos a abordar as espécies de obrigações fiscais previdenciárias.

11.2 OBRIGAÇÕES FISCAIS

A relação entre o Fisco e as empresas é regida por uma série de obrigações impostas pela legislação. Todas as imposições devem ser

1. A DRU é um mecanismo que permite a União dispor livremente dos tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas.
2. A DRU foi criada em 1994 através da Emenda Constitucional de Revisão 01 que instituiu o Fundo Social de Emergência.

atendidas pelos contribuintes para que se evite a aplicação de penalidades pelo ente fiscalizador.

As obrigações fiscais dividem-se em **principais e acessórias**. As principais são as de recolher os valores das multas e tributos devidos, enquanto as obrigações acessórias são imposições a que as empresas se submetem por exigência do tributante, são obrigações de fazer (positivas) ou deixar de fazer (negativas) que objetivam viabilizar a fiscalização ou garantir a liquidez dos créditos tributários.

Quando descumpridas, as obrigações acessórias podem desencadear uma obrigação principal, ou seja, se as empresas descumprirem um mandamento, podem sofrer a penalidade de multa, que deve, então, ser recolhida (obrigação de pagar). A transformação de uma obrigação acessória em principal **não é automática**, pois, além do descumprimento da obrigação, é necessário que essa irregularidade seja notada pelo Fisco, que, neste caso, aplicará a penalidade.

No que tange à Previdência Social, as empresas têm como obrigação principal o recolhimento das contribuições sociais e de outras importâncias (multa, juros etc.) devidas, e, ainda, um grande número de obrigações acessórias.

As obrigações previdenciárias principais **declaradas e não pagas** (inadimplência) devem ser cobradas pela Secretaria da Receita Federal, acrescidas de juros de mora e multa. No curso de uma fiscalização as obrigações principais, **não declaradas e não recolhidas**, serão lançadas por auditores fiscais, que devem cobrar as contribuições devidas através de auto de infração, com aplicação de multa de ofício (75% a 225%) e juros (equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC).

Até antes da aplicabilidade do Decreto 70.235/1972 ao processo e procedimento administrativo fiscal previdenciário, que se deu em 1º de abril de 2008, para a cobrança de obrigações principais não recolhidas pelo contribuinte, o Fisco lavrava uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD. A partir dessa data, todavia, passou-se a utilizar o instrumento do Auto de Infração para cobrança desses créditos.

Em relação às obrigações acessórias descumpridas não houve alteração, pois o Fisco previdenciário já utilizava o Auto de Infração mesmo antes da aplicabilidade do Decreto 70.235/1972. Assim, para cobrança pela Autoridade

Fiscal em procedimento de fiscalização de obrigações principais ou acessórias deve ser lavrado o mesmo documento: o Auto de Infração – AI.

De acordo com o Decreto 70.235/1972, existe a possibilidade de lavratura de um documento denominado Notificação de Lançamento. Tal lavratura, ocorre ordinariamente nos procedimentos de revisão de declarações (malhas fiscais), podendo ser emitida pelo órgão que administra o tributo.

Neste capítulo, vamos entender os percentuais de multa e juros aplicáveis para os descumprimentos das obrigações principais, bem como estudar as principais obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes e seus respectivos Autos de Infração.

11.2.1 Obrigação principal

A obrigação principal previdenciária consiste em recolher as contribuições sociais devidas, **no prazo fixado pela legislação**. Em caso de atraso no cumprimento dessa obrigação, o contribuinte fica sujeito à pena de multa e ao pagamento de juros de mora.

Os juros, diferentemente da multa, não objetivam a punição dos contribuintes que deixaram de recolher as contribuições no prazo regulamentar. Visam à atualização do valor devido ao ente arrecadador.

A multa por atraso é automática e, ao contrário da penalidade fiscal (auto de infração), independe de ação fiscalizadora.

11.2.1.1 Juros de mora e atualização monetária

Atualização monetária é a diferença entre o valor atualizado e o valor originário das contribuições sociais, refletindo no tempo a desvalorização da moeda nacional. Para fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1995, não há incidência de atualização monetária (art. 6º da Lei 8.981/1995).

Juros de mora são acréscimos decorrentes do não pagamento das contribuições sociais e de outras importâncias arrecadadas pela RFB, até a data do vencimento. Os juros de mora têm caráter indenizatório.

A sistemática de cálculo dos juros moratórios referentes às contribuições previdenciárias e dos devidos às outras entidades e fundos (“terceiros”) foi alvo de profunda alteração, com a publicação da Medida

Provisória 449/2008. A partir dessa MP, que revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991, os juros passaram a ser regulamentados pelo § 3º do art. 61 da Lei 9.430/1996, unificando a sistemática para todos os tributos arrecadados pela RFB – Receita Federal do Brasil.

Assim, sobre os débitos previdenciários e os referentes às contribuições para outras entidades e fundos (“terceiros”) incidirão juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo, até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês de pagamento. A grande alteração promovida pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, foi a seguinte: antes da sua publicação, os juros eram calculados à razão de 1% no mês de vencimento, SELIC nos meses intermediários e 1% no mês de pagamento. Com a nova regulamentação, não há incidência de juros no mês de vencimento. Vejamos os exemplos que seguem para deixar mais claro o exposto:

Exemplo 1 – Pagamento em atraso no mês de vencimento

Devendo a empresa efetuar o recolhimento de uma contribuição no dia 20 de abril, e apenas o fazendo depois desta data, mas ainda dentro do mês de abril, deverá pagar 1% a título de juros de mora. Isso porque o mês de vencimento é o mesmo do pagamento, e, de acordo com a redação legal, no mês de pagamento, devem incidir juros de 1%.

Exemplo 2 – Pagamento em atraso fora do mês de vencimento

Se uma empresa recolher a contribuição referente ao mês de dezembro (que vence em 20 de janeiro) em 15 de maio, deve pagar juros SELIC dos meses de fevereiro, março e abril, e 1% referente ao mês de maio. Note que a nova sistemática não impõe juros de 1% no mês de janeiro (mês de vencimento).

Os juros de mora pagos pelas empresas não podiam ser inferiores a 1% ao mês, ou seja, quando a taxa mensal SELIC era inferior a 1%, os juros cobrados deviam atingir esse percentual. Ocorre que o Decreto 6.224/2007, revogou o § 1º do art. 239, do RPS, que dispunha sobre a impossibilidade de cobrança de taxa de juros inferiores a 1%. Assim, a partir desse Decreto, a SELIC deve ser utilizada, mesmo nos meses em que ela for inferior a 1%.

Observe-se que para débitos resultantes de decisão judicial, inclusive as custas e honorários advocatícios, nas execuções de título da dívida

líquida e certa, haverá correção monetária contada a partir do respectivo vencimento (art. 1º, § 1º, Lei 6.899/1981).

Em se tratando de juros relativos a créditos originários de ações judiciais, o STJ editou a Súmula 204, que afirma que “os juros de mora nas ações relativas a benefícios previdenciários incidem a partir da citação válida”.

11.2.1.2 Multa moratória

As contribuições sociais previdenciárias e outras importâncias arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, pagas em atraso, ficam sujeitas à multa variável.

A sistemática de cálculo da multa por pagamento em atraso das contribuições previdenciárias e das devidas às outras entidades e fundos (“terceiros”) foi alvo de profunda alteração, com a publicação da Medida Provisória 449/2008. A partir desta MP, que alterou o art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa passou a ser regulamentada pelo art. 61 da Lei 9.430/1996, unificando a sistemática para todos os tributos arrecadados pela RFB – Receita Federal do Brasil.

Assim, os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33% por dia de atraso.

Essa multa deve ser 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. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a 20%.

Saliente-se que o dispositivo legal que garantia a atenuação de multa moratória em 50% para débitos incluídos em GFIP foi revogado pela nova sistemática introduzida pela Medida Provisória 449/2008.

Exemplo:

A Cia de Brinquedos “Lombriga Doida” recolheu a GPS com valor original de R\$ 100.000,00, referentes à competência 05/2020, em 29/06/2020. Considerando que o dia 20/06/2020 foi um sábado, quanto deve ser a multa aplicável a esse pagamento?

Resposta: O vencimento da contribuição previdenciária do mês 05/2020 ocorre em 20/06/2019, antecipando-se o prazo para o dia útil anterior, se não houver expediente bancário neste dia. Como dia 20/06 foi um sábado, a GPS deveria ter sido quitada no dia 19/06. Já que a empresa somente pagou a GPS em 29/06/2019, e a multa deve ser calculada a partir do primeiro dia subsequente ao prazo, até o dia do pagamento, a “Lombriga Doida” incorreu em mora de 10 dias, devendo lhe ser aplicada uma multa de 3,3%. Dessa forma, os juros calculados são de R\$ 3.300,00 (3,3% x 100.000).

O art. 239, § 9º, do Decreto 3.048/1999, alterado pelo Decreto 6.042/2007, dispõe que as **multas** por recolhimento fora do prazo ou qualquer outra pena pecuniária **não se aplicam às massas falidas e às missões diplomáticas** estrangeiras no Brasil e **seus respectivos membros**, quando assegurada a isenção em tratado, convenção ou outro acordo internacional de que o Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes.

A redação anterior desse artigo incluía a impossibilidade de imposição de multa ou outras penalidades também às pessoas jurídicas de direito público. A supressão desse dispositivo faz crer que agora é possível cobrar multas e penalidades de pessoas jurídicas de direito público. Isso não nos parece ser coerente, vez que o fundamento da não imposição de penalidade é a própria manutenção do pacto federativo, no qual os entes não têm supremacia uns em relação aos outros.

Note-se, todavia, que o extinto Tribunal Federal de Recursos tinha editado a Súmula 93, que tratava do assunto, com a seguinte redação: “A multa decorrente do atraso no pagamento das contribuições previdenciárias não é aplicável às pessoas de direito público”.

A Instrução Normativa 23/2007, incluiu o § 7º no art. 334 da IN 03/2006, deixando clara a intenção de se cobrar multa moratória de pessoas jurídicas de direito público. A IN 2.110/22, atualmente vigente, manteve o dispositivo que impõe a cobrança de multa moratória dos órgãos públicos (art. 203, § 4º).

11.2.1.3 Multa de ofício

A Medida Provisória 449/2008, introduziu no campo da fiscalização previdenciária as multas de ofício, já comuns aos tributos administrados

pela antiga Secretaria da Receita Federal. É que a citada MP introduziu o art. 35-A na Lei 8.212/1991, dispondo que, nos casos de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996 prevê multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento e de declaração ou declaração inexata.

O percentual de multa de 75% será majorado para 100%, incidente sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, na hipótese de ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996).

Para fins desse dispositivo, entende-se:

- **Sonegação** – toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
 - a) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
 - b) das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.
- **Fraude** – toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, **a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante da contribuição devida a evitar ou diferir o seu pagamento.
- **Conluio** – é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude.

Caso o contribuinte seja reincidente a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, passará a ser de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício (inciso VII do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996).

A reincidência é configurada **somente** quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada como **sonegação fraude ou conluio**, ficar

comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões (§ 1º-A do art. 44 da Lei 9.430/1996).

A qualificação da multa (150%) não será aplicada quando houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo.

Os percentuais de multa de 75%, 100% ou 150% serão aumentados na metade, na hipótese de o sujeito passivo não atender o quanto determinado, no prazo constante da intimação para:

I – prestar esclarecimentos;

II – apresentar os arquivos ou sistemas, quando a empresa utilizar sistema de processamento eletrônico de dados;

III – apresentar a documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, no caso do sujeito passivo ser usuário de sistema de processamento de dados.

Assim, a multa de ofício pode totalizar 112,5%, 150% ou 225%, no caso de agravamento em 50% das multas de 75%, 100% ou 150%, respectivamente.

Para o sujeito passivo notificado que efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive em relação às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros (outras entidades e fundos), será concedida redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais (art. 6º da Lei 8.218/1991, redação dada pela Lei 11.941, de 2009):

I – 50% se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 dias, contados da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;

II – 40% se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 dias, contados da data em que foi notificado do lançamento;

III – 30%, se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 dias, contados da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância;

IV – 20%, se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 dias, contados da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.

Quando houver provimento de recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III, para o caso de pagamento ou compensação, e, no inciso IV, para o caso de parcelamento. Esse dispositivo busca abarcar a situação do contribuinte que teve a decisão administrativa de primeira instância favorável ao seu interesse, e que a administração pública, por dever de ofício, recorreu de sua própria decisão. Se o julgamento do recurso, em segunda instância, for contrário ao contribuinte, pode ele pagar, compensar ou parcelar o tributo, com redução da multa de ofício.

Saliente-se, contudo, que a rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor ainda não quitado.

11.2.1.4 Exemplos práticos de pagamento de contribuições em atraso

Exemplo 1:

O laboratório de análises Yureca apurou as contribuições referentes à folha do mês de maio, no valor de R\$ 10.000,00. Sabendo que as taxas SELIC foram as apresentadas a seguir, e que, no dia de vencimento, houve expediente bancário, qual é o valor que deve ser recolhido pelo contribuinte em 10 de agosto desse mesmo ano?

Taxas SELIC
Maio – 1,88%
Junho – 1,79%
Julho – 2%
Agosto – 2,03%

Resposta:

Taxa de juros: A contribuição referente à folha do mês de maio deveria ter sido recolhida até dia 20 de junho. As taxas de juros cobradas são: a SELIC do mês seguinte ao vencimento até o mês anterior ao pagamento e 1% no mês de pagamento (agosto). Logo, o laboratório deverá pagar juros de mora de 2% no mês de julho (SELIC) e de um 1% no mês de pagamento (agosto). O total de acréscimo de juros será de 3%.

Note-se que, no mês de junho, correspondente ao mês de vencimento, não há qualquer pagamento de juros moratórios, por força da alteração promovida pela MP 449/2008.

13

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PREVIDENCIÁRIO

13.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

13.1.1 Processos Fiscais Tributário

No Brasil, a solução de conflitos tributários entre os contribuintes e os fiscos se dá por meio do processo tributário. Este é o instrumento utilizado pelo Estado para solucionar toda espécie de conflitos jurídicos, que na seara tributária pode se dar por duas vias, a saber: processo administrativo tributário, realizado perante esferas administrativas de direito público e o processo judicial tributário, realizado na esfera da justiça. Por sua vez, a iniciativa pode ser do contribuinte ou do Fisco.

Os Processos Judiciais Tributário de iniciativa do contribuinte, são:

- Mandado de Segurança – finalidade de preservar e resguardar direito líquido e certo;
- Ação de Consignação em Pagamento – finalidade de depositar em juízo o valor correspondente ao débito fiscal;
- Ação Declaratória – finalidade de declarar a “existência ou inexistência” de relação jurídica tributária;
- Ação de Repetição de indébito – finalidade de restituir pagamento indevido;
- Ação Anulatória - finalidade de anular procedimento administrativo de lançamento tributário.

Os Processos Judiciais Tributário de iniciativa do fisco são:

- Execução Fiscal – finalidade de cobrar o crédito tributário;
- Cautelar Fiscal – garantir a satisfação do crédito tributário.

Os Processos Administrativos Fiscais de iniciativa do contribuinte são:

- Consulta – quando contribuinte visa esclarecer dúvidas;
- Impugnação – contestação de cobrança de tributo;
- Repetição do Indébito – restituição de pagamento indevido de tributo;
- Reconhecimento de Direitos – reconhecimento de isenções e imunidades que depende de manifestação do fisco.

Os Processos Administrativos Fiscais de iniciativa do fisco são:

- Processo de Determinação e Exigência de Crédito Tributário
- Processo de Arrolamento de Bens e Direitos
- Processo de Aplicação da Pena de Perdimento

Esses são alguns exemplos de processos tributários. Contudo, nesse capítulo, nosso foco será o estudo do Processo Administrativo Fiscal, especificamente o **Processo Administrativo Fiscal Previdenciário**, instaurado quando da iniciativa do contribuinte em apresentar impugnação contra lançamento de ofício. Cabe reforçar que o processo administrativo fiscal não deve ser confundido com o procedimento fiscal, pois, como já visto, este contempla conjunto de atos com a finalidade de efetuar o lançamento de ofício (Auto de Infração; Notificação de Lançamento de Débito), antecedendo aquele. O contribuinte que não concordar com o crédito tributário constituído por meio do lançamento de ofício, poderá recorrer a via administrativa ou judicial para contestá-lo. São vias independentes, com regras próprias e não excludentes. Contudo, o contribuinte que se opuser à lavratura do Auto de Infração que, ao invés de impugná-lo administrativamente, ingressar no judiciário, implicará **renúncia de discussão na via administrativa** da matéria objeto da ação judicial (parágrafo único, do art. 38, da Lei 6.830/80).

Os processos fiscais, em especial o administrativo fiscal, são pouco conhecidos por boa parte dos contribuintes. Há uma certa preterição do contencioso administrativo por parte da maioria das empresas, apenas se interessando a partir do momento que são citados em uma ação de

execução fiscal. Essa postura decorre principalmente da subestimação da importância do Processo Administrativo Fiscal (PAF) e da oportunidade na mitigação de prejuízos à empresa. Geralmente utilizado mais como uma ferramenta protelatória do crédito tributário, olvida-se das vantagens de atuar de forma mais profissional no Processo Administrativo Fiscal, além de ser um valioso parâmetro para análise da decisão de interpor, ou não, uma ação judicial.

Vamos discorrer sobre aspectos relevantes que envolvem os processos tributários, nos aprofundando mais nos PAF decorrente de um procedimento fiscal de autuação previdenciária. Mas antes vamos traçar alguns paralelos entre o PAF e o Processo Fiscal Judicial, a fim de demonstrar as vantagens do Processo Administrativo Fiscal e a necessidade da empresa em conhecer mais a fundo esse processo.

13.1.2 Aspectos dos Processos Administrativo e Judicial

Sem dúvida, o processo judicial fiscal é muito mais oneroso para empresa do que o Processo Administrativo Fiscal. No judicial é obrigatória a contratação de advogado, é exigido o desembolso para garantir o valor da causa, sob pena de penhora de seus bens, além de outras despesas envolvidas em um processo judicial.

A par desses aspectos mais imediatos, há outros a serem considerados de suma relevância. Caso seja procedente o débito fiscal, poderá ocorrer a negociação do parcelamento do crédito tributário, com possibilidade de redução de multa de ofício, ao invés da empresa ser obrigada a arcar de uma vez os valores devidos como ocorreria no judicial.

Há uma percepção geral de que o fato de a administração julgar seus próprios atos, pode apresentar-se como um aparente conflito decorrente de sua condição concomitante de “interessado e juiz”. Contudo, no processo administrativo, diferente do judicial, o **princípio da verdade material** é de observância obrigatória, enquanto no âmbito do judiciário prevalece a **verdade formal**. Isso significa que que no processo judicial a verdade é desvelada mediante o exame das provas trazidos pelas partes para dentro do processo; no administrativo, o julgador, usando de todos os meios lícitos, pode buscar provas, dados ou informações sobre o objeto em exame, atuando de forma ativa no processo, e não se pautar tão-somente pela versão dos fatos trazida ao processo pelas partes.

Desse modo, a autoridade administrativa com fulcro no princípio da verdade material e da economia processual, pode aceitar juntada de prova extemporânea, fora das hipóteses legislativas previstas, como por exemplo, comprovante de extinção do crédito tributário, preterindo o instituto da preclusão. Em determinados casos, a autoridade julgadora pode proferir decisões desfavoráveis ao fisco, relativas a questões não arguidas pelo contribuinte em sua defesa. Trata-se do dever-poder da administração pública em revisar seus próprios atos, que em última análise é uma expressão da busca da verdade material.

Para entendermos a dimensão dada pelo Processo Administrativo Fiscal ao princípio da verdade material, mesmo existindo um processo judicial que já transitou em julgado em favor do Fisco, caso surja uma prova irrefutável que o tributo não é devido, como por exemplo, uma simples prova de pagamento de guia de recolhimento, o contribuinte pode se valer da via administrativa, propondo uma revisão de lançamento, que deverá ser acatada pela autoridade fiscal, desconstituindo o auto de infração.

Cabe trazer decisão do CARF (órgão julgador da segunda instância administrativa – será abordado adiante) exarada no acórdão de nº 1301001.958 /2016, que em se tratando de obrigação tributária, cuja constituição está condicionada ao princípio da legalidade, a busca pela verdade material deve prevalecer em detrimento de eventual alegação de preclusão, salvo quando há hipóteses de abuso e má-fé do contribuinte.

Observa-se também que no PAF há uma maior probabilidade de uma discussão mais técnica e aprofundada, aproximando-se mais da verdade material, pois os julgadores da esfera administrativa são conhecedores da contabilidade e legislação tributária em níveis infralegais (Decreto, Instrução Normativa etc.) enquanto que no poder judiciário, no geral, a análise é mais superficial. São razoáveis as possibilidades de se obter vitórias na esfera administrativa, contudo, restará ainda a esfera judicial caso a empresa não logre êxito.

13.2 NORMAS DISCIPLINADORAS DO PAF

O Processo Administrativo Fiscal da União (PAF) é disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72. Essa norma foi recepcionada pela atual Constituição e possui, atualmente, status de lei ordinária. É notória a insuficiência