



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

Processo n° 18108.000537/2007-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.316 – 2ª Turma
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria PAF - RECURSO ESPECIAL - PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FAQUI SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

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

A divergência interpretativa somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas. Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212, DE 1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP Nº 449, DE 2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14, DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que 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, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe negou 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, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de exigência de contribuições previdenciárias da empresa e destinadas a Terceiros, provenientes de valores pagos aos segurados empregados, apurados em folhas de pagamento, declaradas em GFIP e guias de recolhimento, no período de 01/2002 a 13/2006. Houve reenquadramento de alíquota SAT. A ciência do lançamento ocorreu em 19/09/2007.

Em sessão plenária de 18/04/2013, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2803-002.294 (fls. 387 a 395), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

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 registrada:

"Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reformar a decisão a quo e o lançamento no seguinte sentido: I- decretar o cancelamento e declarar a decadência dos créditos tributários lançados com base em fatos geradores ocorridos anteriormente à 19.09.2002; II- decretar o cancelamento e a nulidade, por vício material, dos créditos lançados a título de SAT; III- que a multa sobre os créditos constituídos seja aplicada em conformidade com o disposto no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, combinado com o art. 61, da Lei n. 9.430/1996, desde que mais favorável ao sujeito passivo, não devendo ser realizada qualquer comparação conjunta com as sanções dos arts. 32-A e art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela MP n. 449/2008 ou pela Lei n. 11.941/2009. Vencido o Conselheiro Oseas Coimbra Junior quanto à multa, e Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à multa e SAT."

O processo foi encaminhado à PGFN em 22/08/2013 (RM - Relação de Movimentação de fls. 199), portanto a ciência presumida ocorreu em 21/09/2013. Em 25/09/2013 (RM - Relação de Movimentação de fls. 200), a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 201 a 212, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- nulidade por fundamentação incompleta; e

- aplicação da 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 nº 2300-040/2013, de 27/01/2014 (fls. 427 a 435).

Relativamente à primeira matéria - **nulidade por fundamentação incompleta, relativamente reenquadramento de alíquota SAT** - a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- o acórdão ora guerreado mostra-se dissonante em relação à jurisprudência majoritária, na medida em que decreta uma nulidade sem a comprovação de prejuízo;

- por sua vez, o art. 11 do Decreto 70.235, de 1972, estabelece como requisitos obrigatórios da notificação de lançamento fiscal os seguintes elementos:

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

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", [grifou-se].

- na hipótese dos autos, o voto condutor do acórdão guerreado decidiu por anular o lançamento sob o argumento de que a fundamentação legal teria sido insuficiente;

- com efeito, o anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito (fls. 55 a 58) não indicou a alínea do inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 que, por sua vez, indica a alíquota cabível, segundo o grau de risco de acidente de trabalho (1% - leve, 2% - médio ou 3%-).

- todavia, não assiste razão ao contribuinte quando afirmou que a ausência de indicação da alínea pertinente impossibilitou a defesa de tomar conhecimento exato da alíquota aplicada;

- falaciosa essa assertiva, considerando que a alíquota consta expressamente no anexo do DAD - Discriminativo Analítico de Débito (fls. 04 a 15) e também é citada no item 05 do Relatório Fiscal (fls. 67).

- portanto, a descrição pormenorizada dos fatos, bem assim a metodologia utilizada para cálculo e constituição do crédito previdenciário encontram-se satisfatoriamente postas no Relatório Fiscal e nas demais peças integrantes da NFLD, não restando evidenciada situação de prejuízo ao direito de defesa a ensejar a decretação de nulidade do processo;

- de tudo, vê-se que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 11 do Decreto n.º 70.235/72;

- o exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado à contribuinte, que, inclusive, apresenta arrazoado, tanto por meio de impugnação quanto por Recurso Voluntário;

- a copiosa jurisprudência deste Conselho tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer 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;

- por outro lado, vale salientar que o contribuinte se defende dos fatos, pelo que a insuficiência na fundamentação legal não invalida a NFLD, se, de todo o conjunto probatório, se extrai a imputação (cita doutrina de Leandro Paulsen);

- da forma como proferida, a decisão confronta o princípio da instrumentalidade das formas, termina por infringir os artigos 2º, X, e 22, da Lei nº 9.784, de 1999, abaixo reproduzidos:

"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:

DC - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados".

"Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir".

- na hipótese dos autos, da leitura detida da NFLD e dos demais termos que acompanham o procedimento fiscal, conclui-se, indubitavelmente, que tudo está em plena conformidade com o que estabelece o Decreto nº 70.235, de 1972 e a Lei nº 8.212, de 1991;

- de tudo, vê-se que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento tanto do art. 10 quanto do art. 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, portanto o exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado à contribuinte, que, inclusive, apresenta longo e detalhado arrazoado.

Relativamente à segunda matéria - **aplicação da 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** - a Fazenda Nacional pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a multa do art. 35, II, da

norma revogada, ou a do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da MP nº 449, de 2008.

Cientificado em 02/09/2014 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 438), o Contribuinte, por meio de correspondências postadas em 17/09/2014 (fls. 460 a 463 e 471 a 474), ofereceu as Contrarrazões de fls. 464 a 470) e interpôs o Recurso Especial de fls. 439 a 446.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi negado seguimento, por meio do despacho de fls. 513 a 515, o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 516/517.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte apresenta os seguintes argumentos, em resumo:

- o Acórdão nº 2401-002.883, adotado como paradigma pela recorrente, em verdade não reflete divergência de entendimento em relação ao acórdão ora recorrido, razão pela qual é inadmissível o recurso apresentado;

- da análise acurada do disposto no acórdão paradigma, fica evidenciado que todos os entendimentos levam a decisão de que obrigatoriamente o Fisco deve demonstrar todos os motivos fáticos e legais, bem como, descrever os fatos e fontes de apuração para gerar o crédito tributário, sob pena de vício material;

- não resta dúvida que o acórdão paradigma não reflete em verdade divergência jurisprudencial, mas sim homogeneidade de entendimento entre os órgãos julgadores, que em estreita harmonia, concordam com a decisão proferida.

- assim, deve ser negado provimento ao recurso, por ausência de requisito essencial à sua admissibilidade, mantendo-se incólume o acórdão proferido;

- não obstante a argumentação preliminar, passa o contribuinte neste tópico a demonstrar a ausência de nulidade contida no acórdão recorrido, demonstrando ao final a necessidade intrínseca de ser negado provimento ao Recurso Especial manejado pela recorrente, mantendo-se incólume o acórdão recorrido;

- com efeito, resta evidenciado que pretende a recorrente obter, de forma oblíqua, a decretação de nulidade do acórdão proferido, por suposta ausência de motivação que levou ao cancelamento parcial do lançamento;

- nesta esteira, da análise do disposto no aresto recorrido, bem se percebe a presença eficaz da motivação contida na decisão, afastando por completo a alegação infundada da recorrente, que tenta destoar a realidade contida nos autos do processo administrativo;

- em que pese todo o esforço da recorrente no sentido de invocar inexistente nulidade contida no aresto recorrido, basta simples leitura do voto proferido para ensejar o pleno afastamento da nulidade invocada, posto que inexistente no caso dos autos, devendo novamente ser negado provimento ao recurso especial da recorrente em sua plenitude, mantendo-se incólume o acórdão proferido.

Ao final, o Contribuinte pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se incólume 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.

Trata-se de exigência de contribuições previdenciárias da empresa e destinadas a Terceiros, provenientes de valores pagos aos segurados empregados, apurados em folhas de pagamento, declaradas em GFIP e guias de recolhimento, no período de 01/2002 a 13/2006. Houve reenquadramento de alíquota SAT. A ciência do lançamento ocorreu em 19/09/2007.

O apelo visa a rediscussão das seguintes matérias:

- **nulidade por fundamentação incompleta, relativamente reenquadramento de alíquota SAT; e**
- **aplicação da 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.**

Relativamente à primeira matéria, em sede de Contrarrazões o Contribuinte alega, preliminarmente, que não restou demonstrada a alegada divergência.

Antes de analisar a questão, importa salientar que se trata de Recurso Especial de Divergência, e que esta somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, à luz do mesmo arcabouço normativo. Nesse passo, a similitude fática torna-se ainda mais relevante, quando a matéria em questão diz respeito a alegação de vício no lançamento, passível de resultar em nulidade do procedimento.

Com estas considerações, constata-se que, no caso do acórdão recorrido, no que tange ao reenquadramento de alíquota SAT, o lançamento careceria de fundamentação e motivação, ou seja, além de faltar o completo enquadramento legal, não teria havido a descrição dos fatos. Assim, a falha residiria na falta de fundamentação fática e jurídica. Confira-se o respectivo trecho:

"III - Quanto à alegação de que a fundamentação e motivação do lançamento para o lançamento dos créditos das contribuições ao SAT, a razão atende à contribuinte.

Entendo que a decisão a quo e a autoridade lançadora equivocaram-se pois, nem no relatório fiscal nem em outros documentos anexos à NFLD, não há indicação clara de qual foi o motivo das alterações de enquadramento aplicadas ao contribuinte, efetivas diferenças de informação. O relatório fiscal é sumamente simplório, sem cogitar os motivos de desconsideração do declarado em GFIP pela contribuinte no que tange o SAT, nem apresenta em outros locais, não trabalhando o

fenômeno da subsunção da norma. Inclusive, não informa devidamente quais foram as bases de confrontação entre o informado pelo contribuinte em GFIP. E a razão está na própria preterição ao direito de defesa da Recorrente.

*Como forma de demonstração **da falta de efetiva fundamentação fática e jurídica** transcreve-se o curto relatório fiscal (fl.135):*

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - NFLD N° 37011.1222

EMPRESA: FAQUI SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA
ENDEREÇO: RUA SILVA TELES, N° 1156PARI - SRO
PAULO SP CEP: 03026000

CNPJ: 02.428.619/000127

CNAE — 80.111.01

1 - O debito objeto da NFLD — Notificação Fiscal de Lançamento de Débito acima especificada refere-se a contribuições normais da empresa e as destinadas a Terceiros, provenientes de valores lançados em folhas de pagamento, abrangendo o período de 01/2002 a 13/2006, não estando no presente levantamento incluídos os valores descontados dos segurados empregados e contribuintes individuais.

2 - Os valores que deram origem ao débito, referem-se os valores pagos aos segurados empregados, apurados com base nas Folhas de Pagamento, Informações das GFIPs e nas guias de recolhimento apresentadas, relativo as remunerações pagas aos segurados.

3 - Serviram de base para o presente levantamento as informações obtidas através das Folhas de Pagamento apresentadas e GFIPs.

4 - O crédito lançado (valor originário, juros, multa) encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo de FLD Fundamentos Legais do Débito.

5 - Integram o lançamento do débito confessado LDC além deste relatório e seus anexos, os seguintes documentos:

Discriminativo Analítico do Débito DAD; Discriminativo Sintético do Débito DSD; Discriminativo Sintético por Estabelecimento; IPC Instrução para o Contribuinte; Relatório de Lançamentos; Relatório de Documentos apresentados; FLD Fundamentos Legais do Débito; Relação de Co-Responsáveis CORESP; Relação de Vínculos; Termo de Intimação para Apresentação de Documentos TIAD

(...)

*Conforme o que dispõe o art. 142, do CTN, c/c art. 33 e 37 da Lei n. 8.212/2010, **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). O lançamento objeto da decisão recorrida deve preencher os requisitos da legalidade impostos pelo art. 142, do CTN, bem como da legislação ordinária, em especial o art. 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991 e Decreto n. 70.235/1971. 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).

(...)

Pelas razões acima, observa-se que a norma individual e concreta para incidência da contribuição ao SAT em que não demonstra todas as suas facetas, prejudica a sua aplicação e a possibilidade de defesa do contribuinte perante o Fisco (art. 59, I, do Dec. 70.235/1972). A deficitária construção da norma individual e concreta do tributo ou da sanção, algo além da mera formalidade extrínseca do ato de constituição do crédito, afetando o seu âmago.

(...)

Dessa forma, está claro que com meras alegações circunstanciais, e com os documentos probantes na forma apresentada nos autos, não se poderia constituir o crédito tributário com base no SAT impugnado contra a Recorrente."

Assim, o acórdão recorrido descreve situação em que a nulidade por vício material foi declarada em face de ausência de fundamentação fática e jurídica no lançamento.

Entretanto, a Fazenda Nacional, ao descrever a falha do lançamento objeto do acórdão recorrido, trata a questão como se o vício se resumisse à falta de indicação do dispositivo legal infringido, nas peças de autuação. **Nesse passo, indica paradigmas cujo vício se restringiu unicamente à ausência de fundamentação legal, porém os fatos foram perfeitamente descritos, tanto assim que não houve dificuldade para a defesa. Confira-se:**

Paradigma - Acórdão nº 2401-002.883

"Não obstante compartilhar com o entendimento da recorrente, no sentido de que a ausência de indicação do fundamento legal do arbitramento, procedimento adotado na constituição do crédito previdenciário, enseja a nulidade do feito, mormente em homenagem ao princípio da legalidade, conforme já manifestamos em inúmeras oportunidades, o certo é que a jurisprudência atual deste Colegiado e, principalmente, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, afasta a mácula no lançamento decorrente de referida omissão, sobretudo quando o contribuinte demonstra conhecimento de toda a matéria e procedimentos eleitos na apuração do débito, consoante se infere do julgado com sua ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2003 a 29/02/2004

FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL PARA ARBITRAMENTO DE TRIBUTO. DESCRIÇÃO CLARA E SUFICIENTE DOS FATOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de indicação do dispositivo legal para arbitramento de tributo não resulta, por si só, a nulidade do lançamento **quando a descrição dos fatos é detalhadamente suficiente para assegurar o exercício do direito de defesa.** Recurso especial provido.” (2ª Turma da CSRF Processo nº 37027.002688/200678 – Acórdão nº 9202001.747, Sessão de 28/09/2011)

'ASSUNTO: CONTRIBUICOES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2002

FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL PARA ARBITRAMENTO DE TRIBUTO. DESCRIÇÃO CLARA E SUFICIENTE DOS FATOS, AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de indicação do dispositivo legal para arbitramento de tributo não resulta, por si só, a nulidade do lançamento **quando a descrição dos fatos é detalhadamente suficiente para assegurar o exercício do direito de defesa.** Recurso especial provido.” (2ª Turma da CSRF – Processo nº 36266.002550/200341 Acórdão nº 9202-01.125, Sessão de 19/10/2010)

Assim, em homenagem à economia processual, nos quedamos ao posicionamento majoritário deste Egrégio Conselho, especialmente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que não acolhe a nulidade do lançamento decorrente de ausência de indicação/informação nos anexos da notificação/autuação do fundamento legal do procedimento do arbitramento, razão pela qual deixaremos de analisar pontualmente os vícios suscitados pela recorrente, uma vez restar totalmente infrutífero o exame destas questões, o que impõe seja rejeitada a preliminar de nulidade arguida.” (grifei)

Paradigma - Acórdão nº 9202-01.747

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2003 a 29/02/2004

FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL PARA ARBITRAMENTO DE TRIBUTO. DESCRIÇÃO CLARA E SUFICIENTE DOS FATOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

*A falta de indicação do dispositivo legal para arbitramento de tributo não resulta, por si só, a nulidade do lançamento. **quando a descrição dos fatos é detalhadamente suficiente para assegurar o exercício do direito de defesa***

Recurso especial provido."

"Daí, no caso sob exame, concluo que a ausência da disposição legal infringida pode conduzir à nulidade do processo quando demonstrado o prejuízo à defesa e só nessa hipótese, pois o relatório fiscal foi muito mais detalhado do que o conteúdo do artigo 33, §3º da Lei nº 8.212/91, não se cogitando, portanto, de preterição do direito de defesa. Em verdade, a falta de indicação de dispositivo legal por si só não prejudicou a defesa.

(...)

Outro exemplo, cito à fl. 19, a autoridade fiscal informa quais alíquotas foram aplicadas ao lançamento e quais documentos permitiram a extração dos valores para fins de cálculo da contribuição no tocante à glosa das compensações realizadas indevidamente." (grifei)

Assim, constata-se a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, o que inviabiliza a comparação dos julgados, com o fito de demonstrar dissídio interpretativo.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no que tange à primeira matéria - nulidade por fundamentação incompleta, relativamente reenquadramento de alíquota SAT.

Relativamente à segunda matéria suscitada - **aplicação da 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** - 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:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime**, pacificou o entendimento de que, na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão n 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - 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. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, é necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o parágrafo anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA, somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP, não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que, na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, correspondente aos 75% previstos no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. 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 MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingido pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime, proferido no Acórdão nº 9202-004.499, de 29/09/2016:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

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

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

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

• Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

• Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Nesse passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, 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. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

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.

Assim, seguindo a jurisprudência do CARF, dou provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para rever a aplicação da retroatividade da multa, conforme a seguir.

Em face ao exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial para determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo