



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.720260/2010-83
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.968 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO PEDRO PAES MENDONCA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Diante da existência da divergência jurisprudencial alegada, mostra-se imperioso o conhecimento do recurso.

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO DE TODOS OS FATOS GERADORES EM GFIP.

Tendo as questões relacionadas à incidência dos tributos sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração pela ausência de informação de todos os fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.

MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para aplicar à obrigação acessória o que foi decidido nos processos nºs 10480.720254/2010-26 e 10480.720258/2010-12, que tratam das obrigações principais.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci,

Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2402-003.248, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 22 de janeiro de 2013, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 362:

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JULGAMENTO DO LANÇAMENTO PRINCIPAL TIDO POR IMPROCEDENTE. Uma vez que o lançamento principal do qual decorre o presente Auto de Infração foi julgado improcedente, é imperioso o cancelamento da infração, uma vez que reconhecida a regularidade das informações.

Recurso Voluntário Provido.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 369 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 384 e seguintes, para rediscutir **a aplicação no tempo das disposições do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 em confronto com as disposições da Lei nº 12.101/00, bem como em relação a retroatividade benigna no AI 68, face a alteração do advento da Lei nº 11.941/09.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria da Fazenda Nacional**, em síntese, que:

- a) o acórdão recorrido considerou que se aplica ao caso em exame, de forma retroativa, a Lei nº 12.101/2009, que, em seu art. 29, suprimiu a exigência do ato declaratório de isenção;
- b) a Lei n. 12.101/2009 dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula, atualmente, os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social;
- c) não se vislumbra nesse novo regramento qualquer das hipóteses previstas na legislação pátria capazes de ensejar a sua aplicação a fatos geradores pretéritos;
- d) a Lei 12.101/09 estabelece novo procedimento a ser adotado para verificação do cumprimento das condições para a concessão do Certificado das Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS, assim como fixa os requisitos para o gozo da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212/91;
- e) analisando o teor da referida legislação, constata-se, salvo melhor juízo, que a norma estabelece condições muito mais gravosas ao contribuinte, tanto no que concerne aos requisitos necessários para a concessão do CEBAS, quanto àqueles essenciais à fruição da isenção;
- f) o art. 106 do CTN é direito excepcional e, como se sabe, é regra elementar de hermenêutica que as exceções sejam interpretadas restritivamente. Não há como estender a retroatividade benigna a assuntos alheios às sanções tributárias;
- f) aplica-se à hipótese o art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada;
- g) a exceção prevista no § 1º do citado art. 144 do CTN não encontra aplicação ao caso, pois a Lei nº 12.101/09 não instituiu qualquer novo critério de apuração ou processo de

fiscalização, não ampliou poderes de investigação nem outorgou ao crédito maiores garantias ou privilégios;

h) não resta outra saída senão aplicar a norma vigente à época dos fatos geradores da exação remanescente em litígio, para verificação dos requisitos necessários ao gozo da isenção, qual seja, o art. 55 da Lei 8.212/91;

i) quanto à multa, a autoridade fiscal deve aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte considerando os seguintes parâmetros: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Intimado, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 448 e seguintes, alegando, em suma:

a) o acórdão recorrido reconheceu o gozo da imunidade tributária constitucional como inquestionável. Para tanto, o acórdão analisou a questão da imunidade conferida pelo art. 195, § 7º, da CF/88;

b) o acórdão entendeu que se trata de norma constitucional de eficácia contida, em que lei ordinária tem competência para regulamentar os critérios de constituição e funcionamento a serem atendidos pela entidade beneficente, conforme entendimento do STF;

c) a decisão trata da necessidade da lei complementar para a concessão da imunidade, haja vista a necessidade do tema da imunidade está inserido nos limites constitucionais ao poder de tributar, tudo nos moldes do art. 146 da CF;

d) a decisão recorrida determinou que os requisitos estabelecidos para a fruição da imunidade não devem ser aqueles contidos no art. 55 da Lei 8.212/91, mas sim no art. 14 do CTN, por ser Lei Complementar;

e) apesar de reconhecida a imunidade e amplamente enfrentada pela decisão recorrida, a Fazenda Nacional deixou de se pronunciar sobre o presente tema, fato que implica em preclusão consumativa do direito;

f) se um dos fundamentos utilizados pela decisão para dar provimento ao Recurso Voluntário foi a questão da imunidade regulamentada por LC, e se esse ponto não foi desafiado no recurso especial da Fazenda Nacional, evidente que tal ponto não pode ser modificado pela CSRF;

g) no que se refere ao conhecimento, os acórdãos paradigmas não refletem o caso tratado no presente processo;

h) no presente caso, foi dado provimento ao Recurso Voluntário da Recorrida em razão de que esta já dispunha do CEBAS. Já os acórdãos paradigmas citados pela Fazenda Nacional em nenhum deles é possível verificar a existência de CEBAS, ou seja, no caso paradigma, não foi apenas descumprido apenas formalidade, mas uma série de requisitos;

i) nos acórdãos paradigmas, é fácil de verificar a exigência dos elementos contidos no art. 55 da Lei 8.212/91, como se no caso dos paradigmas as autuadas não tivessem qualquer documento hábil para qualifica-las como entidades beneficentes de assistência social;

j) isso difere, por completo, do presente caso, pois a recorrida detém uma gama de documentos que a atestam como entidade beneficente de assistência social, inclusive atestado pelo CEBAS;

k) nos paradigmas, não se deixou de atender apenas ao comando do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, mas uma série de requisitos impostos como condição ao reconhecimento de entidade de assistência social;

l) diante da jurisprudência recente e pacífica do STJ sobre o efeito *ex tunc* do CEBAS, a Fazenda Nacional publicou o Parecer/CRJ/nº 2.132/2011, o qual orienta os

Procuradores a não contestarem, recorrerem e, até mesmo, a desistirem dos recursos já interpostos;

m) no caso dos autos, a Recorrida dispunha do CEBAS. Só não dispunha do ato declaratório autorizando a isenção;

n) o presente caso está amparado pela retroatividade dos efeitos do ato declaratório, restando isenta a entidade. Logo, a decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos;

o) a CSRF, ao analisar a questão da necessidade de formalização da comunicação a um determinado órgão para a fruição de benefício fiscal firmou entendimento no sentido de que a ausência da citada comunicação não pode implicar na perda do benefício, em razão dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como diante da ausência de previsão legal;

p) há decisões do CARF no sentido da retroatividade da Lei 12.101/09, bem como o efeito *ex tunc* próprio do ato declaratório.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Aduz a Recorrida a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial interposto, essencialmente, em razão das distinções fáticas existentes entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

No caso analisado dos autos, a recorrida detém uma gama de documentos que a atestam como entidade beneficente de assistência social, inclusive atestado pelo CEBAS.

Por outro lado, nos paradigmas, não se deixou de atender apenas ao comando do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, mas uma série de requisitos impostos como condição ao reconhecimento de entidade de assistência social.

Assim, sustenta a Contribuinte a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial, diante da ausência de divergência jurisprudencial.

Em análise aos fundamentos do acórdão recorrido do processo principal, extraem-se, como essenciais, os seguintes:

No caso em tela, o § 1º do art. 55, da Lei nº 8.212/91 estabelecia formalidade segundo a qual só poderia gozar do benefício de isenção quem protocolasse requerimento nesse sentido junto ao INSS.

Uma vez revogado o dispositivo, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma.

Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN. (...).

Por outro lado, analisando a lógica imposta tanto pela previsão constitucional de imunidade quanto pela Lei nº 12.101/09, não se pode chegar a conclusão distinta

daquela no sentido de que a concessão do CEBAS é ato meramente declaratório da condição da entidade e, em assim sendo, possua efeitos *ex tunc*.

(...).

Assim, considerando o quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, bem como os efeitos retroativos concedidos ao CEBAS, voto pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para reconhecer que a entidade Recorrente encontrava-se alcançada pela imunidade/isenção de contribuições previdenciárias.

Nota-se, desse modo, que o provimento do Recurso voluntário decorreu da aplicação retroativa da Lei n.º 12.101/2009, que deixou de dispor sobre a necessidade de requerimento disposta no revogado § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91, bem como da consideração acerca da retroatividade do CEBAS, que é meramente declaratório da condição da entidade e, assim sendo, possui efeitos *ex tunc*.

O acórdão paradigma 2302.002.472, ao tratar do tema, assim dispõe:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. ART. 195, §7º DA CF/88.
REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91.

A isenção de contribuições previdenciárias somente será deferida à entidade beneficente de assistência social que atender, cumulativamente, aos requisitos fixados no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A ausência de requisição formal de reconhecimento de isenção e a carência do Ato Declaratório concessivo desautorizam o sujeito passivo ao auto-enquadramento como isento e à fruição do benefício tributário em realce. (...).

Diante de tal quadro normativo legal e constitucional, para que uma entidade seja sujeito de direito à isenção em realce, é indispensável que comprove ser entidade beneficente e de assistência social e que seja reconhecida formalmente como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, além de atender, cumulativamente, aos demais requisitos fixados no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Nessa prumada, não basta à entidade beneficente ser reconhecida pelos órgãos certificadores, nem mesmo ser detentora dos certificados de entidade beneficente de assistência social, para poder usufruir do direito à isenção em foco. De acordo com o §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, fulgura como condição *sine qua non* que a entidade, atendendo a todos os requisitos elencados na lei, requeira o reconhecimento à isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, o qual terá o prazo de 30 dias para despachar o pedido.

As provas constantes nos autos não contêm qualquer indício de prova material, o mínimo que seja, de que o Recorrente tenha formulado perante a autarquia previdenciária federal o indispensável requerimento de isenção a que alude o §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Ao contrário: O próprio Recorrente admite que “no período fiscalizado atendeu a todos os requisitos da Lei nº 8.212/91, exceto o pedido de reconhecimento de isenção ao INSS, pedido esse agora não mais exigido pela lei nova”.

No caso em apreciação, o lançamento tributário houvesse por formalizado em razão de a entidade recorrente não ter efetuado tempestivamente o recolhimento das contribuições previdenciárias por ela devidas, consoante exigência fiscal inscrita na Lei nº 8.212/91. Constatou o agente fiscal notificante que, mesmo sem ser titular do direito de isenção em realce, a entidade informava nas GFIP o código FPAS 639, que é específico para as Entidades Beneficentes de Assistência Social reconhecidas pela autarquia previdenciária, mediante Ato Declaratório, como detentoras do direito a isenção de contribuições previdenciárias. (...).

Por tais razões, em virtude da carência de requisito essencial previsto no §1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, consistente no requerimento formal da isenção ora em realce ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, pugnamos pela improcedência das alegações veiculadas no Recurso Voluntário interposto pelo SODIPROM Centro de Formação de Aprendizizes de Diadema.

Com base nos fundamentos expressos no mencionado paradigma, entendo que restou devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada, diante das considerações acerca da necessidade de atendimento cumulativo dos requisitos fixados no art. 55 da Lei 8212/91.

No citado acórdão, salienta-se, expressamente, que não basta a entidade beneficente ser reconhecida pelos órgãos certificadores, nem mesmo ser detentora dos certificados de entidade beneficente de assistência social para poder usufruir do direito à isenção, sendo necessária a observância do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91.

Nesse contexto, embora existam diferenças acidentais quanto aos documentos relativos ao CEBAS e outros documentos utilizados para a comprovação da imunidade em questão, o ponto fático comum quanto ao descumprimento do requisito previsto no § 1º da Lei 8.212/91 é apto para a demonstração da adoção de posicionamentos diversos pelo colegiado prolator do acórdão recorrido e pelo colegiado prolator do acórdão paradigma.

Portanto, identificada a divergência jurisprudencial, voto em conhecer do recurso.

2. Do mérito

Trata-se de recurso interposto contra auto de infração lavrado por descumprimento de obrigação acessória, por ter a Recorrente apresentado GFIP (AI 68) sem a informação de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, *in casu*, a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais relativas a cota patronal, da qual entendia estar imune.

Quando da análise do processo principal nº 10480.720254/2010-26, votei pela manutenção do lançamento, razão pela qual, diante da natureza acessória da obrigação objeto dos presentes autos, considerando a relação de dependência existente entre a obrigação sob exame e as obrigações principais mencionadas, mostra-se imperiosa a manutenção da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Assim, entendo que assiste razão à Recorrente, nessa parte.

Quanto à retroatividade benigna na aplicação da multa, sustenta a Recorrente que se deve ponderar qual é a multa mais benéfica ao contribuinte considerando os seguintes parâmetros: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Nesse contexto, utilizo-me, como razões de decidir, de trechos do panorama legislativo e do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, ao relatar o processo n.º 16327.721425/2012-55.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u>	<u>Lei 8.212/91:</u>

Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) 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. (...) § 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: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores 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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS</u>, 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; Art. 32-A. <u>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</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
<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: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; 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; 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;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; 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; d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha	<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 art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. <u>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.</u> (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). <u>Lei 9.430:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</u> 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 inexistente</u>; (...) Art. 61. <u>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, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e</u>

tido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	<u>três centésimos por cento, por dia de atraso.</u> § 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. § 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> § 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.
--	---

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 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.

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 nº 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.

E, 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 nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

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.

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

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

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 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 nº 8.212,

de 1991, com a redação da Lei nº 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 nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

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.

Cabe ressaltar 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 expressamente tratada no 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 da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 com a que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Portanto, entendo pela manutenção do acórdão recorrido, nessa parte.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial quanto à manutenção da multa por descumprimento de obrigação acessória.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.