



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.004555/2009-03  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.005 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de junho de 2023  
**Recorrente** AGNELO PACHECO CRIAÇÃO E PROPAGANDA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/05/2004

**NULIDADE. LANÇAMENTO.**

Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.**

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.

**INTIMAÇÃO DOS ADVOGADOS. SÚMULA CARF Nº 110. IMPOSSIBILIDADE.**

Não encontra acolhida a pretensão de que as intimações no processo administrativo fiscal sejam dirigidas aos advogados da parte, conforme Súmula CARF nº 110.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL**

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 134 e ss) interposto contra R. Acórdão proferido pela 11ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (fls. 167 e ss) que manteve o lançamento, em razão da empresa ter deixado recolher as contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados contribuintes individuais, relativas a competências de 01/2004 a 05/2004.

Segundo o Relatório do R. Acórdão recorrido:

### DA AUTUAÇÃO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa retroidentificada, por meio do Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.222.979-4, no montante de R\$ 5.265,19 (cinco mil e duzentos e sessenta e cinco reais e dezenove centavos), consolidado em 28/10/2009, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados contribuintes individuais, relativas a competências de 01/2004 a 05/2004.

O Relatório Fiscal, de fls. 10 a 16, informa que:

- o Auto e seus anexos foram gravados em CD, devidamente autenticado com o código de registro emitido pela fiscalização, tendo sido sua entrega efetivada via postal com Aviso de Recebimento;
- todos os anexos e planilhas citados neste relatório foram entregues ao contribuinte em meio digital e podem ser consultados no Auto de Infração 37.222.990-5 ao qual este está apensado;
- o débito incluído no auto de infração em tela contempla valores devidos à Seguridade Social pela empresa, na qualidade de responsável pelo recolhimento, e se referem às contribuições dos segurados contribuintes individuais;
- deram origem ao débito os valores constantes de folha de pagamento, RPA (Recibo de Pagamento de Autônomos) e contabilidade da empresa;
- a contribuição dos segurados contribuintes individuais foi calculada mediante a aplicação da alíquota de 11% sobre o valor de sua remuneração, conforme a legislação vigente;
- as contribuições apuradas encontram-se discriminadas no anexo “Discriminativo de Débito - DD”,

- a empresa enviou GFIP em data anterior à ação fiscal com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária constantes de folha de pagamento, RPA e contabilidade;
- as omissões verificadas foram comunicadas ao contribuinte pelo Termo de Intimação Fiscal (TIF) 3, tendo sido estas detalhadas no Anexo I daquela intimação, no sentido de que fossem prestados esclarecimentos à fiscalização, abrindo, ao mesmo tempo, prazo para a retificação das GFIP's;
- decorrido o prazo do TIF supraeitado não se verificou nenhum elemento a acrescentar à apuração dos fatos geradores, objeto dos levantamentos da presente ação fiscal, originando a lavratura dos Autos de Infração a eles referentes;
- o anexo III do Auto 37.222.990-5, ao qual este está apenso, e o relatório "RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados" indicam o aproveitamento dos créditos disponíveis para o abatimento dos valores devidos apurados, sendo que, na priorização do aproveitamento dos créditos do contribuinte para o abatimento das contribuições devidas foi observada a seguinte ordem: a) contribuições referentes às remunerações declaradas antes do início da ação fiscal, com fatos geradores detalhados no Anexo II deste Auto; b) valores referentes às contribuições dos segurados empregados omitidas em GFIP; c) valores referentes às contribuições dos segurados contribuintes individuais omitidas em GFIP; d) valores referentes às contribuições patronais;
- em relação às competências 03/2004, 04/2004 e 05/2004, a declaração da empresa anexa ao presente Auto confirmou os fatos geradores lançados com histórico de "pro labore" na conta "4.1.02.01 .0001 - Honorários", nos livros Razão n.º 41 e 42, sendo que a identificação dos segurados, beneficiários das remunerações do pró labore mencionado, consta da DIRF (Declaração de imposto Retido na Fonte), registrada no banco de dados da Receita Federal do Brasil;
- até a edição da Medida Provisória (MP) 449/2008, publicada no Diário Oficial da União em 04/12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009, as multas aplicadas às contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), nos casos de lançamento de ofício, eram regidas pelos seguintes dispositivos legais: a) Multa pelo não recolhimento nos prazos previstos na legislação - multa de mora de acordo com o artigo 35, II, "a" da Lei 8.212/91, com redação da Lei 9.876/99; b) Multa pelo descumprimento de obrigações acessórias em relação à GFIP - artigo 32, inciso IV e § 5º da Lei nº 8.212/91, com redação da Lei 9.528/97;
- com a edição da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, as penalidades passaram a ser ditadas por esta legislação, conforme a seguir detalhado: a) Multa pelo não recolhimento nos prazos previstos na legislação a) multas de ofício previstas no artigo 44 da Lei 9.430/96, conforme determinação do artigo 35-A da Lei 8.212/91, com redação da Lei 11.941/2009; b) Multa pelo descumprimento de obrigações acessórias em relação à GFIP - artigo 32-A da Lei 8.212/91, com redação da Lei 11.941/2009;
- o artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) prevê que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática;

- buscando encontrar a penalidade mais benéfica, foi elaborado o Anexo VIII do Auto 37.222.990-5, ao qual este está apensado, onde se demonstra o valor das multas cabíveis ao caso presente, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos e de acordo com a legislação que a sucedeu;
- em decorrência da situação descrita no parágrafo anterior, os autos de infração foram lavrados com a aplicação das seguintes multas:
- para as competências 01/2004 a 05/2004; 07/2004; 08/2004 e 12/2004 multa de mora de 24% sobre o valor do débito original integrante dos Autos de Infração de Obrigação Principal (AI-OP) da presente ação fiscal, e multa referente ao Auto de Infração de Obrigação Acessória (AI-OA) n.º 37.222.983-2. CFL (Código de Fundamentação Legal) 68; b) para as competências 06/2004 e 09/2004 a 11/2004. multa de ofício de 75% sobre o valor do débito original dos Autos de Infração de Obrigação Principal (AI-OP) da presente ação fiscal, e multa referente ao Auto de Infração de Obrigação Acessória (AI-OA) n.º 37.222.984-0. CFL (Código de Fundamentação Legal) 78;
- para a apuração do débito foram examinados, dentre outros documentos solicitados e apresentados pelo contribuinte, a contabilidade da empresa (Livros Razão e Livros Diário, ambos com numeração de n.º 41 a 44, registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo), as folhas de pagamento e recibos de pagamento de autônomo, tendo sido analisados, ainda, relatórios da base de dados da Receita Federal do Brasil (RFB), com informações das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), Declaração de Informações Econômicas e Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), GPS recolhidas, Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), Cadastro Nacional de Informações Sociais e Declaração do Imposto Retido na Fonte (DIRF);
- como anexos desta ação fiscal e do Auto de Infração 37.222.990-5, ao qual este está apensado, constam: 1) CD contendo as folhas de pagamento e o recibo de sua entrega à fiscalização; 2) CD contendo RPA (Recibos de Pagamento de Autônomos) e o recibo de sua entrega à fiscalização; 3) Declaração da empresa confirmando a omissão em folha de pagamento de remuneração referente a pró labore; 4) Planilhas elaboradas pela fiscalização em meio digital, entregues ao contribuinte juntamente a este Auto - Anexo II, contendo lista de remunerações por segurado e por competência, referente aos fatos geradores declarados em GFIP, objeto de levantamento fiscal exclusivamente para o aproveitamento prioritário dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte antes do início da ação fiscal; Anexo III. demonstrando a apropriação dos créditos do contribuinte entre os levantamentos fiscais efetuados; Anexo IV, contendo lista de remunerações por segurado e por competência. referente aos fatos geradores emitidos em GFIP, indicando sua origem ou em folha de pagamento ou em RPA ou na contabilidade da empresa; Anexo V. consolidando os valores do Anexo IV por competência e por fato gerador; Anexo VIII, com o quadro comparativo para a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte;
- a base legal que ensejou o presente Auto de Infração encontra-se na legislação constante do relatório “FLD - Fundamentos Legais do Débito”, que integra o AI, especialmente na Lei 8.212/91 e no Decreto 3.048/99;
- além do presente AI, foram lavrados, contra o contribuinte, os seguintes autos de infração: a) pelo descumprimento de obrigação principal - AI 37.222.990-5, referente às contribuições patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais; b) pelo descumprimento de obrigações acessórias - AI 37.222.984-0 (CFL 78), AI 37.222.983-2 (CFL 68),

AI 37.222.989-1 (CFL 30), AI 37.222.975-1 (CFL 59), e AI 37.222.988-3 (CFL 21)

- a situação encontrada no contribuinte ensejou a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), pela prática, em tese, do seguinte crime: Sonegação de contribuição previdenciária, de acordo com o art. 337-A, incisos I, II e/ou III, do Código Penal, verificado no período de 01/2004 a 12/2004;
- o valor do débito é inferior a R\$ 500.000,00, razão pela qual não foi efetuado o arrolamento de bens.

Encontram-se anexos ao AI, entre outros, os seguintes documentos: IPC - Instruções para o Contribuinte; FLD - Fundamentos Legais do Débito; cópias de Recibo de arquivos entregues ao contribuinte, com CD; TIAF - Termo de Início da Ação Fiscal; TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos; Termo de Prosseguimento de Ação Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; e, TEPF - Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

E, consta, às fls. 38, termo de juntada de processo, segundo o qual este processo foi apensado ao de n.º 19515004556/2009-40.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, da qual foi cientificada em 04/11/2009 (fls. 02, 36 e 37), a empresa apresentou, em 04/12/2009, conforme despacho de fls. 116, a impugnação de fls. 40 a 47, com documentos anexos às fls. 39, 48 a 114 (Procuração, envelope e cópias de documento de identificação do subscritor da impugnação, da 30ª Alteração do Contrato Social, de 22/06/2009, da DIRF da empresa ano-calendário 2004, e de GPS's com identificador 54.779.343/0001-25 das competências 01/2004 a 05/2004), deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Relata a impugnante que a cobrança em tela teria ocorrido em virtude da entrega, por ela, de GFIP em data anterior à ação fiscal com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária constantes do RPA, da folha de pagamento e da contabilidade.

Das preliminares:

Sustenta, aqui, a empresa, a ocorrência de cerceamento de defesa, por falta de instrução do Auto de Infração e violação ao princípio da busca da verdade material.

Informa que a Constituição prevê a obrigatoriedade de se conceder aos acusados e litigantes em geral a mais ampla defesa, com os recursos a ela inerentes, assegurando-lhes o devido processo legal e garantindo-lhes, outrossim, o direito ao contraditório, conforme dispõe o artigo 5º, LIV e LV.

Afirma que, no caso vertente, no entanto, tais princípios não teriam sido cumpridos pela fiscalização, que teria procedido à autuação sem sequer ter apresentado as planilhas demonstrativas de fatos geradores originários dos tributos cobrados de forma minimamente inteligível e satisfatória.

Para ela, ao não instruir o Auto de Infração corretamente para demonstração de fatos geradores originários dos tributos cobrados, a fiscalização teria impedido a análise mais apurada dos documentos que deram origem ao tributo exigido pelos fiscais, o que implicaria na nulidade da autuação, nos termos dos artigos 10, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72.

Alega que a documentação, necessária ao exame da validade do ato de imposição de penalidade e do próprio ato de lançamento, teria sido desprezada pela fiscalização, razão porque não pôde identificar de forma eficiente as supostas irregularidades apontadas pelas autoridades administrativas e os fatos geradores dos tributos cobrados no Auto de Infração, para exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório, e, que, ante essa manifesta violação ao direito de defesa, o ato administrativo seria nulo.

Ressalta a ocorrência, no caso, de ausência da descrição exata dos fatos geradores dos tributos cobrados no Auto de Infração, não sabendo dizer especificamente quais seriam os fatos geradores que originaram a base de cálculo utilizada pela fiscalização para compeli-la ao pagamento do imposto supostamente devido.

Entende que o auto de infração seria nulo de pleno direito, em razão da falta de motivação fática e legal, que justificasse a manutenção do lançamento tributário realizado e mesmo a imposição de penalidade, tendo se valido a autoridade fiscal de apuração inconclusiva, que culminou na não apresentação exata dos fatos geradores dos tributos cobrados, em manifesta afronta à busca da verdade material.

Em suma, segundo ela, a autuação não teria sido devida e adequadamente motivada, o que implicaria em nulidade do ato administrativo de lançamento e imposição de penalidade, tendo a fiscalização se limitado a demonstrar, sem o detalhamento necessário para a exata caracterização do fato gerador dos tributos devidos, os valores totais que supostamente não haviam sido pagos, por força de omissão verificada em GFIP's apresentadas no exercício de 2004, caracterizando flagrante cerceamento ao seu direito de defesa.

Do mérito:

Destaca, aqui, a impugnante, o fato de que os tributos objeto de cobrança, neste Auto de Infração, seriam manifestamente indevidos, se encontrando estes devidamente recolhidos/quitados por ela, em seu tempo devido, devendo o AI ser julgado insubsistente.

Passa a discorrer, então, especificamente, acerca dos montantes cobrados em cada uma das competências a seguir discriminadas:

- 01/2004 - afirma que a base de cálculo utilizada para o cálculo da contribuição patronal sobre o "pró-labore" estaria incorreta, visto que, ao se analisar a sua DIRF referente ao exercício de 2004, se verifica que não teria havido pagamento de pró-labore para a Sra. Adriana de Carvalho Pacheco no mês de janeiro de 2004, de modo que o valor total de contribuições sociais referentes aos contribuintes individuais a ser recolhida sobre o "pró-labore" seria de R\$ 528,00 e não de R\$ 792,00, sendo que o valor correto de contribuições devidas foi recolhido conjuntamente com as demais contribuições sociais recolhidas por ela na GPS acostada à defesa como documento 03;
- 02/2004 - afirma que a base de cálculo utilizada para o cálculo da contribuição patronal sobre o "pró-labore" estaria incorreta, visto que, ao se analisar a sua DIRF referente ao exercício de 2004, se verifica que não teria havido pagamento de pró-labore para a Sra. Adriana de Carvalho Pacheco no mês de fevereiro de 2004, de modo que o valor total de contribuições sociais referentes aos contribuintes individuais a ser recolhida sobre o "pró-labore" seria de R\$ 528,00 e não de R\$ 792,00, como pretende o referido Auto de Infração, sendo que o valor correto de contribuições devidas foi recolhido conjuntamente com as demais contribuições sociais recolhidas por ela na GPS acostada a defesa como documento 04;
- 03/2004 04/2004 e 05/2004 - afirma que o valor correto de contribuições devidas teria sido recolhido conjuntamente com as demais contribuições sociais

recolhidas pela empresa na GPS acostadas a defesa como documentos 05, 06 e 07.

Dos pedidos:

Requer, então, a empresa, o recebimento e o acolhimento de sua impugnação, para o fim de se julgar totalmente nulo este auto de infração, por falta de motivação legal e fática caracterizadora de cerceamento de defesa, e, caso assim não se entenda, para o fim de se considerar que efetuou corretamente o pagamento dos tributos cobrados no AI em comento, de modo a serem devidos, eventualmente, somente aqueles montantes cujos pagamentos não tenham sido efetivamente comprovados.

E protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, se assim se fizer necessário.

É o relatório.

O Colegiado de 1ª instância manteve a atuação, em Acórdão proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/05/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA Dos SEGURADOS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado, nos prazos definidos em lei.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal, e os Anexos deste Auto de Infração (AI) e do AI ao qual se encontra apensado oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento.

APROPRIAÇÃO DE RECOLHIMENTOS CONSTANTES NO SISTEMA INFORMATIZADO DA RFB.

Os recolhimentos efetuados, mediante Guias da Previdência Social (GPS) constantes no sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), relativas ao período objeto deste AI, foram deduzidos do crédito aqui apurado, conforme anexos RDA e RADA.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 15/12/2010 (fls. 133), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 13/01/2011 (fls. 134 e ss), insurgindo-se contra o R Acórdão ao fundamento de nulidade da atuação por violação ao direito de defesa/verdade material.

Assinala a correção nos recolhimentos, de forma a inexistir infração tributária.

Requer o cancelamento do crédito constituído e a remessa das intimações ao seu procurador.

Submetido à sessão de julgamento em 13/07/2021, o colegiado decidiu, por maioria de votos, por converter o julgamento em diligência a fim de que sejam acostados aos autos:

- os documentos do lançamento intitulados Relatório de Documentos Apresentados – RDA, e o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA;
- informado se as GPS apresentadas pela empresa, documentos de fls. 50/54, já foram apropriadas nos valores devidos apurados no Auto de Infração.

Em resposta, a Autoridade Fiscal informou não ter encontrado o RDA e RADA no Siscol, e que localizou em sua totalidade as GPS apresentadas pela empresa (fls. 175/176).

O relato fiscal ainda informa que:

O TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL e seus ANEXOS I e II, encaminhados à empresa, pelos Correios com Aviso de Recebimento - AR, ao endereço obtido na Consulta pelo CNPJ (HOD) – (Doc.2) – e, na Ficha Cadastral Completa – JUCESP – Doc. 3 – foram devolvidos com o apontamento de que a empresa “MUDOU-SE”, conforme AR. (Doc. 4).

Desta forma, o TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL e anexos foram encaminhados pelos Correios, com AR, para o endereço residencial, Rua Batatais, 362 – AP. 61 – Jardim Paulista – SÃO PAULO – SP – CEP 01423-010, de AGNELO DE CARVALHO PACHECO, representando ESPÓLIO DE AGNELLO BUENO PACHECO, como administrador, assinando pela empresa, extraído da Ficha Cadastral Completa – Jucesp, Rua Batatais, 362 – apto 61 – Jd. Paulista – São Paulo – SP – CEP – 01423-010, que foram entregues ao destinatário, em 11/05/2022, conforme AR. (Doc. 5).

Não houve nenhuma manifestação da defesa.

Esse, em síntese, o relatório.

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

### Das Nulidades

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

#### Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo

para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente** e os **despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente** ou **com preterição do direito de defesa**.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

### **Da Nulidade do Lançamento - Dos princípios constitucionais.**

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

**Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório** e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco, de forma a restarem afastadas de plano as alegações de **ofensa ao contraditório e ampla defesa, bem como a ofensa à verdade material**.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais, e sobrepô-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Além disso, bem observou o R. Acórdão recorrido que:

Não merece acolhida, aqui, a alegação da impugnante no sentido da ocorrência de cerceamento de defesa, por falta de instrução do AI e violação ao princípio da busca da verdade material.

Houve, no caso, a discriminação clara e precisa dos fatos geradores (remuneração de contribuintes individuais), da natureza das contribuições devidas (contribuições dos segurados contribuintes individuais) e do período a que se referem (01/2004 a 05/2004), conforme se pode verificar no AI e seus anexos.

Cumprе salientar que o ato administrativo consubstanciado neste AI possui motivo legal, tendo sido praticado em conformidade ao legalmente estipulado, e estando os seus fundamentos legais discriminados no anexo “FLD - Fundamentos Legais do Débito”, bem como motivo de fato, tendo havido, pela fiscalização, a verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento do ato, e estando as contribuições e os fatos imponíveis discriminados no anexo “DD - Discriminativo do Débito”, no Relatório Fiscal e na planilha elaborada pela fiscalização denominada “Anexo IV” do Auto 37.222.990-5, ao qual este AI está apensado. Segundo o Relatório Fiscal, referidos anexos foram gravados em CD e entregues ao contribuinte por via postal.

No “Anexo IV” do Auto 37.222.990-5, se apresenta uma lista de remunerações por segurado e por competência, referente aos fatos geradores omitidos em GFIP, com a indicação de sua origem - folha de pagamento, recibo de pagamento de autônomo (RPA) ou contabilidade.

No anexo DD, por sua vez, se discrimina, por competência e estabelecimento, as rubricas, os valores já recolhidos, as deduções permitidas, e as diferenças existentes, bem como os acréscimos legais (multa e juros) e os totais cobrados. E, no Relatório Fiscal, se indica a alíquota aplicada para cálculo das contribuições.

E, no anexo FLD, são informados, ao contribuinte, os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores.

Tais anexos, ao indicarem as bases de cálculo apuradas (com a especificação dos segurados a que se referem e dos documentos em que tiveram origem), as alíquotas aplicadas e as contribuições exigidas por competência, bem como os dispositivos legais aplicados, pela fiscalização, no presente lançamento, discriminados por período, propiciaram o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa constitucionalmente assegurado aos litigantes em processo administrativo, não havendo que se falar em nulidade da autuação.

É de se destacar, assim, no caso, que, ao contrário do que afirma a impugnante, houve, sim, pela fiscalização, a devida apresentação dos fatos geradores originários dos tributos cobrados por meio do presente AI, bem como a apreciação da documentação da empresa, que lhe havia sido apresentada, respeitando o princípio da busca da verdade material e permitindo o pleno exercício do direito de defesa.

### **Das nulidades alegadas**

É de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente com abertura de prazo para apresentação de defesa ao lançamento, e recurso da decisão colegiada.

Desta forma, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

### **Dos Fatos e Do Mérito**

Segundo consta do Relatório Fiscal (fls. 12 e ss):

1.1 O débito incluído no auto de infração em tela contempla valores devidos à Seguridade Social pela empresa, na qualidade de responsável pelo recolhimento, e se referem às contribuições dos segurados contribuintes individuais.

1.2. Deram origem ao débito os valores constantes de folha de pagamento, RPA (Recibo de Pagamento de Autônomos) e da contabilidade da empresa.

1.3. A contribuição dos segurados contribuintes individuais levantada pela fiscalização foi calculada mediante a aplicação da alíquota de 11% sobre o valor de sua remuneração, conforme a legislação vigente.

1.4. As contribuições apuradas estão discriminadas no anexo “Discriminativo de Débito - DD”.

1.5. Os valores originais devidos sofreram a incidência dos acréscimos legais decorrentes do não recolhimento em época própria, conforme detalhado no mesmo “DD” supracitado.

## 2. Da Apuração do Débito

2.1. A empresa enviou GFIP em data anterior à ação fiscal com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária constantes de folha de pagamento, RPA e da contabilidade da empresa. Em relação às competências 03/2003, 04/2004 e 05/2004 a declaração da empresa anexa ao presente Auto confirmou os fatos geradores lançados com histórico de “pro labore”, na conta 4.1.02.01.0001 - "Honorários", na página 642 do livro Razão nº 41, para a competência 03/2004, e página 574 do livro Razão nº 42, para as competências 04/2004 e 05/2004. A identificação dos segurados, beneficiários das remunerações do pro labore mencionado, constam da DIRF (Declaração de Imposto Retido na Fonte), registrada no banco de dados da Receita Federal do Brasil, com envio às 15h56min em 23/04/2007, e de recibo nº 03.28.83.22.41-29.

2.2. As omissões verificadas no item acima foram comunicadas ao contribuinte pelo Termo de Intimação Fiscal - TIF 3, detalhando-as no Anexo I daquela intimação, no sentido de que fossem prestados esclarecimentos à fiscalização, abrindo ao mesmo tempo, prazo para a retificação das GFIP.

2.3. Decorrido o prazo do TIF supracitado não se verificou nenhum elemento a acrescentar à apuração dos fatos geradores objeto dos levantamentos da presente ação fiscal, originando a lavratura dos Autos de Infração a eles referentes.

2.4. O anexo III do Auto 37.222.990-5, ao qual este está apenso, e o relatório “RADA” - “Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados” indicam o aproveitamento dos créditos disponíveis para o abatimento dos valores devidos que foram levantados nesta ação fiscal. Na priorização do aproveitamento dos créditos do contribuinte para o abatimento das contribuições previdenciárias devidas foi observada a seguinte ordem:

a) contribuições devidas referentes às remunerações declaradas antes do início da ação fiscal, com fatos geradores detalhados no Anexo II, deste Auto;

b) valores referentes às contribuições dos segurados empregados omitidas em GFIP;

c) valores referentes às contribuições dos segurados contribuintes individuais omitidas em GFIP;

d) valores referentes às contribuições patronais.

(...)

4. Elementos examinados e documentos comprobatórios.

4.1. Para a apuração do débito foram examinados, dentre outros documentos solicitados e apresentados pelo contribuinte, a contabilidade da empresa (Livros Razão e Livros Diário, ambos com numeração de nº 41 a 44, registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo, tendo o de encerramento anual autenticação de nº 88.629); as folhas de pagamento e recibos de pagamento de autônomo. Foram analisados e extraídos relatórios da base de dados da Receita Federal do Brasil, com informações das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, DIPJ (Declaração de Informações Econômicas e Fiscais da Pessoa Jurídica), GPS recolhidas, RAIS (Relação Anual de Informações Sociais), Cadastro Nacional de Informações Sociais e DIRF (Declaração do Imposto Retido na Fonte).

4.2. Como anexos do presente MPF e do Auto 37.222.990-5, ao qual este está apensado, constam:

4.2.1. CD contendo as folhas de pagamento e o recibo de sua entrega à fiscalização, em arquivo de extensão PDF, constando o registro de sua autenticação (866d8b6d-3177e53d-36bd805d-edda2db0) pelo SVA (Validação e autenticação de arquivos digitais).

4.2.2. CD contendo RPA (Recibos de Pagamento de Autônomos) e o recibo de sua entrega à fiscalização, em arquivo de extensão PDF, constando o registro de sua autenticação (4f3c87e8-6b4d71f0-bebb7495-c53cf033) pelo SVA (Validação e autenticação de arquivos digitais).

4.2.3. Declaração da empresa confirmando a omissão em folha de pagamento de remuneração referente a pro labore, conforme verificação descrita no item 2.1.

4.2.4. Planilhas anexadas ao elaboradas pela fiscalização em meio digital, entregues ao contribuinte juntamente a este Auto, via postal com aviso de recebimento.

4.2.4.1. Anexo II, contendo lista de remunerações por segurado e por competência, referente aos fatos geradores declarados em GFIP, objeto de levantamento fiscal exclusivamente para o aproveitamento prioritário dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte antes do início da ação fiscal;

4.2.4.2 Anexo III, demonstrando a apropriação dos créditos do contribuinte entre os levantamentos fiscais efetuados.

4.2.4.3 Anexo IV, contendo lista de remunerações por segurado e por competência, referente aos fatos geradores omitidos em GFIP, indicando sua origem ou em folha de pagamento ou em RPA ou na contabilidade da empresa;

4.2.4.4. Anexo V, consolidando os valores do Anexo IV por competência e por fato gerador.

4.2.4.5. Anexo VIII, com o quadro comparativo para a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, conforme relatado no item 3 deste relatório.

## 5. Base Legal

A base legal que ensejou o presente Auto de Infração encontra-se na legislação constante do relatório “FLD - Fundamentos Legais do Débito”, que integra o AI, especialmente na Lei 8.212/91 e no Decreto 3.048/99.

O R Acórdão (fls. 119 e ss) examinou as provas e assinalou que:

Não procede a afirmação da empresa no sentido de que os tributos objeto de cobrança, neste Auto de Infração, seriam indevidos, por se encontrarem recolhidos/quitados por ela, em seu tempo devido.

No que tange às Guias da Previdência Social (GPS) citadas pela empresa, em sua defesa, e trazidas em cópia aos presentes autos (documentos 03 a 07, relativos às competências 01/2004 a 05/2004, respectivamente), tem-se que já houve a sua apropriação, pela fiscalização, aos valores devidos apurados nesta ação fiscal, conforme se pode verificar nos anexos “RDA - Relatório de Documentos Apresentados” e “RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados”, que foram gravados em CD e entregues ao contribuinte por via postal, de acordo com o Relatório Fiscal, do qual se transcreve trecho a seguir.

(...)

*2.4. O anexo III do Auto 37.222.990-5, ao qual este está apenso, e o relatório “RADA” - “Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados” indicam o aproveitamento dos créditos disponíveis para o abatimento dos valores devidos que foram levantados nesta ação fiscal. Na priorização do aproveitamento dos créditos do contribuinte para o abatimento das contribuições previdenciárias devidas foi observada a seguinte ordem:*

*a) contribuições devidas referentes às remunerações declaradas antes do início da ação fiscal, com fatos geradores detalhados no Anexo II, deste Auto;*

*b) valores referentes às contribuições dos segurados empregados omitidas em GFIP;*

*c) valores referentes às contribuições dos segurados contribuintes individuais omitidas em GFIP;*

*d) valores referentes às contribuições patronais.*

No que diz respeito à sua alegação de que a base de cálculo utilizada para o cálculo da contribuição patronal sobre o pró-labore das competências 01/2004 e 02/2004 estaria incorreta, por não constar, em sua DIRF referente ao exercício de 2004, o pagamento de pró-labore para a Sra. Adriana de Carvalho Pacheco, nestas competências, cabe observar que a apuração do pró-labore relativo a tais competências se deu com base nas folhas de pagamento fornecidas pela própria empresa, conforme explicitado no “Anexo IV” do AI 37.222.990-5, ao qual se encontra apensado, sendo que, nestas, consta, como pró-labore desta segurada, o valor de R\$ 2.400,00.

Cumprе salientar, aqui: a) que a fiscalização já examinou a DIRF ano-calendário 2004 da empresa, tendo solicitado tal documento por meio de TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (fls. 59/60 do AI 37.222.990-5) e constatado divergências das informações aí prestadas em relação ao valor das remunerações pagas aos contribuintes individuais, tendo intimado a empresa a justificá-las por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 1 (fls. 63/64 do AI 37.222.990-5); b) que a fiscalização examinou, ainda, para apuração dos valores devidos, a contabilidade da empresa - Livros Razão e Diário, conforme Relatório Fiscal; e, c) que a folha de pagamento é documento hábil a servir de base para a constituição do crédito, sendo documento previsto em lei para o registro das remunerações de seus segurados..

A apuração do crédito com base nas folhas de pagamento se deu em absoluta conformidade com o disposto na legislação previdenciária, que prevê a obrigatoriedade por parte do contribuinte de sua preparação e exibição ao Fisco, quando intimado a fazê-lo, sob pena de autuação se não o fizer na forma legal, de acordo com o contido nos artigos 32, inciso I e 33, parágrafo 2º da Lei n.º 8.212/91, a seguir transcritos.

(...)

E, por infringir o disposto no artigo 32, inciso I da Lei n.º 8.212/91, nesta ação fiscal, ao deixar de preparar folhas de pagamento contendo todas as remunerações pagas a seus segurados a seu serviço, tem-se que a empresa foi autuada por meio do AI n.º

37.222.989-1, que foi incluído em parcelamento por ela. Cumpre ressaltar, ainda, que, com relação às remunerações de segurados que não foram inseridas, pela empresa, em suas folhas de pagamento, o crédito tributário relativo à obrigação principal foi apurado com base em outros documentos apresentados pela própria empresa, como seus livros contábeis.

Não há que se retificar, assim, aqui, o valor das contribuições lançadas por meio do levantamento CCP, tendo sido este realizado com base em documentos da própria empresa, conforme retro explicitado, e não tendo sido trazida, aos autos, pela empresa, prova inequívoca da inocorrência do fato gerador em tela (remuneração da Sra. Adriana de Carvalho Pacheco nas competências 01/2004 e 02/2004), ônus que lhe caberia, tendo em vista o disposto no artigo 333, inciso II do Código de Processo Civil (CPC), a seguir transcrito.

(...)

Deste modo, tendo havido a apropriação das GPS's mencionadas pela empresa, em sua defesa, aos valores apurados nesta ação fiscal, conforme anexos RDA e RADA, o presente AI deve ser mantido como foi lançado pela fiscalização, não havendo que se falar em sua insubsistência.

Resumidamente, o Recorrente alega:

1 – erro na base de cálculo para pagamento das contribuições previdenciárias, na medida em que não teria sido pago pro-labore em janeiro/fevereiro de 2004, que seria de R\$ 528,00 e não de R\$ 792,00.

2 - ter quitado a contribuição previdenciária das competências 03 e 04, ambas de 2004.

No que toca ao 1º item, o relato fiscal noticia que a apuração do pró-labore relativo a tais competências se deu com base nas folhas de pagamento fornecidas pela própria empresa, sendo certo que a apuração do crédito com base nas folhas de pagamento deu-se em absoluta conformidade com o disposto na legislação previdenciária, que prevê a obrigatoriedade por parte do contribuinte de sua preparação e exibição ao Fisco, quando intimado a fazê-lo, sob pena de autuação se não o fizer na forma legal, de acordo com o contido nos artigos 32, inciso I e 33, parágrafo 2º da Lei n.º 8.212/91.

Sendo assim, não há como acolher os argumentos do Recorrente.

E relativamente aos recolhimentos das competências 03 e 04/2004, cumpre considerar correto o entendimento esposado pelo Colegiado de 1ª Instância. Conforme trecho Acórdão, já reproduzido acima: *No que tange às Guias da Previdência Social (GPS) citadas pela empresa, em sua defesa, e trazidas em cópia aos presentes autos (documentos 03 a 07, relativos às competências 01/2004 a 05/2004, respectivamente), tem-se que já houve a sua apropriação, pela fiscalização, aos valores devidos apurados nesta ação fiscal, conforme se pode verificar nos anexos “RDA - Relatório de Documentos Apresentados” e “RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados”, que foram gravados em CD e entregues ao contribuinte por via postal, de acordo com o Relatório Fiscal, do qual se transcreve trecho a seguir.*

Além do mais, o Recorrente alega a necessidade de apropriação de valores, mas não traz provas no sentido de que não teriam sido apropriados.

Os sistemas da RFB noticiam a apropriação de valores, conforme documentos de fls.157 e 159 e ss.

Assim, não há como acolher os argumentos da defesa.

As alegações trazidas em sede de recurso são as mesmas já apresentadas e bem sopsadas pelo Colegiado de 1ª Instância, nada havendo para acrescentar à fundamentação que ora acolho integralmente.

Por fim, o Recorrente requer que as intimações sejam encaminhadas aos procuradores.

Essa pretensão não encontra respaldo na legislação de regência, especialmente no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72. Neste diapasão, a matéria foi consolidada no âmbito do CARF por meio da Súmula CARF nº 110:

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

### **Da Retroatividade Benigna da multa de mora**

Necessário ressaltar que essa matéria estava sujeita à observância da Súmula CARF nº 119, revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Em verdade, a jurisprudência do STJ pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que resultou seu cancelamento.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea 'c', com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/220/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos a não observância da jurisprudência do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. II 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%..

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly