



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.000695/2008-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-010.122 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente ENTIDADE AUTARQUICA DE ASSISTENCIA TECNICA E EXTENSAO RURAL DO ESTADO DE RONDONIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PRAZO DECADENCIAL. REGRA DE CONTAGEM. ENTENDIMENTO SUMULADO.

Nos termos da Súmula CARF nº 148, os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente em processo administrativo específico.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, em razão da concomitância de instâncias. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 372/394, interposto contra decisão da DRJ em Belém/PA de fls. 330/360, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no AI DEBCAD nº 37.116.870-8, de fls. 03/10, lavrado em 28/03/2008, referente ao período de 01/2001 a 13/2006, com ciência da RECORRENTE em 22/04/2008, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 1.104.303,20.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 20/26), constatou-se que as GFIP, referentes aos meses de Janeiro/2001 a Dezembro/2006, foram apresentadas com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, pois deixou o RECORRENTE de declarar em GFIP o que segue:

1.2.1. Os segurados empregados ou parte da remuneração dos segurados empregados incluídos em folha de pagamento, conforme demonstrado no anexo I deste relatório [fls. 28/90];

1.2.2. Os segurados contribuintes individuais não incluídos em folha de pagamento (remunerações extraídas das Notas Fiscais Avulsas de Prestação de Serviços), conforme demonstrado no anexo II deste relatório [fls. 92/160].

Ademais, a RECORRENTE se auto enquadrou como Entidade Filantrópica no FPAS 639 com 100% de isenção de contribuições previdenciárias patronais e, de igual forma, informou o valor 0,00 (zero) no campo de alíquota RAT. Contudo, a fiscalização entendeu que não era possível este enquadramento, pois a RECORRENTE teve cancelada a isenção das contribuições mediante o Ato Declaratório nº 001/2005, de 21/02/2005, com efeitos a partir de 01/01/1994.

Neste sentido, os valores de contribuição que deixaram de ser declarados em GFIP em razão de tal erro também foi computado na base de cálculo do presente caso, nos seguintes termos:

1.3. A empresa prestou informações incorretas nas GFIP's das competências de 06/2003 até 13/2006, que alteraram o valor das contribuições devidas. Os valores estão discriminados no anexo III deste relatório [fls. 162/164]. Os erros ocorreram nos seguintes campos:

1.3.1 Campo FPAS: Código informado 639, quando o correto seria 515;

1.3.2 Campo Alíquota RAT: Valor informado 0,00 (zero), quando o correto seria 1,00 (um).

Assim, a fiscalização confeccionou tabela de fls. 22/26, demonstrando o cálculo da presente multa aplicada, mediante a diferença entre as contribuições não declaradas em GFIP, por mês de cada competência, concluindo com o que segue:

- (A) Contribuições dos segurados empregados incluídas na multa somente nos casos em que as remunerações não foram incluídas na GFIP (Anexo II), calculadas à alíquota de 8%.
- (B) Contribuição dos Segurados Contribuintes individuais incluídas na multa a partir da competência 04/2003 e somente nos casos em que as remunerações não foram incluídas na GFIP (Anexo II), calculadas à alíquota de 11%.
- (C) Contribuições da empresa destinadas à Seguridade Social, calculadas sobre o valor da **Remuneração dos Segurados Empregados e Contribuintes Individuais**, à alíquota de 20% e mais 1 %, da remuneração dos segurados empregados, destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 186/210 em 20/05/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belém/PA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

A interessada foi pessoalmente notificada da notificação em 22/04/2008, conforme assinatura constante da fl. 01. Em 20/05/2008, a mesma apresentou defesa tempestiva (fls. 93/105, com anexos de fls. 106/151), por meio de seu bastante procurador (fl. 108), com anexos de fls. 109/151, reclamando, em síntese, que:

I - O crédito constituído referente ao período de 01/2001 a 03/2003 está contaminado pela decadência, nos termos do artigo 173, I do CTN. Por esta razão, requer a desconstituição desta porção do crédito.

II - O auto de infração é improcedente, posto que não errou o contribuinte ao informar em GFIP o código FPAS 639, referente a entidades em gozo regular de isenção. O que ocorre é que o Ato Cancelatório de Isenção n.º 001/2005, emitido pelo INSS, que cancelou a sua isenção, é inválido, posto que padece de vício insanável, visto que praticado por agente incompetente. Em decorrência da suspensão eficácia do §4º, acrescido ao artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, pelo artigo 1º da Lei n.º 9.732/98, o INSS está impedido de cancelar as isenções em fruição, à míngua de norma válida e eficaz que lhe outorgue competência para tanto.

III - O Ato Cancelatório de Isenção n.º 001/2005, de 21/02/2005, que cancelou a sua isenção a partir de 01/01/1994, é inválido, posto que o enquadramento legal utilizado pelo mesmo encontra-se sob efeito suspensivo, desde 16/06/2000, data da publicação do acórdão do STF na ADI n.º 2.028-5/DF, que produz efeitos oponíveis contra todos, nos precisos termos do artigo 11, §1º, da Lei n.º 9.868/99, o que considera violação ao princípio da legalidade.

IV - O Ato Cancelatório n.º 001/2005 é ilegal e abusivo, por vulnerar o artigo 146, II, da Constituição Federal/1988, bem como o princípio da hierarquia das leis, insculpido no artigo 59, eis que se funda na Lei n.º 8.212/91, artigo 55, que, por ser ordinária, mostra-se formalmente idônea para regulamentar a matéria, além de materialmente

inconstitucional, por desvirtuar o conceito constitucional de "entidade beneficente assistência social" e pretender restringir a extensão da "imunidade" consagrada no artigo 195, §7º, da lei -Maior.

V - Apelou da Decisão que lhe foi contrária, no que tange ao mandado de segurança n.º 2006.41.00.001084-5, que questiona a validade do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais de n.º 001/2005.

VI - Solicita a exclusão, no cálculo do valor da multa, dos valores referentes contribuição da empresa anteriores a 21/02/2005, posto que, até pelo menos esta data, que é a data do Ato Cancelatório de Isenção n.º 001/2005, a autuada gozava plenamente da isenção da parte patronal das aludidas contribuições. O cálculo da multa atenta, pois, contra o artigo 32, IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91, e vulnera, ainda, os princípios da irretroatividade das leis e da razoabilidade, consagrados pelos artigos 5º, XXXVI, e 37 da CR/88, além de contrariar o artigo 106 do CTN, que somente prevê a aplicação da lei tributária a ato ou fato pretérito, nas hipóteses ali previstas, em benefício do contribuinte. Destarte, impõe-se o recálculo da multa lançada no auto de infração impugnado, para excluir, do período de 01/2001 a 20/02/2005, os valores arrolados, por competência, devidos a título da parte patronal da contribuição previdenciária.

VII — A multa aplicada tem efeito confiscatório (artigos 5º, XII e 170, II, da CF/88), afrontando os princípios de garantia da propriedade, da vedação ao confisco, da capacidade contributiva e ainda os da razoabilidade e proporcionalidade, que são integrantes do aspecto substantivo do devido processo legal, assegurado pelo artigo 5º, LIV, da CR188, razão pela qual pede o cancelamento da autuação fiscal combatida.

VIII — De acordo com o eminente Desembargador Federal Leão Aparecido Alves, "Em matéria de penalidades administrativas, devem ser observados princípios do direito penal e processual penal sempre que as cominações se tornarem excessivas ou até abusivas". Desse modo, há que se ter em vista que a sucessão de infrações de idêntica natureza, apuradas em uma só autuação, deve ser reputada como uma infração continuada, a ensejar a aplicação de apenas uma penalidade.

Finaliza sua defesa requerendo seja conhecida e provida a presente impugnação, a fim de que seja julgado improcedente o presente auto de infração, com conseqüente desconstituição integral da penalidade aplicada, ou, sucessivamente, para que sejam descontados do cálculo da multa os valores relativos à contribuição da empresa, bem como as parcelas atingidas pela decadência.

E o breve Relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belém/PA julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 330/360):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

GFIP. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constitui infração apresentar o documento GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Infração ao disposto na Lei n.º 8.212/91, art. 32, inciso IV e §5L), acrescentado pela Lei n.º 9.528/97, combinado com art. 225, inciso IV, §4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

DECADÊNCIA. O direito de constituir o crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, em virtude do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da Súmula Vinculante nº 08 de 12/06/2008, publicada no DJ de 20/06/2008, de observância obrigatória por força do disposto no art. 103-A da Constituição Federal de 1988, regulamentado pelo art. 2º da Lei nº 11.417/2006, extingue-se em 5 (cinco) anos.

CONSOLIDAÇÃO ADMINISTRATIVA DE MATÉRIA JÁ APRECIADA. EFEITOS. Não é permitido em processo administrativo reabrir-se a discussão de mérito já apreciado em outro processo.

MATÉRIA PRECLUSA. Matéria já discutida e com entendimento já consolidado administrativamente em processo diverso da lide em questão constitui matéria preclusa, da qual não se toma conhecimento.

MULTA CONFISCATÓRIA. Tratando-se de sede do contencioso administrativo, uma vez demonstrado que o auto de infração está corretamente fundamentado na legislação aplicável e em plena vigência, não há que se falar em multa confiscatória (art. 102, I, "a", da Constituição Federal de 1988).

Lançamento Procedente em Parte

Na ocasião, a DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento, qual seja, das competências compreendidas no período de 01/2001 a 11/2002, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, pois o contribuinte foi cientificado do lançamento em 22/04/2008.

No entanto, por haver erro no somatório dos valores da multa em razão da competência, não houve modificação do valor lançado.

É que o valor da multa imposta constante no AI deveria ser o somatório dos valores de multa aplicados para cada competência do período em tela. Contudo, constatou-se que a autoridade autuante deixou de somar os valores de multa referentes às competências do período de 01/2001 à 06/2003.

Desta sorte, caso fosse excluir as competências decadentes (01/2001 a 11/2002) o valor a ser mantido neste auto de infração seria de R\$1.143.511,04, acima, portanto, dos R\$ 1.104.303,20 originalmente lançados.

Assim, a DRJ entendeu por julgar o presente auto de infração procedente em parte, excluindo as competências contaminadas pela decadência (período de 01/2001 a 11/2002) e também excluindo as competências de 12/2002 a 06/2003, que deixaram efetivamente de compor o cálculo da multa imposta, mantendo o valor de R\$ 1.104.303,20 constante da capa do presente AI, posto que o mesmo se refere tão somente às competências de 07/2003 a 13/2006, que são totalmente procedentes.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 07/05/2009, conforme AR de fl. 368, apresentou o recurso voluntário de fls. 372/394 em 04/06/2009.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

Despacho de Saneamento

Em 20/09/2021 este Relator proferiu o despacho de saneamento de fls. 402/403, através do qual requereu-se verificar a situação dos processos correlatos de obrigações principais, sobretudo o esclarecimento a respeito de quais NFLDs integram a base de cálculo da presente multa CFL 68.

Em resposta de fls. 405/406 esclareceu-se que a presente multa estava embasada nas seguintes NFLDs:

- (i) 37.116.874-0 – PAF não identificado.
- (ii) 37.116.875-9 - PAF n.º 10240.000697/2008-13
- (iii) 37.116.878-3 - PAF n.º 10240.000696/2008-61

Por não ser possível verificar em que fase processual se encontra o julgamento administrativo do lançamento objeto da NFLD n.º 37.116.874-0, sugeriu fosse oficiado o órgão de Origem para esclarecimentos.

Neste sentido, foi proferido o despacho de fl. 409 no sentido de esclarecer que as NFLDs 37.116.874-0 e 37.116.875-9 são controladas no processo n.º 10240.000697/2008-13. Ademais, informou que a NFLS 37.116.874-0 foi extinto por pagamento em 14/07/2009, conforme extrato de fl. 408.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Da Decadência

Quanto ao presente tema, o contribuinte entende que a decadência abrangeu o período de 01/2001 a 03/2003, ao passo que a DRJ decidiu pela decadência do período até 11/2002 (inclusive), com base no artigo 173, I, do CTN, tendo em vista que o presente

lançamento se trata de lançamento de ofício, e não por homologação, este que seria aplicado o artigo, 150, §4º, do CTN, que não é o caso.

Em fase recursal o RECORRENTE relata que o acórdão admite que a contagem do prazo decadencial deva ser feita segundo o disposto no inciso I do artigo 173 do CTN, e assente, com base no aludido dispositivo legal, que a competência mais remota objeto da autuação, qual seja, janeiro/2001, foi atingida pela decadência, momento em que indaga por que também não teria sido igualmente fulminada pela decadência - respeitada a contagem do prazo de 05 anos nos termos do inciso I do art. 173 do CTN- a competência mais recente, qual seja, março/2003, tendo sido o lançamento efetuado em 31/03/2008.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN (abaixo transcrito), pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme dispõe a Súmula n.º 148 abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 148

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Acórdãos Precedentes:

2401-005.513, 2401-006.063, 9202-006.961, 2402-006.646, 9202-006.503 e 2201-003.715.

(**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Então, no presente caso, débitos de obrigações acessórias referentes a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário 2002 teriam o início da contagem do prazo decadencial a partir de 01/01/2003 (*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*) e poderiam ser lançados até 31/12/2007, com exceção da competência de dezembro/2002.

Isto porque, o prazo para apresentar a GFIP é até o dia 7 do mês subsequente àquele em que a remuneração foi paga, como dispunha o art. 2º da Instrução Normativa MPS/SRP N.º 9/2005. Desta forma, em relação à competência de dez/2002, apenas a partir de 08/01/2003 é que a fiscalização poderia ter lançado o crédito tributário por descumprimento de

obrigação acessória da referida competência, visto que, antes desta data, não houve qualquer descumprimento por parte do contribuinte. Consequentemente, o termo inicial da contagem do prazo decadencial (*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*) passa a ser 01/01/2004, e o termo final 31/12/2008.

Desta feita, tem-se que o período anterior à competência 11/2002 (inclusive) se encontra decadente (artigo 173, I, do CTN), pois a ciência da RECORRENTE ocorreu em 22/04/2008. De outro lado, não é decadente o período de 12/2002 a 03/2003, pois para tais competências o lançamento poderia ser realizado até 31/12/2008.

Por fim, importante esclarecer que o eventual reconhecimento de períodos decadentes nos lançamentos envolvendo as obrigações principais (que podem se sujeitar à regra do art. 150, §4º, do CTN, ao contrário da multa objeto deste caso) não influenciam no cálculo da presente multa, conforme prevê a já citada Súmula n.º 148 deste CARF ao dispor que o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária sempre observa a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, "*ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN*".

Portanto, não merece reforma a decisão da DRJ.

MÉRITO

Rediscussão do Ato Cancelatório n.º 001/2005. Não Conhecimento

Em primeiro plano, cumpre ressaltar que a RECORRENTE reiterou os argumentos da impugnação ao tempo em que sustenta que o Ato Cancelatório n.º 001/2005 é inválido, argumentando que o mesmo utiliza enquadramento legal que se encontra com eficácia suspensa, qual seja, o inciso III do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.732, de 11/12/98.

Destarte, alega que não seria de prosperar o entendimento fiscal de que a RECORRENTE teria apresentado informações incorretas nas Guias de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), relativas aos meses de janeiro/2001 a dezembro/2006.

Argumenta ainda que, em decorrência da suspensão da eficácia do §4º, acrescido ao artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, pelo artigo I da Lei n.º 9.732/98, o INSS está impedido de cancelar as isenções em fruição, à mingua de norma válida e eficaz que lhe outorgue competência para tanto.

Reclama também que o Ato Cancelatório de Isenção n.º 001/2005 é ilegal e abusivo, por vulnerar o artigo 146, II, da Constituição Federal/1988, bem como o princípio da hierarquia das leis, insculpido no artigo 59, eis que se funda na Lei n.º 8.212/91, artigo 55, que, por ser ordinária, mostra-se formalmente inidônea para regulamentar a matéria, além de materialmente inconstitucional, por desvirtuar o conceito constitucional de "entidade beneficente

de assistência social" e pretender restringir a extensão da "imunidade" consagrada no artigo 195, §7º, da Lei Maior.

Dessa forma, alega que não pretende rediscutir o Acórdão n.º 2115/2005 proferido pelo CRPS que cancelou a isenção de contribuições previdenciárias a que sempre fez jus a RECORRENTE, mas, tão somente, o reconhecimento da improcedência do lançamento referente às contribuições previdenciárias, bem como à multa que lhe foi imposta pela fiscalização, tendo em vista que a presente autuação baseia-se no referido cancelamento da isenção.

Nota-se que foi amplamente discutido e claramente explicado no julgamento de piso que não cabe a rediscussão da matéria abordada no Acórdão n.º 2115/2005, da 4ª Câmara do CRPS (acostado às fls. 312/326). Entendo que foi correto o posicionamento da autoridade julgadora de primeira instância, pois não há como realizar qualquer modificação no lançamento com base apenas nos argumentos de defesa apresentados pela RECORRENTE.

Inclusive porque os argumentos apresentados pelo contribuinte neste tópico visam o afastamento da cobrança da obrigação principal e, portanto, devem ser objeto de discussão no processo específico para tanto, e não nestes autos que trata da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Outrossim, em face da decisão que manteve o Ato Cancelatório de sua isenção, a RECORRENTE impetrou mandado de segurança n.º 0001081-28.2006.4.01.4100 (numeração antiga 2006.41.00.001084-5), conforme faz prova o seguinte trecho do acórdão proferido pelo TRF da 1ª Região ao apreciar a apelação interposta pela RECORRENTE em face da sentença que denegou a segurança por ela pleiteada (documento extraído de <<https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=200641000010845&pA=200641000010845&pN=10812820064014100>>):

A presente apelação foi interposta pela ASSOCIAÇÃO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E EXTENSÃO RURAL DO ESTADO DE RONDÔNIA – EMATER à sentença que denegou a segurança ao fundamento de que a impetrante não comprovou que faz jus à isenção das contribuições previdenciárias patronais.

A apelante sustenta, em síntese, que o INSS está impedido de cancelar as isenções em fruição, concedidas com base na legislação pretérita, à míngua de norma dotada de eficácia que outorgue competência para tanto, enquanto não julgada definitivamente a ADI 2028.

(...)

A documentação constante nos autos não é suficiente para demonstrar o enquadramento da impetrante como beneficiária da imunidade tributária prevista na Constituição, uma vez que não preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN. Ademais, não foram cumpridas as exigências para o gozo da isenção do art. 195, § 7º, da Carta Magna, contidas no art. 55 da Lei 8.212/1991, vigente à época da impetração.

(...)

Ademais, a impetrante não preencheu os requisitos da Lei 3.577/1959, uma vez que o certificado de entidade de fins filantrópicos não tem validade indeterminada, e que os membros da sua diretoria percebiam remuneração.

Ante o exposto, nego provimento à apelação.

É como voto.

Ou seja, verifica-se que a matéria de defesa apresentada pela RECORRENTE (suspensão de dispositivos do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 pela ADI 2.028-5/DF) foi levada à apreciação do Judiciário, sendo certo que referidas razões não podem mais ser objeto de apreciação na esfera administrativa, nos termos da Súmula n.º 01 deste CARF:

Súmula CARF n.º 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Tendo em vista que cabe ao Judiciário dar a palavra final sobre o tema, não cabe mais discutir o tema na esfera administrativa, pois a decisão judicial sempre prevalecerá.

Evidentemente, caso haja decisão judicial favorável à contribuinte para reconhecer a invalidade do ato cancelatório de sua isenção, todos os lançamentos que comprovadamente tiveram origem no referido ato de cancelamento serão, obviamente, atingidos.

Sendo assim, entendo que não merece ser conhecido esta parte do Recurso Voluntário apresentado pela RECORRENTE, pois toda a matéria recursal da contribuinte, que trata da suposta incompetência do INSS para efetuar o ato cancelatório de isenção das contribuições, foi questão levada à apreciação do Poder Judiciário. Ou seja, ainda que fosse possível a sua rediscussão nestes autos (o que admite-se apenas para argumentar), houve a nítida renúncia às instâncias administrativas quanto ao tema.

Da Multa Aplicada

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa na alegação da suposta inclusão indevida dos valores relativos à contribuição da empresa incidente sobre a Remuneração dos Segurados Empregados e Contribuintes Individuais. Argumenta que, por se tratar de penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, não cabe incluir, no cálculo da multa, valores devidos a título da parte patronal da contribuição previdenciária, de forma retroativa e desconsiderando que, até pelo menos o dia 21/02/05, data de emissão do Ato Cancelatório n.º 001/2005, a RECORRENTE gozava plenamente da isenção da parte patronal das aludidas contribuições.

Assim, vê-se que a RECORRENTE se baseia, novamente, na alegação de que gozava plenamente da isenção da parte patronal das aludidas contribuições até 21/02/2005, argumento do qual foi refutado de forma clara no julgamento de piso, sendo colacionado, inclusive, o voto do Acórdão n.º 2115/2005 emitido pelo CRPS que demonstra perfeitamente o mantimento do Ato Cancelatório n.º 001/2005, declarando cancelada a isenção concedida à RECORRENTE a partir de 01/01/1994.

Ademais, insubsistente a tese adotada pela RECORRENTE de que a multa foi aplicada de forma retroativa. Isto porque, à época do período objeto de fiscalização, já existia a norma obrigando a contribuinte a declarar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias (art. 32, IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91). Sendo assim, ao atribuir ao Ato Cancelatório n.º 001/2005 efeitos a partir de 01/01/1994, tem-se que a partir desta data a RECORRENTE deveria ter cumprido com as obrigações acessórias exigidas à época, dentre as quais estavam aquelas normas utilizadas como fundamento da presente multa.

Não se trata de instituição de uma lei nova (essas, sim, não poderia retroagir para atingir fatos pretéritos), mas sim de uma obrigação acessória já existente à época dos fatos analisados (12/2002 a 12/2006). Da mesma forma que descumpriu a obrigação principal, também deixou de observar a obrigação acessória.

Diante do exposto, mantenho o entendimento da DRJ.

Da Multa Aplicável. Retroatividade Benigna

A RECORRENTE pleiteia o recálculo da multa para que seja considerado os termos do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, inserido pela Lei n.º 11.941/2009, em atenção à retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

O referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa

da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula n.º 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário (que é o caso dos autos), deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF n.º 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º (se houvesse), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF n.º 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extrai-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debruce sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Sobre a matéria, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão n.º 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art.

32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei n.º 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<p><u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...)</p> <p>§ 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u></p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p>
<p><u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;;</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> (...)</p> <p>Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de</u></p>

¹ 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.

<p>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS;</p> <p>d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;;</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</p> <p>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;</p> <p>d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></p>	<p><u>ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p> <p>Lei 9.430:</p> <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de <u>ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...)</p> <p>Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u></p> <p>§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.</p> <p>§ 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u></p> <p>§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.</p>
--	--

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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 n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf n.º 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF n.º 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

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

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

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

O referenciado Parecer SEI n.º 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando

a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciária mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PGFN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91,

com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, entendo que a multa objeto do presente processo (CFL 68) deve ser comparada com a penalidade do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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.

Portanto, entendo que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008, de tal forma que não pode ser objeto de comparação para fins da aplicação da retroatividade benigna.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 (objeto deste processo), comparar com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Do erro no somatório dos valores da multa por competência

Quanto ao tema, a DRJ, constatou equívoco, por parte da autoridade fiscal atuante, ao efetuar a soma dos valores da multa, por competência, como colacionado abaixo (fl. 356):

No Relatório Fiscal da Multa Aplicada (fls. 11/13) elaborado pela autoridade fiscal atuante consta a planilha de cálculo da multa imposta, com a demonstração detalhada dos valores da multa aplicada para cada competência em questão (período de 01/2001 a 13/2006). O valor da multa imposta constante da capa do presente AI (fl. 01) deveria ser, portanto, o somatório dos valores de multa aplicados para cada competência do período em tela, conforme determina a legislação em vigor acima transcrita. No entanto, ao analisar o conteúdo da referida planilha de cálculo da multa imposta (fls. 11/13), verifiquei que o valor total de R\$1.104.303,20 encontrado pela autoridade fiscal está incorreto, posto que a soma dos valores constantes da coluna "Multa Aplicada" totaliza efetivamente R\$1.262.435,81, e não R\$1.104.303,20.

Quanto ao equívoco acima referido cometido pela autoridade atuante, o que pode constatar foi que, quando da realização da soma dos valores de cada competência para encontrar o valor total da multa, de alguma forma, a autoridade atuante deixou de somar os valores de multa referentes às competências do período de 01/2001 à 06/2003.

Pela análise da planilha de cálculo da multa (fls. 11/13), constatei ainda que o valor de R\$1.104.303,20, constante da capa do presente AI, representa apenas a soma dos valores de multa das competências do período de 07/2003 a 13/2006, competências estas não alcançadas pela decadência, sendo este valor, portanto, totalmente procedente, posto que verifiquei que os valores de multa, por competência, estão corretos.

Ressalte-se ainda que, ao encontrar o valor de R\$1.104.303,20, como valor total da multa, a autoridade fiscal atuante equivocadamente não apenas deixou de incluir os valores de multa do período alcançado pela decadência (01/2001 a 11/2002), que por esta razão são improcedentes, como também deixou de incluir os valores de multa referentes às competências do período de 12/2002 a 06/2003, que não foram alcançadas pela decadência e que, portanto, são procedentes. Quanto a este último período, entretanto, o sistema informatizado desta Instituição não viabiliza a sua inclusão, ou seja, não é possível a retificação do valor da multa para maior. Assim, apesar das multas das competências de 12/2002 a 06/2003 serem procedentes, não há como retificar no sistema informatizado o valor do presente auto de infração de R\$1.104.303,20 para R\$1.143.511,04, que seria efetivamente o valor final correto da presente autuação, posto que representaria o somatório das multas, por competência, de todo o período não alcançado pela decadência e que são totalmente procedentes, qual seja: 12/2002 a 13/2006.

Ressalte-se que o referido equívoco não gerou qualquer prejuízo para o contribuinte, posto que, exceto pelo valor total da multa, os dados contidos na planilha para cada multa em cada uma das competências estão expostos de forma absolutamente clara e precisa, razão pela qual não há que se falar em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

(...)

Assim, diante de todo o acima exposto e, principalmente, em obediência aos Princípios da Economia Processual e da Moralidade e considerando ainda que na infração em comento cada competência corresponde a uma ocorrência, sendo, portanto, independentes, voto por julgar o presente auto de infração procedente em parte, excluindo-se as competências contaminadas pela decadência (período de 01/2001 a 11/2002) e também excluindo-se as competências de 12/2002 a 06/2003, que deixaram efetivamente de compor o cálculo da multa imposta, conforme já suficientemente explanado, mantendo-se o valor de R\$1.104.303,20 constante da capa do presente AI, posto que o mesmo refere-se tão somente às competências de 07/2003 a 13/2006, que são totalmente procedentes, conforme já exaustivamente explicitado acima. (Grifo nosso)

Diante do julgamento de piso supracolacionado, a RECORRENTE pleiteou o que segue:

Pois bem, malgrado o acórdão recorrido informe que "... não há como retificar no sistema informatizado o valor do presente auto de infração de R\$1.104.303,20 para R\$1.143.511,04, que seria efetivamente o valor final correto da presente autuação...", o que, em princípio, poderia ensejar, neste aspecto, a alegação de falta de interesse processual por parte da Recorrente, cumpre, para o resguardo dos direitos envolvidos, ter em conta que não há como prosperar a assertiva de que todo o período compreendido entre 12/2002 e 13/2006 estaria a salvo da decadência.

É que, consoante explicitado no item 04 (quatro) do presente, tendo o lançamento sido efetuado em 31/03/2008, encontra-se fulminado pela decadência o direito de constituir o crédito fazendário referente ao período de competência de janeiro/2001 a março/2003, a teor do disposto no artigo 173, I, do CTN.

Destarte, mesmo que se admita o equívoco apontado pela decisão fustigada, o valor final da autuação só poderia representar a soma das multas, por competência, do período de 04/2003 a 13/2006, e não de 12/2002 a 13/2006, como afirma, erroneamente, o aresto recorrido. (Grifo nosso)

Desta forma, verifica que a RECORRENTE se insurge contra este tema mediante o mesmo argumento já exposto, de que estariam decadentes as competências até março/2003 e tal reconhecimento afetaria no cálculo da multa, pois não era "*todo o período compreendido entre 12/2002 e 13/2006 estaria a salvo da decadência*", como entendeu a DRJ.

Contudo, em preliminar deste voto foi analisado o tema envolvendo a decadência do período pleiteado pela RECORRENTE, quando restou decidido pelo acerto da decisão recorrida no sentido de reconhecer a decadência até a competência 11/2002 (inclusive).

Portanto, insubsistentes as alegações da RECORRENTE neste tópico.

Obrigações Principais. Reflexos.

Deve-se esclarecer que, conforme já exposto, os valores que serviram de base de cálculo ao presente lançamento estão relacionados diretamente com as NFLDs para cobrança de obrigações principais lançadas na mesma ação fiscal.

Assim, no despacho de fls. 405/406 restou esclarecido que as NFLDs que são base da presente multa são os seguintes:

- (i) NFLD 37.116.874-0 – PAF não identificado.
- (ii) NFLD 37.116.875-9 - PAF n.º 10240.000697/2008-13
- (iii) NFLD 37.116.878-3 - PAF n.º 10240.000696/2008-61

Sendo assim, analisa-se as decisões proferidas nos referidos processos de obrigações principais:

(i) PAF n.º 10240.000696/2008-61 – NFLD 37.116.878-3

Referido processo, de minha Relatoria, foi submetido a julgamento por esta Colenda Turma na sessão de 08/11/2021. Na ocasião, foi proferido o seguinte acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2001 a 30/11/2006

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Nos termos da Súmula CARF n.º 01, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. Neste sentido, não merecem conhecimento as matérias de defesa levadas à apreciação do Poder Judiciário.

No mesmo processo, a DRJ havia reconhecido a decadência das competências compreendidas até o período de 11/2002 (inclusive), ao tempo em que também entendeu pela decadência das competências compreendidas no período de 12/2002 a 03/2003 (inclusive).

Sendo assim, não há quaisquer reflexos do mencionado processo de obrigação principal a ser observado nestes autos.

(ii) PAF n.º 10240.000697/2008-13 – NFLD 37.116.874-0 e NFLD 37.116.875-9

Sobre a NFLD 37.116.875-9, foi esclarecido o seguinte no despacho de fls. 405/406:

De fato, a NFLD n.º 37.116.875-9 (PAF n.º 10240.000697/2008-13) foi julgada procedente em parte pela DRJ/BEL, para excluir do lançamento tão somente as obrigações tributárias principais decorrentes dos Fatos Geradores alcançados pela decadência, nos termos do Acórdão n.º 01-12.510- 4ª Turma da DRJ/BEL, de 14 de novembro de 2008.

O Recurso de Ofício restabeleceu as obrigações tributárias derivadas dos Fatos Geradores ocorridos nas competências de dezembro/2002 a março de 2003, enquanto que o Recurso Voluntário houve-se por negado, consoante Acórdão n.º 2401-01.992 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 23 de agosto de 2011.

Os Recursos Especiais impetrados tanto pela Fazenda Nacional quanto pelo Contribuinte foram ambos conhecidos e, no mérito, tiveram o provimento negado, conforme Acórdão n.º 9202-007.298 – 2ª Turma da CSRF.

Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte foram admitidos segundo o Despacho de Admissibilidade a fls. 586/591 do PAF n.º 10240.000697/2008-13, estando ainda pendente de sorteio e julgamento pela CSRF.

Quanto à NFLD 37.116.874-0, o despacho de fl. 409 informa que referido auto de infração foi extinto por pagamento em 14/07/2009.

Neste sentido, não há qualquer reflexo de ambas as NFLDs a ser observado no presente processo. Ademais, importante rememorar que, como exposto na Súmula n.º 148 deste CARF, eventual reconhecimento de períodos decadentes nos lançamentos envolvendo as obrigações principais não influenciam no cálculo da presente multa.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por **NÃO CONHECER DE PARTE** do Recurso Voluntário apresentado pela **RECORRENTE**; na parte conhecida, voto por **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre a presente multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 (CFL 68), com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim