



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15889.000300/2010-06
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.530 – 2ª Turma
Sessão de 25 de maio de 2017
Matéria NULIDADE E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REFORBUS BOTUCATU REFORMA DE ÔNIBUS LTDA ME

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/03/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou cinco procedimentos, a saber:

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	FASE
15889.000300/2010-06	37313129-1 (Emp. e SAT)	Obrig. Principal	REsp
15.889.000301/2010-42	37313130-5 (Seg. e C.I.)	Obrig. Principal	REsp
15889.000302/2010-97	37313131-3 (Terceiros)	Obrig. Principal	REsp (Sedis)
15889.000303/2010-31	37297994-7 (AI-38)	Obrig. Acessória	Dívida Ativa
15889.000304/2010-86	37297995-5 (AI-68)	Obrig. Acessória	Recurso Especial

No presente processo encontra-se em julgamento o Debcad **37313129-1**, oriundo de contribuições previdenciárias da empresa e ao SAT, apurados com base na GFIP, folha de pagamento, bem como quanto às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de pró-labore que foram apurados por aferição indireta com base nos rendimentos tributáveis declarados nas declarações nos IRPF dos dirigentes nos respectivos períodos, por não terem os valores de pró-labore sido declarados em GFIP e os livros diário e caixa não terem sido apresentados à fiscalização, após ação fiscal iniciada em razão de exclusão dos regimes de apuração Simples e Simples Nacional.

Em sessão plenária de 20/02/2013, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2803-002.106 (fls. 267 a 279), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/03/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Fulcro nos artigos 33, da Lei n. 8.212/1991, qualquer lançamento de crédito tributário deve conter todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário, sob pena de nulidade por vício material obedecendo o art. 142 do CTN.

SAT/GILRAT. RE-ENQUADRAMENTO DE ALÍQUOTA PELA FISCALIZAÇÃO. ATIVIDADE PREPONDERANTE PELO NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO FÁTICA.

O re-enquadramento de alíquota do SAT/GILRAT realizada pela fiscalização deve ser motivada com demonstração fática da atividade preponderante dos estabelecimentos na correspondência do número dos seus funcionários em cada atividade. A ausência de análise in loco é causa de nulidade por vício material.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. 11.941/2009. Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, observando que o limite máximo 20% (vinte por cento) a ser aplicado a título de multas moratórias, conforme o art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1996, é inferior à multa moratória aplicada aos valores do créditos tributários lançados na NFLD, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Lei n. 11.941/2009, o lançamento do crédito tributário deve se adequar a multa moratória à aplicação da menor sanção, reduzindo-se

a multa moratória, ex officio, desde que mais favorável ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido Em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte"

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, no sentido: I - de decretar a nulidade por vício material do lançamento quanto às contribuições incidentes sobre os pró-labores dos dirigentes que foi apurado por aferição indireta, bem como declarar a improcedência quanto aos créditos lançados a título de contribuições ao SAT; II - a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base nos fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.2008 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, limitado até o valor lançado a título de multa nos presentes autos. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima que nega provimento ao recurso, e Oseas Coimbra Junior quanto aos valores de pró labores dos dirigentes."

O processo foi encaminhado à PGFN em 10/06/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 280). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a ciência presumida do Procurador ocorreu em 10/07/2013, podendo a Fazenda Nacional interpor Recurso Especial até 25/07/2013, o que foi feito em 22/07/2013 (fls. 281 a 309), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 310.

O Recurso Especial está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do RICARF e visa rediscutir as seguintes matérias:

- ausência de nulidade por cerceamento do direito de defesa, quando o Contribuinte demonstra perfeito entendimento do procedimento adotado; e

- retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 20/07/2015 (fls. 317 a 327).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;

- sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que “Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo” (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-02.301);

- por sua vez, o art. 11 do Decreto 70.235/72 estabelece como requisitos obrigatórios da notificação de lançamento fiscal os seguintes elementos, *verbis*:

“Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá 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.”

- na hipótese dos autos, o voto condutor do acórdão guerreado decidiu por anular o Auto de Infração, sob os argumentos de que não há descrição pormenorizada dos elementos fáticos que ensejaram o lançamento, sobre os quais deveria a contribuinte se defender;

- de tudo, vê-se que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 11 do Decreto nº 70.235/72;

- o exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado à contribuinte, que, inclusive, apresenta longo e detalhado arrazoado, por meio do qual insurge-se contra o procedimento de apuração adotado pela fiscalização, dentre outros argumentos;

- a jurisprudência desta Câmara Superior tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

- não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa da contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes;

- entretanto, ainda que se entenda por manter a decisão da Câmara no que se refere à nulidade do auto de infração, o que se admite apenas por argumentar, não há que se falar em existência de vício material;

- sabe-se que o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração no seu art. 10, nos seguintes termos:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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.”

- por sua vez, o art. 37, da Lei nº 8.212/91 prescreve, *in verbis*:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.”

- pela leitura dos dispositivos dantes transcritos, percebe-se que os requisitos neles elencados, dentre eles, a descrição do fato, possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se;

- com efeito, tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla

defesa e do contraditório (cita doutrina de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, Marcelo Caetano e Luiz Henrique Barros de Arruda);

- à luz desses ensinamentos, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura;

- na hipótese em apreço, a deficiência na exteriorização das razões de fato que levaram a autoridade fiscal a lançar o crédito tributário não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

- com efeito, não há que se confundir falta de motivo com falta ou deficiência de fundamentação/motivação; a primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram; já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato;

- no caso em debate, o voto condutor é veemente ao afirmar que a descrição fática não é clara o suficiente para exercício do direito de defesa do contribuinte, trata-se portanto de motivação deficiente do ato administrativo, vício de forma;

- a propósito, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns de seus requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma (cita jurisprudência do CARF);

- por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a deficiência na descrição dos fatos ensejadores do lançamento constitui vício material, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo;

Ao final, a Fazenda Nacional pede que o recurso seja conhecido e provido para restabelecer a decisão de primeira instância, em face da inexistência da nulidade vislumbrada pelo acórdão recorrido, ou, caso assim não se entenda, que se declare que o vício é formal, permitindo-se a lavratura de relatório fiscal complementar.

No que tange à retroatividade benigna, a Fazenda Nacional pede que, na execução do acórdão, se verifique qual a opção mais benéfica para a Contribuinte:

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

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

Cientificada, a Contribuinte ofereceu, em 07/10/2015, as Contrarrazões de fls. 330 a 369, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- a legislação pode se utilizar do instrumento da aferição indireta em hipóteses absolutamente restritas previstas no art. 33, § 6º e 8º da lei nº 8.212/1991, na qual se roga vênica para transcrever, *in verbis*:

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrario.

§ 8º Aplicam-se às contribuições sociais mencionadas neste artigo as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

- deste modo, resta claro que a aferição indireta se trata de instrumento que deve ser utilizado no caso de não apresentação dos documentos requisitados ou em evidente suspeita de fraude, situação que absolutamente não ocorreu na realidade fática;

- neste sentido, está claro que os documentos juntados ao presente feito não demonstram aptidão para constituir o crédito tributário *in comento*, porquanto resta prejudicada a possibilidade de defesa do contribuinte;

- diante da ausência de descrição pormenorizada dos elementos fáticos que concluíram pelo lançamento fiscal, jamais haveria de ser lavrado o Auto de Infração, porquanto a deficiência deste ato de natureza material, de fato, gera cerceamento de defesa em violação aos princípios constitucionais;

- conforme bem reconheceu os Julgadores do Acórdão *a quo*, em análise ao relatório fiscal de fls. 53: *"apesar de ter buscado o valor de rendimentos tributáveis não informa qual é a real natureza e origem dos mesmos, os quais estariam informados na Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, pois podem ser oriundos de pessoas físicas ou jurídicas (especificado). Em momento algum a fiscalização aponta tais peculiaridades, pois tais valores podem ter sido pagos por outros, considerando que no próprio relatório fiscal está demonstrado em os dirigentes tem ligações com outras empresas";*

- assim, não encontra supedâneo a alegação da Recorrente quando afirma a impossibilidade de reconhecimento da nulidade, uma vez que o próprio art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235/72, afirma que serão nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa;

- ante a não demonstração clara da motivação e comprovação de dados, e critérios para se proceder ao lançamento por aferição indireta, indubitado concluir que o lançamento efetuado pelo Fisco Federal padece de nulidade, haja vista que confronta o disposto nos arts. 142, 148, 149 do CTN, arts. 33, § 6º, parte final e 37 da Lei nº 8.212/91, e, art. 50 da Lei nº 9.784/99, havendo desta forma qualquer fundamento relevante para a modificação da decisão, devendo esta ser mantida por seus próprios fundamentos;

- no concernente à natureza da nulidade, aduz a Recorrente que o ato eivado de nulidade não seria material, o que enseja a nulidade absoluta, mas formal, o que conclui pela

possibilidade de convalidação; novamente não há razão em seus fundamentos, também não merecendo acolhimento o seu pleito;

- isso porque, conforme absolutamente cediço, o cerceamento de defesa viola princípios constitucionais basilares do Estado Democrático de Direito, configurando sua violação verdadeira nulidade material, e não mero preterimento de formalidade;

- logo, é desarrazoada a tentativa de convalidação, mormente pelo fato de o procedimento administrativo já se encontrar em terceira instância recursal, o que impossibilitaria a sua convalidação na medida em que agravaria ainda mais a ampla defesa e o contraditório em decorrência supressão de instâncias administrativas, razão pela qual deve ser impróvido o pleito recursal;

- no que concerne à aplicação multa, aduz a Recorrente que esta deveria se manter nos termos do auto de infração de obrigação principal, porquanto haveria lançado "nos exatos termos determinados pela Instrução Normativa nº 1.027/2010";

- consoante se verifica dos autos, a irresignação da Procuradoria trata-se de mero inconformismo, consistente em interpretação que se encontra em dissonância com o ordenamento jurídico vigente;

- isto porque de fato há erro quanto a interpretação utilizada pelo agente fiscal no tocante a multa lançada, pois não se permite a tratativa da multa moratória prevista no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35 (em sua redação anterior, que tratava apenas de multa moratória variável com a fase do procedimento), como se multa de ofício fosse, a fim de se estabelecer uma comparação com a nova redação do art. 35-A da lei nº 8.212/91;

- assim, consoante bem consignou o v. Acórdão *a quo*:

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da lei nº 8212/1991, incluso pela Medida provisória n. 499/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

- portanto, é ilógico defender posição diversa, no sentido de deturpar o melhor entendimento que se tem a respeito das multas moratória e punitivas *strictu sensu*, com o único fim de agravar o prejuízo do contribuinte;

- necessário frisar, ainda, como bem abordado no v. acórdão vergastado os créditos fiscais, são, inclusive, anteriores a edição da MP nº 449/2008, logo não há que cogitar a aplicação da aludida legislação ao caso em tela, pois se assim fosse estar-se-ia incorrendo em flagrante violação ao princípio da irretroatividade das normas, ainda mais numa situação onde a atual legislação é mais gravosa ao Recorrido, razão pela qual, neste ponto, também deve ser mantida a decisão hostilizada.

Ao final, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

No caso do acórdão recorrido, foi declarada a nulidade do lançamento por vício material. A Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pelo restabelecimento do lançamento, alegando a inexistência de vício, uma vez que o Contribuinte teria demonstrado perfeito entendimento acerca do procedimento adotado. Alternativamente, pede que seja considerado que o vício seria formal.

Assim, tratando-se de discussão acerca da existência e natureza de vício em lançamento de tributo, é imprescindível que se verifique a motivação da declaração de nulidade em cada um dos julgados em confronto, a ver se haveria similitude entre elas.

No caso do acórdão recorrido, trata-se da NFLD nº 37313129-1, por meio da qual se exige contribuições previdenciárias da empresa e ao SAT, apuradas com base na GFIP, folha de pagamento, bem como quanto às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de pró-labore que foram apurados por aferição indireta com base nos rendimentos tributáveis declarados nas declarações nos IRPF dos dirigentes nos respectivos períodos, por não terem os valores de pró-labore sido declarados em GFIP e os livros diário e caixa não terem sido apresentados à fiscalização, após ação fiscal iniciada em razão de exclusão dos regimes de apuração Simples e Simples Nacional.

Quanto à aferição indireta referente ao pro-labore, a motivação da declaração de nulidade por vício material foi a seguinte:

"II – Quanto às alegações de nulidade em razão da apuração dos valores devidos por aferição indireta dos valores pagos a título de pro-labore, deve-se ter claro que a fiscalização pode se valer desse instrumento quando os documentos e declarações do contribuinte não forem fornecidos ou não mereçam fé (art. 33, §§ 6º e 8º da Lei n. 8.212/1991), invertendo-se o ônus probatório em desfavor ao contribuinte. O evento da omissão declaratória que autoriza o procedimento de aferição indireta efetivamente ocorreu.

Contudo, verifica-se falha nos critérios e bases de dados utilizados para o levantamento dos valores que teriam sido pagos a título de pró-labore aos dirigentes da empresa. No relatório fiscal (fls. 53), o autuador expõe tal base de dados e os critérios, como transcreve-se:

4- Exigimos ainda, contribuições incidentes sobre remunerações dos contribuintes individuais (empresários) Srs. Renato Lucio Belmiro e Jose Belmiro do Patrocínio, sócios da empresa.

4.1- Observe-se que as remunerações decorrentes de 'pró-labore' não foram informadas em GFIP. Certo também, que não houve apresentação de escrituração contábil e/ou Livro Caixa. Assim, forçoso extrairmos os valores das remunerações informadas em Declarações do Imposto de Renda Pessoa Físicas, a rigor dos extratos anexos, eis que se tratam de rendimentos do trabalho.

4.2- Como se vê dos extratos, o Sr. Renato Lucio Belmiro teve rendimentos tributáveis nos anos-calendário de 2007 e 2008, o valor de R\$ 6.000,00, Assim, o valor mensal lançado (base de cálculo) foi de R\$ 500,00 ($R\$ 6.000,00 - 12 = R\$ 500,00$).

4.3- Por sua vez, o sócio Jose Belmiro do Patrocínio, no ano calendário de 2007 teve rendimento de R\$ 12.000,00 e em 2008 o valor de R\$ 14.400,00. Assim, o valor mensal lançado em 2007 foi de R\$ 1.000,00 e em 2008 o valor de R\$ 1.200,00 (mesmo critério de divisão da remuneração por doze meses).

Como é verificado, apesar de ter buscado o valor de rendimentos tributáveis não informa qual é a real natureza e origem dos mesmos, os quais estariam informados na Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, pois podem ser oriundos de pessoa físicas ou jurídicas (especificado). Em momento algum a fiscalização aponta tais peculiaridades, pois tais valores podem ter sido pagos por outros, considerando que no próprio relatório fiscal está demonstrado que os dirigentes tem ligações com outras empresas.

(...)

O lançamento tributário deve ser demonstrar claramente quais são os seus fundamentos fáticos e jurídicos, sob pena de nulidade. Isso inclui o ônus probatório da Administração em trazer elementos probantes e legais que subsidiem a constituição do crédito tributário, para em um segundo momento demonstrar de forma clara o fenômeno da subsunção da norma aos eventos por eles representados (art. 9º, do Dec. 70.235/172). Tais determinações são necessárias inclusive para que haja o real respeito à garantia de contraditório e ampla defesa e ao devido processo legal (art. 5, LV da CF/1988)."

Relativamente às contribuições para o SAT/GILRAT, a motivação para a declaração de nulidade por vício material foi assim explicitada:

"III – Quanto à alegação de nulidade e improcedência da reclassificação das atividades da empresa para fins de SAT/GILRAT, pela fiscalização, com base em apenas um contrato de prestação de serviços realmente merece acolhimento.

Observe-se que neste ponto, a fiscalização reenquadrou a empresa apenas com as seguintes considerações no relatório fiscal (fls. 189):

Trata-se de empresa com início de atividade contratual em 08/02/1967 tendo como objeto social atividades de 'Representantes Comerciais e Agentes do Comércio de Peças e Acessórios Novos e Usados para Veículos Automotores.

1.8- No entanto, face real atividade exercida, a rigor de Contrato de Prestação de Serviço anexo, ou seja, a de 'Prestação de Serviços de Manutenção Preventiva em Veículos', sua classificação é a seguinte: CNAE 50202, CNAE FISCAL 4520002, FPAS 5150, SAT 1200208 e TERCEIROS 0115.

Como prevê a própria legislação, o enquadramento e reenquadramento da atividade econômica da empresa para fins SAT tem como base a atividade laboral exercida pela preponderância dos seus empregados, não simplesmente um contrato de prestação de serviços."

Destarte, a motivação para a declaração de nulidade por vício formal, no caso do acórdão recorrido, não foi deficiência na descrição dos fatos ou no fornecimento do respectivo enquadramento legal mas sim a insuficiência de provas que dessem suporte aos critérios aplicados: quanto ao *pro-labore*, não restou demonstrado que os valores arbitrados efetivamente teriam essa natureza; no que tange ao reenquadramento da atividade econômica, este foi levado a cabo com base em apenas um contrato.

Assim, a divergência apta a demonstrar a alegada divergência seria representada por julgado em que, considerando-se que houve deficiência na instrução probatória a dar suporte aos procedimentos de arbitramento adotados, a conclusão fosse pela ausência de vício, por não haver prejuízo à defesa.

Visando demonstrar divergência jurisprudencial, a Fazenda Nacional indica como paradigmas os Acórdãos nºs 108-08.499 e 104-20.731.

Quanto ao primeiro paradigma, a Fazenda Nacional limitou-se a colacionar a respectiva, conforme a seguir:

"IRPJ - CSLL - RECURSO DE OFÍCIO - PREJUÍZO FISCAL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - COMPENSAÇÃO LIMITADA A 30% - É legítimo o aproveitamento do saldo do prejuízo fiscal de IRPJ e da base de cálculo negativa de CSLL, acumulados até a ocorrência do fato gerador, no limite de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo positiva apurada, o que se coaduna com o decidido em primeiro grau.

IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Incabível a preliminar de nulidade de cerceamento ao direito de defesa, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente os trâmites legais, tendo a recorrente todas as oportunidades cabíveis para argumentar, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente.

IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE - FALTA DE DESCRIÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO - Não há que se acolher a preliminar de nulidade ante a falta de descrição suficiente do auto de infração, eis o mesmo preenche todos os pressupostos legais em sua elaboração, e a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se verificando quaisquer irregularidades nesse sentido.

IRPJ - CSLL - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - ILEGALIDADE - Incabível a utilização de notas fiscais inidôneas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Correta a decisão de primeira instância que glosou a título de custo o valor total das notas fiscais ilegítimas, uma vez que não constituem elementos hábeis e idôneos a suportar a dedutibilidade dos valores despendidos na aquisição de insumos na determinação da base

imponível. Recurso de ofício negado. Preliminares rejeitadas. Recurso voluntário negado"

Como se pode constatar, o trecho destacado pela Recorrente não permite vislumbrar onde residiria a alegada divergência, já que a alegação seria a falta de descrição suficiente do Auto de Infração, o que de forma alguma se verificou no recorrido. Com efeito, o autuante descreveu com clareza os fatos e, segundo o voto condutor do acórdão recorrido, o que faltou foi a colação de provas para sustentar os procedimentos de arbitramento adotados. Por outro lado, a ementa do paradigma em momento algum trata de arbitramento ou de alegação de falta de provas, que é a temática do recorrido. No mais, no paradigma se assevera que o Auto de Infração preencheu todos os pressupostos legais em sua elaboração, de sorte que a comprovação de dissídio interpretativo passaria necessariamente pela demonstração de que a situação do paradigma seria ao menos semelhante à do recorrido, já que neste se conclui que os procedimentos não seguiram as determinações legais.

Quanto ao segundo paradigma - Acórdão nº 104-20.731 - a Fazenda Nacional colaciona a ementa, conforme a seguir:

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL - DESCRIÇÃO DOS FATOS - LOCAL DA LAVRATURA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive as referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de

fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

DADOS DA CPMF - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Preliminares rejeitadas. Recurso negado."

De plano, constata-se que no trecho destacado pela Recorrente consta que o Auto de Infração deve conter, **dentre outros requisitos formais**, a capitulação legal e a descrição dos fatos, e que somente a ausência total dessas formalidades é que implicaria na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Com efeito, no caso do acórdão recorrido, estão presentes a capitulação legal e a descrição dos fatos, restando perquirir sobre quais seriam os "outros requisitos formais", que também implicariam na invalidade do lançamento, a ver se teriam faltado, no caso do acórdão recorrido. Compulsando-se o inteiro teor do paradigma, encontra-se a resposta (fls. 29 do paradigma):

"Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de

incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais.

interpretação de normas legais."

Assim, resta claro que, tal como no acórdão recorrido, no paradigma considera-se que a insuficiência de provas também geraria nulidade. Ademais, esse trecho demonstra que o paradigma não trata de matéria de prova ou de arbitramento, como no caso do recorrido, mas sim de interpretação de normas legais, portanto não há similitude fática entre os julgados em confronto. Com efeito, no que tange às preliminares de nulidade arguidas no paradigma, nenhuma delas tem por escopo a situação tratada no recorrido. Confira-se os supostos vícios elencados no paradigma:

"Em sua defesa a suplicante apresenta uma série de preliminares de nulidade do lançamento baseado nos seguintes argumentos: ilegalidade no Mandado de Procedimento Fiscal; ausência da disposição legal infringida; ação fiscal realizada fora do domicílio fiscal da recorrente; ilegitimidade do lançamento do imposto de renda baseado em depósitos bancários; ilegalidade da fiscalização por vício de origem; da impossibilidade da aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001 e da Lei Complementar nº 105, de 2001; da impossibilidade da quebra de sigilo bancário, bem como razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende as preliminares de nulidade do lançamento argüida pela suplicante por entender que houve ilegalidade na origem do procedimento fiscal, bem como houve irregularidades na quebra do sigilo bancário e, no mérito, a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada."

Com efeito, o contexto dos paradigmas em nada se assemelha ao contexto do acórdão recorrido, mormente no que tange à situação que ensejou a alegação de vício material, de sorte que não se pode afirmar que os Colegiados que declararam a ausência de vício, no caso dos paradigmas, chegariam à mesma conclusão se analisassem o caso do recorrido.

Assim, verifica-se que a situação fática do acórdão recorrido não se assemelha à dos paradigmas, de sorte que a divergência jurisprudencial não restou demonstrada.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no que tange à questão da nulidade por vício material.

Quanto à retroatividade benigna, a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "a" do CTN, a seguir transcrito:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

No presente caso, os fatos geradores ocorreram à luz de legislação posteriormente alterada, de sorte que a aferição acerca de eventual retroatividade benigna deve ser levada a cabo mediante comparação da redação original da Lei nº 8.212, de 1991, com a sua nova redação, conferida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

Redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores

"Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento:***

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.” (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

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

(...)

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

Independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art.35 da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritas multas de mora e multas de

ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, determinando que, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo