



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720663/2011-33
ACÓRDÃO	2101-003.475 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMAPI AGROPECUARIA S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

As decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, de modo que apenas na falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte é que devem ser consideradas nulas nos termos do que determina o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235 de 1972.

O julgador apreciará livremente a validade das alegações do sujeito passivo a partir do exame da consistência do conjunto dos elementos probatórios trazido aos autos, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado previsto no artigo 29 do Decreto nº 70.235 de 1972.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE. SÚMULA CARF Nº 171.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

PROCEDIMENTO FISCAL. FASE OFICIOSA. DESNECESSIDADE DE AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 46.

Não incorre em nulidade ou eventual cerceamento ao direito de defesa a lavratura da autuação sem a ciência prévia do sujeito passivo, que poderá se manifestar da exigência em sede de impugnação, momento em que se instaurará a fase do contenciosa do processo administrativo fiscal.

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.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. SÚMULA CARF Nº 2.

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

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benéfica nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte (fls. 627/635) contra decisão no acórdão exarado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do de Julgamento em Brasília/DF (fls. 610/620) que julgou a impugnação improcedente e manteve os créditos tributários formalizados nos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 19/07/2011, acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 316/325) e anexos (fls. 326/340):

- AI – AUTO DE INFRAÇÃO – DEBCAD 37.309.585-6, no valor de R\$ 73.374,84, correspondente à multa por descumprimento de obrigação acessória em razão da empresa apresentar o documento a que se refere a Lei nº 8.212 de 24/07/1991, artigo 32, inciso IV e parágrafo 3º, acrescentados pela Lei nº 9.528 de 10/12/1997, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei nº 8.212 de 24/07/1991, artigo 32, IV e parágrafo 5º, também acrescentado pela Lei nº 9.528 de 10/12/1997, combinado com o artigo 225, IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999 (CFL 68) – (fl. 07);
- AI – AUTO DE INFRAÇÃO – DEBCAD 37.309.586-4, no montante de R\$ 37.623,00, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, referente contribuições devidas pelos segurados empregados e retenção de segurados contribuintes individuais, incidentes sobre a remuneração a eles pagas, devidas ou creditadas, determinado pelo FPAS 787 (fls. 08/14);
- AI – AUTO DE INFRAÇÃO – DEBCAD 37.309.587-2, no montante de R\$ 942.479,02, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, referente créditos previdenciários correspondentes à parcela da empresa 20% (vinte por cento) e ao percentual de 1% (um por cento) destinado ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), devidos ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) e destinados ao financiamento da Seguridade Social (fls. 15/33) e

- AI – AUTO DE INFRAÇÃO – DEBCAD 37.309.588-0, no montante de R\$ 209.413,38, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, referente correspondentes à parcela de 2,5% (dois virgula cinco por cento) sobre a folha de pagamento para o SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), arrecadados pela Receita Federal do Brasil, e à parcela de 2,5% (dois virgula cinco por cento) sobre a folha de pagamento para o FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação) - (fls. 34/52).

Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 611/612):

O presente processo trata de Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Autos de Infração de Obrigações Acessórias (AIOA), lavrados em desfavor da empresa acima qualificada, incluindo os seguintes debcads:

DEBCAD Nº 37.309.587-2 – destinado ao lançamento da contribuição devida pela empresa (20%) e ao GILRAT (1%), arrecadados pela RFB, devidos ao FPAS e destinados ao financiamento da Seguridade Social.

DEBCAD Nº 37.309.588-0 – destinado ao lançamento da contribuição correspondente à parcela de 2,5% sobre a folha de pagamento para o SENAR, e à parcela de 2,5% sobre a folha de pagamento para o FNDE, arrecadados pela RFB.

DEBCAD Nº 37.309.585-6 – relativo à multa por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

DEBCAD Nº 37.309.586-4 - destinado ao lançamento da contribuição devida pelos segurados empregados e retenção de segurados contribuintes individuais, incidentes sobre a remuneração a eles pagas, determinado pelo FPAS 787

RELATÓRIO FISCAL

Em seu Relatório, a autoridade lançadora informa que:

- a empresa apresentou GFIP declarando o FPAS 604, quando o correto seria FPAS 787, pois foi constatado que, além da atividade rural, ela também exercia outras atividades econômicas nos estabelecimentos 0009-69, 0013-45 e 0031-27, devendo, portanto, contribuir sobre a folha de pagamento, conforme art. 201 e 202 do Decreto 3.048/99.

- em função do enquadramento incorreto no FPAS, a fiscalização levantou a diferença de contribuições previdenciárias e as devidas ao SENAR, incidentes sobre a remuneração dos segurados que lhe prestaram serviços;

- as bases de cálculo utilizadas nos levantamentos DG (patronal e RAT) e ND (Terceiros e parte do empregado), foram as remunerações dos segurados empregados, declarados em GFIP e constantes das folhas de pagamento, e a base de cálculo do levantamento CI (Remuneração do Contribuinte Individual), foram obtidas por meio das informações contidas na DIRF.

- na aplicação da multa, foi observada a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, c, do CTN, tendo sido comparada a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente, concluindo-se que a multa que menos onera o infrator é aquela imposta antes da lei 11.941/2009, nos termos do Demonstrativo do Cálculo da Multa mais Benéfica, anexo III.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos lançamentos em 27/07/2011 (fls. 07/08, 15 e 34) e apresentou impugnações, uma para cada auto de infração lavrado, em 23/08/2011 (fls. 351/362, 415/424, 477/488 e 541/552), acompanhada de documentos (fls. 363/414, 425/476, 540/489 e 553/603), com os argumentos abaixo reproduzidos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 612/613):

IMPUGNAÇÃO

Dentro do prazo regulamentar, o contribuinte apresentou sua defesa, alegando, em apertada síntese, que:

PRELIMINARMENTE

- o Auto de Infração é nulo porque os trabalhos fiscais que lhe embasaram estão viciados por terem sido realizados com fundamento em MPF-F sem validade jurídica, por ter sido emitido por autoridade incompetente;
- as autoridades emitentes do MPF-F e suas alterações foram servidores atuando em delegação de competência relacionada à função de Delegado da Receita Federal do Brasil, e a realização de trabalhos fiscais por outra unidade da RFB submetida à mesma Região Fiscal e diferente da unidade com jurisdição sobre o contribuinte ocasiona a necessidade do MPF-F ser emitido exclusivamente pelo Superintendente, conforme art.6º, § 4º, da Portaria 11.371/2007;
- o Auto de Infração também deve ser cancelado em razão da perda de eficácia do TIAF, que possui validade de 60 dias, salvo se prorrogado por ato escrito, nos termos do art.7º, § 2º, do Decreto 70.235/72, o que não ocorreu no presente caso;
- a impugnação merece ser provida porque a impugnante não foi intimada previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutória dos trabalhos fiscais, que ao final culminaram no lançamento do presente AI, o que configura desrespeito ao disposto no art. 44, da Lei 9.784/99;
- o AI merece ser cancelado por ter sido lavrado com base em um levantamento fiscal precário, uma vez que o ARFB não poderia ter encerrado as diligências sem ter requisitado esclarecimentos e novos documentos;
- o AI deve ser cancelado por não permitir à impugnante exercer sua ampla defesa, por não demonstrar, de forma clara e precisa, as razões jurídicas

necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário; NO MÉRITO

- a fiscalização não demonstrou nem provou ter a Impugnante praticado o fato gerador do tributo constituído no lançamento.

- a base de cálculo utilizada para constituição do Auto de Infração esta errada, uma vez que o AFRFB considerou toda a folha de pagamento da Impugnante, sendo incluída todas as suas filiais e matriz, ocasionando um excesso de valores a serem cobrados.

- como a Infração ocorreu nos CNPJs 53.XXX.XXX/0009-69, 53.XXX.XXX/0013-45 e 53.XXX.XXX/0031-27 da empresa, a apuração de valores para constituição do AI deveria ter se levado em consideração apenas esses 3 (três) estabelecimentos, e não todos os CNPJs da impugnante.

- foi aplicado contra a Impugnante duas multas de elevadíssimo valor, sendo uma de ofício e outra de mora, implicando um bis in idem por estar a Impugnante sendo penalizada duas vezes em razão da mesma realidade fática, o que é inadmissível, por se penalizar o contribuinte duas vezes em decorrência do mesmo fato gerador.

- a aplicação em duplicidade de multa em razão do mesmo fato implica inconstitucionalidade por possuir natureza confiscatória, contrária ao Artigo 150, Inciso IV da Constituição Federal de 1988, por não ser proporcional à suposta infração cometida pela empresa.

- não existem justificativas razoáveis e justas para garantir a validade desta altíssima penalidade considerando a inexistência de prejuízos para os cofres públicos e a ausência de dolo ou má-fé por parte da Impugnante.

DO REQUERIMENTO

A autuada finaliza sua impugnação requerendo que seja acolhida a defesa apresentada contra a NFLD nº 37.309.586-4, para que seja decretada a nulidade integral do Lançamento do crédito tributário de R\$ 37.623,00 (trinta e sete mil seiscentos e vinte e três reais) e o seu posterior cancelamento.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do de Julgamento em Brasília/DF, em sessão de 27 de janeiro de 2015, no acórdão nº 03-65.726, julgou a impugnação improcedente (fls. 610/620), conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 610):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviços.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA.

Somente faz jus à substituição prevista no artigo 25, da Lei 8.870/1994, ressalvado o disposto em seu § 5º, incluído pela Lei nº 10.256/2001, os produtores rurais, pessoas jurídicas, que tenham como fim apenas a atividade de produção rural.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado do acórdão da DRJ em 16/04/2015, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 624) e interpôs recurso voluntário em 11/05/2015 (fls. 627/635), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I - OS FATOS

II — O DIREITO

II.1 — AS PRELIMINARES

II.1.1 — A ofensa ao MPF-F, o mesmo deveria ter sido emitido pelo Superintendente

II.1.2 - O Termo de Início - Perda da Eficácia

II.1.3 - A Falta da Intimação para a Recorrente se manifestar sobre o fim da Instrução - Artigo 44 da Lei 9.784/99

II.1.4 — O Levantamento Fiscal Precário

II.1.5 — O Cerceamento do Direito de Defesa

II.2 — O MÉRITO

II.2.4 — A Penalidade Confiscatória

III - O PEDIDO

30. Por tudo o que foi exposto, requer a Recorrente a reforma do Acórdão recorrido para ser declarada a total improcedência do lançamento realizado no Auto de Infração impugnado, no qual está sendo exigido crédito tributário bem como dos acréscimos dos juros de mora e multa moratória.

31. Requer, por fim, a realização de sustentação oral pelo signatário da presente ou por advogado devidamente constituído.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

A defesa está consubstanciada na alegação de que a decisão de 1ª instância não merece prosperar, com a consequente anulação da autuação, por cerceamento de defesa, em razão: (i) dos trabalhos fiscais que lhe embasaram estarem viciados por terem sido realizados com fundamento em MPF-F sem validade jurídica por ter sido emitido por autoridade incompetente nos termos do artigo 6º, §4º da Portaria RFB nº 11.371/2007; (ii) não foi respeitado o prazo previsto no Artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235 de 1972, porque todos os procedimentos fiscais realizados a partir da emissão do Termo de Início da Ação Fiscal foram realizados de forma irregular pela perda de validade deste termo por não ter sido cumprido no prazo de 60 (sessenta) dias na forma prevista na legislação; (iii) do Recorrente não ter sido intimado previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutória dos trabalhos fiscais que ao final culminaram na lançamento do presente Auto de Infração; (iv) de ter sido lavrado com base em um levantamento fiscal precário e (v) de ter sido permitido ao Recorrente exercer sua ampla defesa, por não demonstrar de forma clara e precisa as razões jurídicas necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e todos os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário.

Por sua vez, a única questão meritória alegada foi em relação a natureza confiscatória da penalidade aplicada.

Em outras palavras, no presente caso, não houve por parte do Recorrente qualquer manifestação específica em relação às matérias de fundo dos diversos lançamentos, mas apenas foram apresentadas alegações genéricas de nulidade das autuações em decorrência de inobservância procedimental na fase fiscalizatória e de ter havido cerceamento de defesa ante a não demonstração de forma clara e precisa dos elementos necessários à constituição do crédito

tributário. A única questão meritória arguida diz respeito à alegação da natureza confiscatória da penalidade aplicada.

PRELIMINARES

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

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.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

A nulidade prevista no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235 de 1972 consubstancia-se na falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte, sendo que, no caso concreto, a autoridade julgadora de 1ª instância bem analisou os argumentos e documentos trazidos pelo ora Recorrente.

A propósito, note-se que o julgador apreciará a validade das alegações a partir do exame da consistência do conjunto de relatos linguísticos trazidos para sua comprovação, sendo que a versão dos fatos acolhida pelo julgador, no entanto, em razão das inevitáveis limitações que

o conhecimento dos fatos padece no momento em que se quer verificar o que efetivamente sucedeu, dificilmente terá atingido a verdade absoluta, aquela que tem a pretensão de ser universal. Em síntese, a conclusão baseada apenas nas provas trazidas aos autos retrata tão somente um juízo de probabilidade sobre o que ocorreu.

É nesse sentido que o artigo 29 do Decreto nº 70.235 de 1972 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

Com base em tais fundamentos, deve ser rejeitada a preliminar de cerceamento ao direito de defesa, uma vez que não houve no acórdão recorrido, a preterição ao direito de defesa nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235 de 1972, porquanto a autoridade julgadora de 1ª instância não deixou de apreciar quaisquer argumentos de defesa do contribuinte e, além do mais, bem analisou as provas trazidas aos autos com base no livre convencimento motivado do julgador insculpido no artigo 29 do referido Decreto nº 70.235 de 1972.

Passamos à análise dos argumentos do Recorrente:

I. Ofensa aos Termos do MPF-F

O Recorrente suscita a nulidade da autuação e, por conseguinte do acórdão recorrido, por não ter sido respeitado os termos do MPF-F que lhe deu origem, alegando que as autoridades emitentes e suas alterações foram servidores atuando em delegação de competência relacionada a função de Delegado da Receita Federal do Brasil.

A princípio convém trazer à colação o seguinte excerto da decisão recorrida sobre a questão (fl. 615):

(...)

E, como não ficou demonstrado, nos autos, que houve prejuízo para a defesa do contribuinte o fato de não constar prorrogação do TIAF ou por ter o MPF-F sido assinado por autoridade com delegação de competência e não pelo Superintendente, não há que se alegar nulidade do lançamento.

Ademais, cumpre esclarecer que o TIAF e MPF são documentos de mero controle administrativo interno das atividades de fiscalização, não se revestindo, de forma alguma, em instrumento legal que estabeleça competência.

Assim, mesmo se vislumbrada a desconformidade de alguns requisitos formais em tais documentos, o que, frise-se, não ocorreu no caso em estudo, não se poderia cogitar de nulidade do lançamento.

(...)

O tema não comporta maiores discussões no âmbito administrativo, objeto da Súmula CARF nº 171 de observância obrigatória por parte dos membros do colegiado, nos termos a seguir:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

II. O Termo de Início - Perda da Eficácia.

O Recorrente afirma que o acórdão e o auto de infração merecem ser cancelados em razão da perda da eficácia do Termo de Início da Ação Fiscal por não ter sido respeitado o prazo previsto no artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235 de 1972¹, uma vez que todos os procedimentos fiscais a partir da emissão do Termo de Início da Ação Fiscal foram realizados de forma irregular pela perda de validade deste termo por não ter sido cumprido no prazo de 60 (sessenta) dias na forma prevista na legislação.

Equivoca-se o Recorrente em seu entendimento sobre o teor do referido artigo que, na essência se constitui em medida protetiva ao contribuinte, com intuito de evitar a inércia da autoridade fiscal, uma vez que, se após transcorridos 60 (sessenta) dias do início do procedimento fiscal, ou mesmo, se no curso da fiscalização não houver qualquer ato escrito da autoridade fiscal indicando a continuidade aos trabalhos iniciados, há a restituição da espontaneidade em relação aos fatos objeto da fiscalização, não implicando em nulidade do trabalho fiscal efetuado. Nesse sentido a interpretação do § 2º do referido artigo 7º deve ser feita em consonância com a disposição contida no § 1º do mesmo artigo:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: [\(Vide Decreto nº 3.724, de 2001\)](#)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

¹ Referência fl. 630:

"Artigo 7º - O procedimento fiscal tem início com:

I — o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

§ 2º - para os efeitos do disposto no §1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, **por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos**" (g.n) (grifos originais)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Do exposto, nada a prover neste tópico.

III. A Falta da Intimação para a Recorrente se Manifestar sobre o Fim da Instrução - Artigo 44 da Lei nº 9.784 de 1999.

Alega o Recorrente que o recurso merece ser provido porque não foi intimado previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutória dos trabalhos fiscais que ao final culminaram no lançamento do presente auto de infração.

O procedimento de auditoria fiscal rege-se pelo princípio do inquisitório, não possuindo o sujeito passivo, naquela fase do procedimento, direito à defesa, motivo pelo qual é incabível falar-se em seu cerceamento.

O direito à ampla defesa e ao contraditório surge apenas com a impugnação ao lançamento, quando o procedimento passa a ser regido pelo princípio dispositivo. Somente os atos processuais praticados a partir de então podem ser declarados nulos por cerceamento do direito de defesa, a teor dos artigos 14 e 59, inciso II do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

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.

(...)

O caráter marcadamente fiscalizatório e apuratório não significa que o procedimento fiscal é arbitrário. Ademais não se vislumbra nos presentes autos qualquer conduta da atividade fiscal contrária às regras de cunho procedimental inerentes a esta etapa da atividade administrativa.

Por fim, pela pertinência ao tema convém trazer à colação o teor da Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF nº 46

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

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).

Em vista dessas considerações, não restou justificada a alegada nulidade do ato administrativo.

IV. O Levantamento Fiscal Precário e Cerceamento do Direito de Defesa.

O Recorrente alega que o AFRF não poderia simplesmente ter encerrado as diligências diante do fato de ter a Recorrente apresentado documentos fiscais, porque deveriam ter requisitado esclarecimentos e eventualmente novos documentos, demonstrando a precariedade do levantamento fiscal.

Afirma que o auto de infração deve ser cancelado por não permitir ao Recorrente o exercício da ampla defesa, por não demonstrar de forma clara e precisa as razões jurídicas necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e todos os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário.

Neste ponto, por concordar com os fundamentos da DRJ, cujo excerto segue reproduzido abaixo (fls. 616/617), adoto-os como razão de decidir no presente tópico, tendo em vista o permissivo do artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

(...)

Sem que fique demonstrado que, após o início do litígio, houve ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, não há como acatar a pretensão da impugnante de nulidade.

Ressalte-se que a fase fiscalizatória, dada sua natureza inquisitorial, não se constitui em requisito essencial que deva preceder o lançamento. Caso a autoridade fiscal disponha de elementos suficientes para realizar o lançamento, nos moldes do art. 142 do CTN, poderá fazê-lo sem que qualquer intimação ao contribuinte seja feita.

No caso em tela, o TIAF e o MPF permitiram à recorrente conhecer previamente os períodos sob fiscalização, ficando-lhe facultado fornecer os documentos que entendesse necessários para comprovar sua regularidade fiscal.

Seja pela natureza inquisitorial da fase fiscalizatória ou pela informação constante do MPF quanto à abrangência da fiscalização, não há motivos para nulidade do lançamento.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do AI por cerceamento de defesa, já que, reitera-se, foram observados, no presente processo administrativo, os mandamentos estabelecidos pelo Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

A autuada alega, ainda em preliminar, que o AI deve ser cancelado por não permitir à impugnante exercer sua ampla defesa, por não demonstrar, de forma

clara e precisa, as razões jurídicas necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário.

Ocorre que a fiscalização deixou claro, no relatório fiscal, que as bases de cálculo foram apuradas das folhas de pagamento, GFIPS e DIRF, que são documentos preenchidos pela própria empresa, estando discriminadas nos relatórios DD, que informam, por levantamento, estabelecimento e competência, as bases de cálculo apuradas.

Nesse sentido, constata-se que, ao contrário do que afirma a impugnante, o Auto de Infração foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, identificando com a mesma precisão a obrigação acessória descumprida, fazendo constar, nos relatórios que compõem os AIs, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado, as rubricas lançadas e a penalidade aplicada, bem como demonstrou, de forma discriminada, o cálculo da multa aplicada.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do Auto e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

(...)

Em vista de todo o exposto rejeita-se as preliminares de nulidade arguidas.

MÉRITO

Afirma que não merece prevalecer os argumentos tecidos no acórdão recorrido, pois não existem razões para o Recorrente ser penalizado com a aplicação de uma penalidade tão alta, que é inegavelmente confiscatória.

Alega que tal penalidade ofende o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e deve ser totalmente cancelada.

A multa aplicada encontra-se amparada na legislação vigente, não se podendo, no julgamento administrativo, afastar a sua aplicação, por ser excessiva e sob o fundamento de desrespeito aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Aliás, no que diz respeito à alegação do caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, convém deixar consignado que é vedado ao CARF pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

De acordo com a prescrição contida no artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em obediência ao princípio da legalidade não há amparo legal para que, por meio de interpretação analógica, isentar-se ou reduzir o percentual de multas, ainda que o contribuinte não tenha agido de má-fé.

Não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no quantum previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, aplicou a multa no patamar fixado na legislação. Não há, portanto, como se deferir o pedido para redução da multa.

Após essas breves considerações, convém reproduzir os fundamentos do juízo *a quo* sobre o tema (fls. 619/620):

MULTA

A impugnante insurge-se contra a penalidade aplicada, alegando que foram aplicadas (*sic*) duas multas de elevadíssimo valor, sendo uma de ofício e outra de mora, implicando um *bis in idem* por estar a Impugnante sendo penalizada duas vezes em razão da mesma realidade fática, o que é inadmissível, por se penalizar o contribuinte duas vezes em decorrência do mesmo fato gerador.

Todavia, constata-se que a autoridade autuante aplicou a multa em observância aos dispositivos legais que regem a matéria vigentes à época da ocorrência do fato gerador.

Para a competência 11/2008, antes da vigência da MP 449 de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a fiscalização observou a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, c, do CTN, tendo sido comparada a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente, concluindo-se que a multa que menos onera o infrator é aquela imposta antes da lei 11.941/2009, nos termos do Demonstrativo do Cálculo da Multa mais Benéfica, anexo III.

Para as competências (*sic*) 12 e 13/2008, foi aplicada a multa de ofício prevista no inciso I, do art. 44, da Lei 9.430/96.

Portanto, não houve duas penalizações, como entendeu de forma equivocada a impugnante, sendo que a multa de mora foi aplicada somente na competência

11/2008, e a de ofício somente nas competências posteriores à vigência da citada MP 449, quais sejam, 12/2008 e 13/2008.

Com relação aos argumentos de natureza confiscatória da multa, é oportuno destacar que a vedação de que cuida o art. 150, IV, da Constituição Federal dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento. Conclui-se que, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

Assim, afasto a alegação de confisco da multa de mora aplicada ao presente caso.

Nesse sentido, a aplicação da multa está muito bem fundamentada no Relatório Fiscal, que descreve, com clareza, os dispositivos legais aplicados.

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: “o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem (*sic*) em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”

Portanto, a penalidade aplicada encontra fundamento nos dispositivos legais discriminados nos relatórios que compõem o Auto de Infração, não podendo ser atenuada ou relevada.

Quanto ao argumento de ausência de prejuízo ao erário, cumpre observar que, conforme exposto acima, a infração foi cometida e o auto não pode ser cancelado, pois conforme estabelecido pelo CTN em seu art. 136, “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Mister lembrar que o descumprimento de obrigações legais, sejam elas acessórias ou principais, sempre prejudica o erário. E é com o objetivo do melhor funcionamento da administração tributária, para que não se faça letra morta à lei e se evite a sonegação fiscal em massa é que o legislador impôs a penalidade pecuniária ao sujeito passivo que vilipendia obrigação legal a todos imposta.

(...)

Como visto da reprodução acima, para fins de cálculo da multa aplicada foram utilizadas as prescrições normativas e legais vigentes à época, não havendo qualquer irregularidade no procedimento adotado pela fiscalização.

Contudo, restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 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 artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN. No que diz respeito à multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), fundamentada no artigo 32, parágrafo 5º da Lei nº 8.212 de 24/07/91, os valores lançados deverão ser comparados com o que dispõe o artigo 32-A da referida Lei nº 8.212 de 1991.

Em razão de alteração do entendimento quanto a aferição da multa, aplicável ao caso em análise o teor da Súmula CARF nº 196, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em rejeitar as preliminares arguidas e no mérito em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benéfica nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos

