



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

Processo nº 35011.003706/2006-82
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.199 – 2ª Turma
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria CSP - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE - NATUREZA DO VÍCIO -
MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PHILIPS DA AMAZONIA INDUSTRIA ELETRONICA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1999 a 31/03/2005

CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ART., 67, §5º DO RICARF. INAPLICABILIDADE AOS RECURSOS ESPECIAIS DA FAZENDA NACIONAL.

Para o conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional não se exige o prequestionamento da matéria, requisito aplicável nos termos do §5º, do art. 67 do RICARF apenas aos contribuintes.

CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

O Recurso Especial de Divergência somente poderá ser conhecido quando caracterizado que, perante situações fáticas similares, os colegiados adotaram decisões diversas em relação a uma mesma arcabouço jurídico normativo.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. SÚMULA CARF Nº 119

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, antes de tudo, 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 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento para aplicação da Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada em substituição à conselheira Ana Paula Fernandez).

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento, DEBCAD: 35.928.746-8, lavrado contra o contribuinte identificado acima, no valor total de R\$ 571.696,10 (quinhentos e setenta e um mil, seiscentos e noventa e seis reais e dez centavos), consolidado em 09/10/2006 e correspondente ao período 09/1999 a 03/2005, em meses intercalados, que de acordo com os diversos Relatórios que compõem o lançamento, refere-se às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, relativas à rubrica Contribuinte Individual.

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 37 a 39, as bases de cálculo foram identificadas na contabilidade considerando os saldos mensais apurados entre os lançamentos a crédito e a débito em razão do histórico contábil não identificar o fato ocorrido e o beneficiário do pagamento.

O presente lançamento abarca a quota patronal da contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos efetuados a pessoas físicas, por serviços prestados na condição de autônomos e/ou contribuintes individuais, bem como também as contribuições a cargo do próprio contribuinte, as quais sempre se presumirá feitas, em decorrência de presunção legal. As contribuições referidas encontram-se discriminadas nos relatórios Discriminativo Analítico de Débito - DAD, no Relatório de Lançamentos-RL e Relatório Fiscal - RF e seus anexos

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, dos valores encontrados foram deduzidas as bases de cálculo declaradas em GFIP, de forma que o presente lançamento contém apenas os valores pagos a contribuintes individuais não declarados em GFIP; e no cruzamento do valor devido declarado em GFIP com os recolhimentos, restaram diferenças a

favor da empresa, as quais foram lançadas no relatório RDA - Relatório de Documentos Apresentados.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA julgado o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 18/03/2011, o julgamento foi convertido em diligência, restando a Resolução nº **2301-000.123** (fls. 2.585/2.588), com a seguinte decisão:

“Dessa forma, entendo que o julgamento deva ser convertido em diligência para que a autoridade fiscal se pronuncie quanto aos argumentos expendidos em sede recursal, analisando os documentos juntados pela recorrente e se manifestando quanto à suficiência da documentação apensada para a retificação do débito.

E, ainda, para que não fique configurado o cerceamento do direito de defesa, que seja dada ciência ao sujeito passivo do teor dos esclarecimentos a serem prestados pela fiscalização, abrindo prazo para sua manifestação.”

Concluída a diligência, os autos retornaram ao CARF para julgamento. Em sessão plenária de 16/05/2013, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2301-003.530** (fls. 2.770/2.781), com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 09/2001, anteriores a 10/2001, devido à aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pela aplicação do I, Art. 173 do CTN para os fatos geradores não homologados tacitamente até a data do pronunciamento do Fisco com o início da fiscalização; b) em conhecer de ofício da questão sobre a ausência de fundamentações fática e jurídica sobre o lançamento, no que se refere a arbitramentos, por ser questão de ordem pública, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em não conhecer de ofício sobre essa questão; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; d) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de anular o lançamento, no que se refere a contribuição dos segurados, pela existência de vício material, no embasamento do lançamento (aferição), nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, que votou em dar provimento parcial ao recurso, a fim de retificar o débito, no que se refere a cota patronal, nos termos propostos pela autoridade fiscal, fls. 02592, e Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de retificar o débito, no que se refere a cota patronal, nos termos propostos pela autoridade fiscal, fls. 02592, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Adriano Gonzáles Silvério.”* O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1999 a 31/03/2005

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.

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4o, do CTN.

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE REMUNERAÇÃO DE SEGURADO

A empresa está obrigada a recolher as contribuições devidas incidentes sobre todas as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços.

CONTRIBUIÇÃO DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

A empresa está obrigada a arrecadar, mediante desconto, as contribuições devidas pelos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, e recolher a quantia arrecadada à Previdência Social no prazo legal.

PERÍCIA INDEFERIMENTO

Não será conhecido o pedido de perícia que deixar de indicar os quesitos referentes aos exames desejados, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.

Recurso de Ofício Provido em Parte.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 29/08/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 26/09/2014, Recurso Especial (fls. 2.783/2.803). Em seu recurso visa reformar o acórdão recorrido para reconhecer a inexistência da nulidade vislumbrada pelo acórdão recorrido; ou caso assim não entenda, anular o presente auto de infração por vício formal; e ainda reformar o acórdão recorrido a fim de que prevaleça

a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 1.027/2010.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 30/04/2016 (fls. 2.807/2.811).

A recorrente, em suas alegações, ressalta que:

- de acordo com os arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235/72, aplicáveis à hipótese, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.
- Acrescenta que sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que *“Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo”* (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-02.301).
- Ressalta que na hipótese dos autos, o voto condutor do acórdão guerreado decidiu que a nulidade do lançamento original se deu por vício material, considerando a ausência de menção ao § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91 no auto de infração, dispositivo legal atinente ao arbitramento realizado pela fiscalização; porém, em momento algum o arbitramento em si restou maculado, mas tão somente a falta da respectiva norma.
- Observa que a contribuinte teve plena consciência do montante devido, inexistindo qualquer prejuízo à ampla defesa, uma vez que se encontravam claros os elementos necessários à compreensão do dever descumprido e o valor a ser recolhido.
- Ressalta que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 Decreto nº 70.235/72: o exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado à contribuinte, que, inclusive, apresenta longo e detalhado arrazoadado, por meio do qual se insurge contra o procedimento de apuração adotado pela fiscalização, dentre outros argumentos. Conclui que não há que ser anulado o presente lançamento, por absoluta ausência de vício.
- Diz que, caso não se entenda dessa forma, deve-se decretar a nulidade por vício formal e não material.
- **Em relação à natureza do vício**, se existente, cita novamente os arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235/72, que determinam que a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal

somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

- Traz o Decreto nº 70.235/72, art 10, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

- Diz que pela leitura dos dispositivos transcritos percebe-se que os requisitos neles elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se, e que tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório.
- Acrescenta que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.
- Salienta que a decisão recorrida anulou o lançamento por ausência de indicação do dispositivo legal atinente ao arbitramento, e que este é um dos itens que os preceptivos acima transcritos determinam que, obrigatoriamente, deve constar do instrumento de constituição do crédito.
- Ressalta que o vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu; e não foi essa a premissa adotada pelo acórdão recorrido.
- Diz que a incorreção imputada ao lançamento é elemento diretamente relacionado aos correspondentes requisitos formais, e que nesse cenário, conclui-se que o acórdão recorrido se mostra inadequado ao afirmar que o referido equívoco constitui vício material, eis que se

trata de elemento de exteriorização do ato administrativo, e portanto, quando muito, é um vício formal.

- Por fim, requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº **2301-000.123**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 05/03/2018, o contribuinte apresentou, em 08/03/2018, portanto, tempestivamente, contrarrazões (fls. 2.821/2.834).

- Em suas contrarrazões, o contribuinte alega que a questão de prejuízo para decretação de nulidade do lançamento jamais foi debatida nos autos, carecendo de prequestionamento, condição necessária para que fosse objeto de recurso especial da Fazenda Nacional, e que, portanto, esse não deveria sequer ser conhecido.
- Diz que se o vício fosse formal, como pretende a Procuradoria da Fazenda Nacional, não poderia haver convalidação e eventual autuação deveria ser refeita para que observasse as formalidades necessárias, independentemente de prejuízo.
- Argumenta que as omissões materiais cometidas pela fiscalização impuseram grave prejuízo ao direito de defesa da empresa, uma vez que estivesse o relatório fiscal completo e com elementos de convicção suficientes para o entendimento do que se pretendia cobrar, não teria sido necessária a conversão do julgamento em diligência pelo CARF, o que acarretou na redução de mais de 60% da autuação.
- Acrescenta que mesmo com a diligência se observa que o processo administrativo ainda carece de elementos fáticos que permitam apurar a existência dos fatos geradores de contribuições alegados, eis que os segurados objeto da autuação continuam sem identificação, impossibilitando que a empresa busque os comprovantes de recolhimento do que estaria sendo cobrado.
- Conclui que houve e ainda há prejuízo ao direito de defesa da empresa, que até hoje não sabe a identificação dos segurados envolvidos nos fatos geradores incluídos por aferição indireta na presente autuação.
- Em relação à alegação da Fazenda Nacional, relativa à natureza do vício em caso de ausência de indicação do dispositivo legal sobre o arbitramento, diz que essa é uma alegação descabida, por absoluta falta de relação com o discutido no processo e no acórdão recorrido.

- Afirma que o acórdão recorrido apontou com toda a clareza que a aferição indireta realizada seria nula em razão de não haver descrição de motivação para tanto e de não ter havido sequer investigação para identificação dos segurados envolvidos; e que em nenhum momento o acórdão aduz que a aferição indireta seria ilegal porque a fiscalização não teria indicado expressamente o artigo 33, §3º, da Lei nº 8.212.
- Salienta que o acórdão se resumiu a afirmar que a autuação foi carente de fundamentação fática e jurídica para o arbitramento com base na contabilidade, sem buscar outros elementos e instrumentos que lhe dessem suporte.
- Em relação à multa mais benéfica, o contribuinte alega que antes da alteração legislativa que deu nova redação ao artigo 35, caput, da Lei nº 8.212/91, não havia a previsão de multa de ofício, mas apenas da multa de mora, que progredia conforme a fase e o decorrer do processo (até 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal).
- Argumenta que as multas moratórias previstas na lei anterior aumentavam seu valor com o tempo de mora, conforme a demora na discussão administrativa e/ou judicial do caso, ou seja, se o contribuinte demorasse, ou melhor, aguardasse até sofrer execução fiscal e ainda quisesse parcelar o débito, seria mais penalizado em razão de sua lentidão, incorrendo em 100%, enquanto o pagamento imediato após autuação levaria a uma multa de apenas 24%; tudo em função da mora, do tempo do pagamento.
- Afirma que não importava se o contribuinte havia efetuado o recolhimento espontâneo ou se a contribuição previdenciária estava sendo cobrada por meio de autuação lavrada pela antiga fiscalização previdenciária: em ambos os casos somente haveria a incidência da multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, já que não havia a previsão de multa de ofício na legislação específica, mesmo nos casos de lançamentos de ofício.
- Salienta que a comparação para efeitos de verificação de qual lei seria mais benéfica ao contribuinte deve ser restrita aos institutos já existentes e que permitam a comparação, e assim, por não existir no ordenamento jurídico anterior, não é possível comparar o percentual da multa de ofício quando verificado o ordenamento anterior e o vigente; além do que, na hipótese em que se pretender realizar tal comparação, deve-se considerar que a multa de ofício da legislação anterior era 0%, por falta de previsão, de modo que mais uma vez a multa de ofício atual não poderia prevalecer por não ser mais benéfica.
- Ressalta que quando analisada a nova lei que alterou o percentual da multa de mora devida, verifica-se que seu percentual foi fixado até o limite de 20% (vinte por cento), nos termos da nova redação ao do artigo 35, da Lei nº 8.212/91 c/c artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

-
- Conclui que comparando as duas multas - legislação anterior e atual -, aquela era de 24% (quando da autuação), sendo agora de 0,33% ao dia até o limite de 20%, e, portanto, indubitável qual é a multa de mora mais benéfica para o contribuinte: aquela prevista no artigo 61, e parágrafos, da Lei nº 9.430/96.
 - Nota que nesse sentido, mesmo se houvesse dúvida sobre os institutos acima (mora e ofício), a norma deve sempre ser interpretada de forma mais benéfica, conforme determina o artigo 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...)

IV- a natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação.

- Finaliza, alegando que diante desse contexto, ao contrário do alegado pela Fazenda Nacional, deve ser aplicado o artigo 106, do Código Tributário Nacional - CTN, pois, para a aplicação da retroatividade benigna, a comparação deve ser feita em relação a mesma conduta infratora praticada e a mesma penalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira Relatora

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende, em princípio aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 2807. Contudo, havendo questionamento acerca do conhecimento, passo a apreciar a questão suscitada.

Do mérito

De forma objetiva a delimitação da lide, conforme consta do despacho de admissibilidade, cinge-se a 3 pontos: A) nulidade declarada de ofício do lançamento no que diz respeito à contribuição devida pelo segurado contribuinte individual, já que a contribuição patronal restou mantida não havendo recurso do contribuinte em relação a esse ponto; B) Natureza do vício se material ou formal, e C) Aplicação da retroatividade benigna em relação aos alterações propostas nas multas previdenciárias com a publicação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Em relação aos dois primeiros pontos, traz o contribuinte em suas contrarrazões a inexistência de prequestionamento, o que impediria o conhecimento da matéria.

Quanto a ausência de prequestionamento, de pronto esse argumento não pode ser acatado, tendo em vista que a sua exigência restringe-se ao Recurso especial do sujeito Passivo. Note-se que a PGFN apenas tem acesso aos autos após a publicação do Acórdão de Recurso Voluntário, razão pela qual sua argumentação em sede recursal só pode ser trazida em relação aos pontos que lhes foram desfavoráveis a partir dessa decisão. Mas, apenas para deixar claro, cite-se o §5º do art. 67 do Regimento Interno do CARF que bem esclarece a questão:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Assim, afasto a alegação de não conhecimento pela ausência de prequestionamento da PGFN.

Contudo, entendo que existe outro ponto, não argumentado em relação ao conhecimento que merece ser enfrentado. A PGFN assim argumenta em relação a primeira matéria:

II. 1 – Da necessidade de se considerar a existência de prejuízo como condição para a anulação do lançamento.

Inicialmente, cumpre demonstrar que o acórdão recorrido diverge do proferido pela CSRF no que tange à possibilidade de

aplicar à análise de eventual nulidade do lançamento a norma contida no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

O acórdão recorrido julgou nulo o lançamento independentemente de qualquer indagação acerca da existência de prejuízo in concreto para a contribuinte, requisito este que se extrai da interpretação dos arts. 59 e 60 do referido Decreto.

Em sentido contrário a esse entendimento, os acórdãos paradigmas abaixo deram provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por considerar, com base no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que a declaração de nulidade exige a demonstração de efetivo prejuízo para a defesa. Destaque-se, inclusive, que a hipótese fática dos paradigmas é a mesma do processo ora em análise. Confira-se:

Acórdão nº CSRF/9202-01.262 e Acórdão nº CSRF/9202-01.536

No acórdão recorrido, a nulidade declarada pautou-se em duas premissas: o reconhecimento da nulidade do auto de infração, baseado em vício material, no que se refere à contribuição previdenciária dos contribuintes individuais, tendo em vista que o lançamento foi efetuado com base em aferição indireta **sem a devida motivação e sem identificação dos segurados**, assim foi descrita a fundamentação da nulidade da contribuição dos segurados. Vejamos trecho do voto do acórdão recorrido:

Aferição indireta. Motivação.

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar –, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observarseão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;*
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;*
- e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.*

Tomando o conteúdo do dispositivo, podemos identificar os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Os vícios de forma, a seu turno, consistem “na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”. Diversamente, os vícios quanto ao motivo são verificados quando “a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”.

A jurisprudência do CARF tem acolhido tal entendimento:

*Acórdão nº 10249047 do Processo 13709002025200110
NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO VÍCIO MATERIAL*

A falta da adequada descrição da matéria tributária, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas torna nulo o ato administrativo de lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Preliminar acolhida.

Nesse sentido, a ausência de fundamentação fática e jurídica do lançamento no que se refere ao arbitramento deve ser conhecida de ofício por ser questão de ordem pública que constitui pressuposto de constituição e desenvolvimento válido do processo, podendo-nos valer aqui do artigo 267, parágrafo 3º, do Código de Processo Civil.

Em sendo conhecida a matéria, é necessário o reconhecimento da nulidade do auto de infração, baseado em vício material, no que se refere à contribuição previdenciária dos contribuintes individuais, tendo em vista que o lançamento foi efetuado com base em aferição indireta sem a devida motivação e sem identificação dos segurados.

Isso porque a própria autoridade fiscal, em Relatório Complementar de fls.2593/2595, após baixados os autos em diligência, ao reconhecer que diversos valores foram contabilizados incorretamente pela Recorrente demonstra a inviabilidade de que a escrita contábil seja o único meio de aferição dos valores devidos, ainda mais sem critérios objetivos que permitam identificar, por exemplo, os segurados para os quais cada pagamento foi realizado ou a motivação para consideração dessa escrita, apesar de suas incongruências.

Por essa razão, ante a ausência de fundamentação fática e jurídica para o arbitramento com base na escrita contábil, sem

qualquer outro instrumento que lhe dê suporte, é necessário o reconhecimento da nulidade do auto de infração no que se refere à contribuição previdenciária do contribuinte individual, por vício material no embasamento do lançamento.

Importante salientar em relação ao processo que ensejou o acórdão recorrido que, conforme descrito no relatório fiscal e na informação fiscal após o processo ser baixado em diligência, o contribuinte foi intimado durante o procedimento fiscal, a apresentar os documentos pertinentes ao fatos geradores, e os apresentou, tanto que houve conversão em diligência em função do entendimento de não análise pontual dos documentos apresentados, ensejando a retificação do lançamento após a diligência.

Note-se também que embora tenha constado na decisão o acolhimento de ofício de nulidade, existia por parte do sujeito passivo manifestação, fls. 2660, após diligência em que se pede a nulidade do lançamento pelos mesmos argumentos trazidos na impugnação. Senão vejamos:

Diante do resultado da diligência apresentado, a ora requerente passa a demonstrar que o recurso administrativo deve ser provido por este c. Conselho, para anular a autuação lavrada ou, ao menos, reduzir o valor exigido.

[...]

Com a análise do referido dispositivo, torna-se possível concluir que o ato de constituição do crédito tributário - lançamento - corresponde à verificação do fato gerador da obrigação, da determinação da matéria tributada, do cálculo do montante devido e da identificação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável).

O lançamento deve ocorrer com fiel observância aos requisitos acima citados, com a finalidade de possibilitar todos os meios de defesa e recurso constitucionalmente assegurados aos contribuintes em geral. Nessas condições, não há dúvida de que, no presente caso, o artigo 142, do CTN foi violado literalmente pela fiscalização, conforme se depreende pela análise do Relatório Fiscal em confronto com o resultado da diligência recentemente realizada pelo Auditor Fiscal.

Nesse sentido, importante destacar que o resultado da diligência realizada pelo Auditor Fiscal comprova os argumentos de nulidade arguidos desde a apresentação da defesa administrativa, posteriormente reiterados no recurso administrativo da ora requerente, consistentes (i) na ausência de identificação dos contribuintes individuais, (ii) no aferimento indireto da retenção de 11% dos serviços prestados e (iii) na falta de indicação do montante devido.

Colocada a situação do recorrido, cumpre-nos apreciar se os paradigmas, em situação similar adotaram entendimento diverso da mesma questão. Em relação ao primeiro paradigma CSRF/9202-01.262, dois pontos nos chamam a atenção

Note-se que a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente diz respeito a nulidade do lançamento, por consubstanciarse em aferição indireta, sem que a fiscalização tenha feito sequer menção ao dispositivo legal que permita o arbitramento. Ademais a ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do Fisco e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária, que pressupõe a ocorrência do fato gerador, não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade.

Contudo, considerando que a nulidade pela ausência da indicação do dispositivo legal já restou afastada no âmbito da Câmara Superior, passo ao exame das razões apresentadas pelo recorrente ainda em sede de preliminar quanto a nulidade.

Reporto-me aos termos do relatório fiscal, no qual o auditor assim indica os fatos geradores constantes da NFLD:

“Constituem fatos geradores as remunerações pagas de forma dissimulada, à beneficiários não identificados, correspondentes a valores lançados na escrituração do ITE, como sendo pagamento a empresa de consultoria – SMP – Consultoria Empresarial SC Ltda, sendo que mesmo intimada a empresa recusouse a apresentar os documentos relacionados a essa contratação, ocasionando a emissão do AI 35.902.9884.

Destaca, ainda a autoridade que a conduta descrita, associada a outras anteriores de utilização de notas fiscais inidôneas (notas frias) para possibilitar a retirada de expressivas somas pelos seus diretores, autoriza a presente fiscalização a concluir que tratavase novamente de expediente fraudulento, visando remunerar dissimuladamente empregados, diretores e outros não identificados.

Por fim, enfatizou o auditor que causou estranheza o fato de que, indagados sobre o que se trata a contratação, nenhum dirigente ou funcionário soube dizer qual o serviço prestado, quem prestou ou outros fatos relacionados.”

Contudo, mesmo considerando a dificuldade encontrada pelo auditor, quando deparase com situações em que o próprio contribuinte dificulta o procedimento fiscal, entendo que competiria a autoridade fiscal, indicar e explicar os fundamentos jurídicos que embasaram o lançamento de contribuições. Não estou com isso, querendo dizer que o auditor tivesse que relacionar documentos, posto que a empresa não os apresentou, mas entendo que haveria outras forma de diligenciar para ao menos saber quem eram os sócios da empresa de consultoria contratada, buscando informações junto aquela, já que a empresa negou-se a prestar informações.

No caso, a indicação e descrição das contribuições apuradas devem ser descritas ao recorrente possibilitando o pleno exercício da ampla defesa. Ao contrário do que

Conforme grifado acima, enquanto no recorrido foi suscitada a nulidade pela não individualização, o auditor teve acesso aos documentos que permitiriam afastar essa argumentação, tanto que esclarece os motivos pelos quais não autuou a empresa por não apresentação de documentos, no paradigma 1 a empresa não havia apresentado qualquer documento. Ou seja, não se tratam de situações similares que possibilitem o teste de divergência capaz de cancelar o conhecimento do Recurso Especial.

De igual forma, não é possível reconhecer a divergência em relação ao segundo paradigma nº 9202-01.536, pela mesma motivação. Vejamos o que encontra-se expresso na ementa:

Acórdão nº CSRF/9202-01.536

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/04/1999 a 31/01/2003 PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL.*

De acordo com o princípio pas de nullité sans grief, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade. Como no presente caso, em que o art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterà obrigatoriamente a disposição legal.

Não obstante a existência de vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

Recurso especial provido."

Divirjo do entendimento apresentado no recurso especial da PGFN de que: "Desse modo, flagrante é a divergência: enquanto o acórdão recorrido anulou o lançamento considerando objetivamente a existência de vício, **sem observar a necessidade da demonstração do prejuízo, os acórdãos paradigmas reputam indispensável ao deslinde desse tipo de controvérsia** a consideração da existência de prejuízo in concreto." Na verdade, houve não apenas o questionamento por parte do sujeito passivo, mas os argumentos trazidos na diligência fiscal fls. 2593, demonstram a necessidade de um tratamento individualizado da questão, dado o fato de não ter havido imputação de não apresentação de documentos ou esclarecimentos durante o procedimento fiscal. No paradigma, resta claro que não foi suscitado nulidade e que o fundamento para nulidade, afastada posteriormente, pela CSRF foi a inexistência de qualquer prejuízo, ou mesmo que a falta de dispositivo legal simplesmente não é suficiente para que se decrete a nulidade, quando o contribuinte se defende. Novamente, no recorrido não se anulou pela mera ausência de dispositivo legal.

Assim, não conheço dessa primeira matéria pela ausência de similitude fática.

Quanto a segunda matéria suscitada pela procuradoria: "**Da decretação de nulidade por vício formal em hipóteses de ausência de indicação do dispositivo legal do arbitramento**", vejamos o que é trazido como argumento para reforma do acórdão:

II. 2 – Da decretação de nulidade por vício formal em hipóteses de ausência de indicação do dispositivo legal do arbitramento

*Na hipótese dessa e. Câmara não acolher o entendimento do paradigma acima citado, passa-se a demonstrar que o julgamento recorrido divergiu também do posicionamento de outras Câmaras que defendem **que a ausência de indicação do dispositivo atinente ao arbitramento gera tão somente nulidade por vício formal.***

Para comprovar a divergência a PGFN trouxe como paradigmas os acórdãos Acórdão nº 206-00.478 e 2401-00018, vejamos suas ementas.

Acórdão nº 206-00.478

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/12/1998

Ementa: PEDIDO DE REVISÃO. OBSERVÂNCIA PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. Tratando-se de Pedido de Revisão devidamente enquadrado em uma das hipóteses/pressupostos legais contidos na legislação de regência, especialmente no art. 60, da Portaria MPS nº 88 – RICRPS, deve ser conhecido para anular o Acórdão Recorrido, mormente quando restar comprovada a contrariedade a lei.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91, c/c art. 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

Acórdão nº. 2401-00018

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/09/1999 a 30/07/2006
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. 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, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.*

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VICIO INSANÁVEL.

NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.

Aqui, novamente, melhor sorte não assiste a procuradoria na demonstração da divergência, posto que assim argumenta após apresentar os paradigmas: "***Mostra-se notória a existência de divergência na interpretação da legislação tributária considerando que os paradigmas acima transcritos apontam que a eventual irregularidade por ausência de indicação do dispositivo legal enseja, quando muito, nulidade por vício formal.***"

Conforme já apreciado anteriormente, não foi a mera ausência de dispositivo legal que ensejou a nulidade, razão pela qual novamente os paradigmas apresentados não se mostram válidos à demonstração da divergência.

Em relação a terceira matéria, não há qualquer inconsistência no despacho de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecida. Apenas, ressalto que a prevalece o objeto em relação a multa aplicada, considerando que a nulidade declarada refere-se apenas a parte do lançamento referente à contribuição não descontada em sua totalidade dos contribuintes individuais, não afetando a contribuição patronal correspondente sobre os mesmos fatos geradores.

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, entendo que razão assiste ao recorrente.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

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 acrescentados)

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 nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

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, resta 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 item 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 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. 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 atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 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.

Neste 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 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. 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.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com o entendimento consolidado pela Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que encontra-se em total sintonia com o descrito por meio da Súmula CARF nº 119/2018.

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por fim, destaca-se que, independente do lançamento fiscal analisado referir-se a Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Acessória (AIOA), este último consubstanciado na omissão de fatos geradores em GFIP, lançados em conjunto, ou seja formalizados em um mesmo processo, ou em processos separados, a aplicação da legislação não sofrerá qualquer alteração, posto que a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009 contempla todas as possibilidades, já que a tese ali adotada tem por base a natureza das multas. (grifos não presentes no original).

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula/CARF nº 119.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira