



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.004373/2009-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.706 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2022
Recorrente COLEGIO DO SALVADOR III LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. EMENTA.

Não constitui mácula a ensejar o reconhecimento da nulidade de um Acórdão a falta de citação expressa em sua Ementa de um ou outro tema devidamente tratado no corpo da decisão.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. LANÇAMENTO DECORRENTE.

No caso de exclusão da opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples, é devido o lançamento de tributo a partir do momento em que se operam os efeitos da exclusão, mediante apuração dos valores devidos considerando as normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

A fiscalização previdenciária, no exercício de seu mister privativo, vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilização funcional, deve promover o lançamento do tributo devido quando constatada infração à legislação tributária da qual decorra diferença de tributo.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se confunde com impossibilidade de lançamento, já que não cabe falar em suspensão de crédito ainda não constituído.

MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, a multa de mora devida à data da ocorrência dos fatos geradores deve ser comparada com a multa de mora a que alude o art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna a

partir da comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado) Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de Auto de Infração referente às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, lavrados em virtude da exclusão do contribuinte do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples, instituído pela Lei 9.317/96, bem assim do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar 123/2007.

A exclusão em questão se deu em virtude da emissão do ato Declaratório Executivo nº 44, de 02/12/2009, e que foi objeto do contencioso administrativo instaurado nos autos do processo 10510.004117/2009-11.

Conforme Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal de fl 24, do procedimento fiscal, resultaram os seguintes DEBCADs:

- 37.189.326-7 – relativo à contribuição patronal, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), apurada no período de 01/2005 a 12/2008, no montante consolidado de R\$ 227.955,70, controlado no processo 10510.004371/2009-19;

- Debcad nº 37.261.805-7 – relativo à contribuição destinada outras entidades ou fundos - Terceiros, apurada no período de 01/2005 a 11/2008, no montante de R\$ 36.060,77, controlado no presente processo;

- Debcad nº 37.261.806-5 – relativo à contribuição destinada outras entidades ou fundos - Terceiros, apurada no período de 12/2008 a 13/2008, no montante de R\$ 1.834,14, controlado no processo físico nº 10510.004374/2009-44, arquivado na Procuradoria da Fazenda Nacional;

- Debcad nº 37.261.804-9 – relativo a Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória, no montante de R\$ 11.500,00, controlado no processo físico nº 10510.004372/2009-55, arquivado na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Inconformado com os lançamentos, o contribuinte formalizou impugnação administrativa no presente processo e no processo 10510.004371/2009-19, as quais foram

julgadas parcialmente precedentes pela Autoridade Julgadora de 1ª Instância, que apenas alterou a data dos efeitos da exclusão. Ademais, manifestou inconformidade em relação à exclusão do Simples Federal/Nacional em processo próprio.

Ciente dos Acórdãos da DRJ, ainda inconformado, o contribuinte formalizou Recursos Voluntários, também em ambos os processos em que, dentre outras questões, requer a suspensão do presente julgamento até que se torne definitiva a discussão objeto do processo em que se discute a procedência sua exclusão do Simples Nacional, 10510.004117/2009-11.

Submetido o presente ao Colegiado de 2ª Instância, entendeu-se por converter o julgamento do presente em diligência, nos termos da Resolução nº 2201.000.263, de 06 de junho de 2017, fl. 118 a 121, basicamente em razão da necessidade de se aguardar a conclusão do julgamento do processo de exclusão do Simples, objeto do processo nº 10510.004117/2009-11.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator.

Por ser tempestivo e por preencher as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Como bem evidente no relatório acima, a autuação ora em discussão decorre da exclusão do contribuinte do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 9.317/96, até 06/2007, e do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123/2007, a partir de 07/2007.

Não mais abrigado pelas benesses legais para as micro e pequenas empresas, o contribuinte estaria sujeito, a partir do período em que se processarem os efeitos de sua exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, tudo nos termos do art. 16 da Lei 9.317/96 e do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2007.

Ocorre que os motivos que levaram à exclusão do requerente de tal regime diferenciado de tributação foram objeto de discussão nos autos do processo 10510.004117/2009-11, em que se emitiu o Acórdão nº 1003-001.100, de 05 de novembro de 2019, conforme fl. 331 a 339, cujas conclusões estão devidamente sintetizadas da Ementa e no dispositivo analítico abaixo reproduzidos:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Ano-calendário: 2003

EXCLUSÃO. PESSOA JURÍDICA RESULTANTE DE DESMEMBRAMENTO

É vedada a opção no SIMPLES Federal e Nacional por pessoas jurídicas resultantes de qualquer forma de desmembramento que enseje a transferência de empregados, corpo administrativo único, confusão contábil, mormente tendo em conta que as pessoas jurídicas apresentam-se ao público consumidor como se uma única empresa fossem.

DECADÊNCIA.

O ato de exclusão não pode retroagir para alcançar períodos de apuração nos quais os recolhimentos simplificados já estão homologados tacitamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para estabelecer os efeitos da exclusão do Simples a partir de 01/12/2004.

Neste sentido, resta evidente a manutenção da exclusão da sistemática simplificada, sendo certo que foi alterado o lançamento unicamente em relação à data dos efeitos da exclusão, conclusão esta que não muda em nada o lançamento objeto do presente processo, já que os valores lançados são posteriores a 01/2005.

Passa-se, portanto, à análise dos argumentos elencados no recurso voluntário.

Inicialmente, a defesa traz algumas considerações sobre a decisão recorrida e sobre a natureza do contencioso administrativo, tudo para afirmar que sua peça impugnatória não se pautou unicamente na questão da natureza confiscatória da multa de ofício e na aplicabilidade da taxa Selic para correção dos débitos lançados, já que estes teriam sido os temas incluídos na Ementa do Acórdão produzido pelo Colegiado de 2ª Instância. Contudo, aparentemente, a defesa reitera os exatos termos do recurso voluntário formalizado no processo 10510.004371/2009-19, julgado nesta mesma data e em momento imediatamente anterior e, embora transcreva a Ementa da decisão recorrida na peça recursal, parece não perceber que a Ementa da Decisão exarada no presente e no outro processo não têm o mesmo conteúdo.

Ainda assim, prossegue afirmando que pontos relevantes foram desconsiderados pela decisão recorrida, o que seria suficiente para evidenciar a nulidade da decisão recorrida, passando a enumerar quais pontos teriam sido desconsiderados:

1º - questão relacionada suspensão da exigibilidade do crédito tributário de que trata o inciso III do art. 131 da Lei 5.172/66 (CTN) ¹ ;

2º - falta de observação pela Autoridade Fiscal de que caberia às fiscalizações trabalhistas e previdenciárias prestar, inicialmente, orientação às microempresas e empresas de pequeno porte;

3º - O Ato Declaratório de Exclusão do Simples teria sido impugnado, não cabendo a manutenção da cobrança do crédito tributário, em razão da suspensão tratada no item 1º acima;

¹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

4º - que o fisco contraria a lei ao exigir tributo que está impedido de fazê-lo, também com amparo no que foi tratado nos itens 1º e 3º acima;

5º - que as alegações acerca do caráter confiscatório da multa de ofício e da inconstitucionalidade da taxa Selic decorrem de decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, que não poderiam ter sido desconsideradas pela Decisão recorrida.

Sintetizadas as razões recursais neste momento inicial, como se verá adiante, a própria peça recursal, ao tratar das considerações do julgador de 1ª Instância sobre temas como a suspensão da exigibilidade e o caráter orientativo da fiscalização, joga por terra a alegação que tais temas teriam sido desconsiderados pela Decisão recorrida, do que se depreende que a alegada nulidade estaria calcada, unicamente, na não inclusão de tais matérias na Ementa do Acórdão produzido pela Autoridade *a quo*.

Assim, pelo Princípio da instrumentalidade das formas, *temos que a existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade*. Assim, ainda que se possa considerar uma falha formal ao não enumerar todas as matérias em sua Ementa, se o ato atingiu sua finalidade sem causar prejuízo às partes, não se declara sua nulidade.

No caso em questão, não houve qualquer prejuízo à defesa, já que as conclusões do julgador sobre as matérias impugnadas foram claramente tratadas no corpo da decisão recorrida, possibilitando, inclusive, que a defesa se manifestasse de forma contrária em sede recursal, como se verá a seguir.

Assim, quando ao acima tratado, não identifiquei qualquer mácula na decisão recorrida.

Da suspensão – inciso III do art. 151 do CTN

Inicialmente a defesa reproduz excerto da Decisão recorrida que tratou do tema:

"... A suspensão" refere-se tão somente a exigibilidade do crédito por via de execução, ou seja, ao adimplemento forçado em juízo, impedindo que sejam praticados, contra o sujeito passivo, atos de natureza constritiva, expropriatórios ou assemelhados, ainda que esgotada a fase administrativa".

A seguir, após reproduzir o comando legal em tela, afirma que este não se refere à exigência por via de execução, já que não deixa dúvidas de que, independentemente da vontade, entendimento ou ideologia do julgador, a suspensão do crédito tributário é imperativa diante da existência de reclamações e recursos.

Cita doutrina sobre a matéria para assentar que o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e/ou a anulação da exação fiscal há de ser acolhido.

Questionando outra conclusão da Decisão recorrida, a defesa alega que o Fisco, para prevenir a decadência, não pode lançar crédito tributário que ainda está sendo discutido, tudo em razão do recurso formalizado contra o ADE de exclusão do Simples, então ainda pendente de julgamento.

Apesar da defesa apresentar outras considerações sobre o tema, entende este Relator que as mesas não necessitam de maiores detalhamentos no presente voto, já que o cerne da celeuma, em apertada síntese, reside na possibilidade ou não do Fisco lançar crédito tributário antes de concluído o julgamento da regularidade da exclusão do contribuinte da sistemática simplificada de tributação.

Como já dito alhures, a exigência formalizada no presente processo alcança período de vigência do Simples Federal e do Simples Nacional, o primeiro instituído pela Lei 9.317/96 e o segundo pela Lei Complementar 123/2006.

Tais diplomas legais estabeleceram, de forma expressa, que a pessoa jurídica excluída da sistemática simplificada sujeitar-se-ia, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. (art. 16 da Lei 9.317/96 e art. 32 da LC 123/2006).

E foi o que a Autoridade Lançadora considerou. Avaliou o momento dos efeitos da exclusão e efetuou o lançamento dos débitos que seriam devidos considerando às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

O fato do ADE de exclusão ter sido impugnado, não afasta a necessidade de constituição do crédito tributário, já que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilização funcional da Autoridade fiscal.

É verdade que a conclusão a que se chegar no tramite administrativo instaurado no processo de exclusão do Simples é de extrema importância para o caso em comento, já que, restaurada a opção do contribuinte, não haveria de se falar em exigência calculada sob sistemática diversa da simplificada. Tanto é assim que estes autos foram sobrestados até a conclusão em 2ª instância, em sede ordinária, do processo de exclusão.

Não obstante, como também já acima exposto, no julgamento levado a termo no processo de exclusão, concluiu-se pela regularidade do ato do Fisco, alterando-se, apenas, a data dos efeitos da exclusão em medida que não afeta o presente, já que todos os valores lançados apurados são relativos a períodos de apuração posteriores ao momento em que os efeitos da exclusão foram considerados corretos.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário a que alude o inciso III do art. 151 do CTN, neste caso, foi devidamente observada, já que não há notícia nos autos de que houve qualquer ação administrativa coercitiva para ver recolhido o tributo apurado ou qualquer outro prejuízo ao contribuinte mediante a negativa, por exemplo, de expedição de CND. Sendo certo que a exclusão do Simples, por si só, não constitui crédito tributário a ensejar a suspensão tratada no citado inciso III.

Por outro lado, o comando legal citado no parágrafo precedente e já reproduzido alhures é claro ao estabelecer que as reclamações e recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário e este só existe após o lançamento. Portanto, nos termos das Leis 9.317/96 e 123/06, as micro e pequenas empresas estão sujeitas às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, 01/12/2004 no caso em apreço.

Portanto, não há qualquer mácula no procedimento fiscal ou na decisão recorrida, razão pela, até aqui, não há nada a prover.

Das orientações à microempresa e à empresa de pequeno porte.

Sustenta o recorrente que, ainda que a ação fiscal tenha ocorrido em 2009, a lei a ser aplicada ao caso é a vigente na data da ocorrência do fato gerador, lei 9.841/99, a qual estabeleceu normas relativas ao tratamento diferenciado devido às micro e pequenas empresas.

Afirma que a fiscalização deve primeiro orientar e, somente após, lavrar autos de infração, tudo em razão do que dispõe o art. 12 do citado diploma, que assim dispõe:

Art. 12. Sem prejuízo de sua ação específica, as fiscalizações trabalhista e previdenciária prestarão, prioritariamente, orientação à microempresa e à empresa de pequeno porte.

Parágrafo único. No que se refere à fiscalização trabalhista, será observado o critério da dupla visita para lavratura de autos de infração, salvo quando for constatada infração por falta de registro de empregado, ou anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social - CTPS, ou ainda na ocorrência de reincidência, fraude, resistência ou embaraço à fiscalização.

Como se vê, o preceito em tela, como bem observado pela Decisão recorrida, pontuou que, **sem prejuízo de sua ação específica**, as fiscalizações trabalhista e previdenciária deveriam prestar, prioritariamente, orientação às ME e EPP. Estabeleceu, ainda, critério de dupla visita apenas para a fiscalização trabalhista.

Portanto, o critério de dupla visita se restringe à fiscalização trabalhista. Ademais, a prestação de orientações às ME e EPP deveria ser considerada em caráter prioritário, mas não exclusivo, sendo plenamente possível que, verificada infração à legislação tributária, previdenciária ou não, que a fiscalização, em ação específica, exerça o seu mister privativo, vinculado e obrigatório de constituir o crédito tributário pelo lançamento, sob pena de responsabilização funcional, tudo nos termos do já citado art. 142 do CTN², que, ressalte-se, tem natureza de regra geral de tributação, não sendo cabível conceber que uma legislação ordinária tenha extirpado os efeitos normativos de tal regra inserida em diploma que goza de status de lei complementar.

Portanto, a despeito de tal norma ter sido revogada antes da conclusão da ação fiscal, as considerações acima evidenciam que, ainda que se fosse considerada vigente, o lançamento levado a termo não evidenciou qualquer mácula na autuação, já que poderia e deveria ser levado a termo como o foi.

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Assim, sem razão a defesa.

Da multa de ofício aplicada

Neste tema, basicamente a defesa se insurge contra a imposição da penalidade de ofício com lastro nos argumentos anteriores sobre a impossibilidade de lançamento, seja em razão da impugnação ao ato de exclusão do Simples, seja em razão na suposta necessidade de atuação da fiscalização previdenciária inicialmente sob a forma de orientação.

Ademais, aponta que o percentual devido impõe efeito confiscatório e, quando muito, deveria estar limitado a 20%, conforme preceito contido no art. 61 da lei 9.430/96.

Após sintetizadas as alegações recursais, há de se ressaltar que o Princípio do não confisco é uma diretriz que se dirige ao legislador. Uma vez positivada a norma, não cabe ao Agente Fiscal avaliar eventual desproporcionalidade de seus reflexos sobre o patrimônio dos contribuinte, tudo por conta da atividade vinculada e obrigatória de constituição do crédito tributário.

No que tange à multa de ofício, 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> 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</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. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> 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, 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;</u> 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. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u>
<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:	<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

(...) 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 sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u> Lei 9.430: 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 ou recolhimento, de 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 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 PGFN; 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. 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 anteriores 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 nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARE 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 revogado pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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).

Vale ressaltar que embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PGFN acima reproduzida não vincula a análise levada a termo por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litúgio 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 haja vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN 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 evidenciaria 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 Fazenda.

Portanto, 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 do 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 determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

Da taxa Selic

Sobre os argumentos recursais contrários à incidência de juros moratórios calculados à taxa Selic, deixo de trazer maiores considerações, já que se trata de tema sobre o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário neste tema.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da

retroatividade benigna a partir da comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo