



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10552.000608/2007-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.186 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrente PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANONIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2005

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF Nº 148.

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.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE DE NORMAS. SÚMULA CARF Nº 2.

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

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009.

Restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória aludida no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da retroatividade benigna dá-se a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) com aquela prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar a aplicação da retroatividade benigna, mediante a comparação entre a multa prevista no inciso IV e § 5º, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91, assim como para aplicar neste lançamento, no que for cabível, os reflexos da decisão proferida nos processos das obrigações principais, exceto em relação à decadência.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 164/172, a qual julgou procedente em parte, o lançamento por descumprimento de obrigação acessória.

Reproduzo o relatório da decisão de primeira instância, por bem sintetizar os fatos:

Puras do Brasil Sociedade Anônima foi autuada por haver apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Segundo o Relatório Fiscal da Infração, fl. 12, não foram declarados os fatos geradores decorrentes da prestação de serviços por contribuintes individuais, valores pagos a título de aluguel, seguro de vida e locação de veículos a contribuintes individuais, valores pagos a título de aluguel, previdência privada, assistência médica, empréstimo e locação de veículos a segurados empregados e os serviços prestados por contribuintes individuais por intermédio de cooperativas de trabalho.

O Relatório Fiscal da Multa Aplicada, fls. 13/14, consigna a aplicação da multa de R\$ 2.555.630,04 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e trinta reais e quatro centavos), conforme demonstrado nas planilhas 1 a 64, que integram o Auto de Infração.

Da Impugnação

A Recorrente foi intimada e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

A empresa impugnou tempestivamente a exigência, através do arrazoadado de fls. 64/112. A ciência do lançamento ocorreu em 23 de outubro de 2006 e a protocolização da impugnação em 07 de novembro de 2006.

Alega, inicialmente, a decadência do direito da constituição do crédito tributário relativo às competências de janeiro de 1999 a dezembro de 2000.

Afirma que a multa aplicada é confiscatória, afrontando a previsão do inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal. Quanto ao fundamento da penalidade aplicada, artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, argumenta ferir os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, norteadores do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal), circunstância que torna inadmissível a sua aplicação ao caso concreto.

Quanto aos valores pagos a título de aluguéis, afirma que, conforme expressamente dispõe o artigo 28, parágrafo 9º, alíneas “m” e “s”, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário-de-contribuição os valores correspondentes à habitação fornecidos pela empresa ao empregado para trabalhar em localidade distante de sua residência. No caso concreto, apenas com base em lançamentos constantes nos Livros Diário e Razão, a fiscalização classificou os pagamentos efetuados a título de aluguéis como pagamento de salário indireto, desconsiderando a realidade dos fatos subjacentes a cada um dos casos (NFLD nº 37.022.005-6).

O procedimento adotado pela empresa, respaldado pela norma supra referida, consistia no pagamento de tais valores para “funcionários” que eram instados a se deslocar para localidades distantes de sua residência, o que impunha a disponibilização de ajuda de custo aos mesmos. Muitas vezes as empresas tomadoras dos serviços e, conseqüentemente, os refeitórios em suas sedes instalados são distantes dos grandes centros, o que torna necessária a contratação de profissionais para localidades distantes de suas residências. Nesses casos, sendo impossível o retorno imediato do trabalhador à sua residência, indispensável o pagamento de valores a título de moradia, evitando que o trabalhador despenda seu salário para custear o pagamento de habitação que é necessária para o seu trabalho.

Quanto à locação de veículos, os contratos celebrados com determinados “funcionários” da empresa ocorrem em virtude da utilização de veículo próprio para uma série de atividades relacionadas com o trabalho, como visita a clientes, outros estabelecimentos da empresa, órgãos públicos, etc. O automóvel objeto da locação é absolutamente necessário para a realização de uma série de atividades inerentes ao exercício de sua função. Não há razão para não considerar como indenizatória a parcela relativa à locação de veículo, que é utilizada, única e exclusivamente, como ressarcimento dos gastos com combustível e desgaste do patrimônio.

Com fundamento no artigo 458, parágrafo 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, nas hipóteses em questão tanto os aluguéis de imóveis quanto as locações de veículo guardam em si nítido caráter de instrumentalidade, ou seja, são fornecidos **para** a prestação dos serviços e não como contraprestação **pelo** serviço prestado, sendo inexigíveis as contribuições previdenciárias sobre tais parcelas.

Quanto aos valores pagos a título de empréstimo para Andréa Souza, de acordo com o entendimento da fiscalização, tal pagamento assumiu feições salariais, uma vez que não respaldado por contrato que prevesse a forma e o prazo para pagamento, tampouco a sua quitação. Ocorre que o nosso ordenamento não exige, a não ser em casos específicos, maiores formalidades para a celebração de contratos. Não bastasse isso, ocorreu, no caso concreto, a quitação dos valores pagos.

Em 1º de fevereiro de 2004, a impugnante firmou com a Sra. Andréa Souza contrato de prestação de serviços para assessoramento e condução de processos de abastecimento da empresa, que foi alterado em 08 de novembro de 2004, passando a prever uma vigência de doze meses e a nova razão social da contratada (SR Consultoria Empresarial Ltda). Nesse interregno, a impugnante efetuou o empréstimo de R\$ 150.000,00 para a Sra. Andréa, documentado através de nota promissória. Em 12 de abril de 2005, a impugnante e a empresa SR Consultoria Empresarial Ltda realizaram distrato do contrato anteriormente celebrado, no qual constou expressa previsão acerca do pagamento dos valores relativos ao empréstimo concedido à Sra. Andréa. Considerando que a SR Consultoria Empresarial Ltda, empresa da qual a Sra. Andréa é sócia, tinha o direito ao recebimento de multa no valor de R\$ 150.000,00, entendeu a impugnante pela quitação do empréstimo com o não pagamento da multa referida. Para tanto, teve a

anuência de SR. Consultoria Empresarial Ltda, titular do crédito, que haverá de buscar o ressarcimento de tal montante junto à sua sócia. Assim, não há que se falar em inexistência de quitação do valor entregue a título de empréstimo, já que tal pagamento foi feito pela empresa SR Consultoria Empresarial Ltda em nome da Sra. Andréa.

Quanto aos valores pagos a título de assistência médica para a Sra. Carla Busato, refere que o pagamento decorre de empréstimo entre as partes, cuja dívida foi perdoadada após a saída da Sra. Carla da empresa, tendo em vista a dificuldade de recebimento dos valores ainda devidos.

Quanto à incidência de contribuição sobre serviços prestados por contribuintes individuais através de cooperativas de trabalho, entende que em razão da inconstitucionalidade da exigência evidente é a desnecessidade do cumprimento da obrigação e, por conseguinte, inaceitável a aplicação de penalidade por descumprimento da obrigação acessória de prestação de informações em GFIP.

Ao final, requer (a) seja recebida a impugnação, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário até decisão final; (b) seja reconhecida a decadência do direito de aplicar penalidades relativas a fatos geradores ocorridos no período de junho de 1999 a dezembro de 2000, excluindo-se os valores relativos a esse período da multa constituída; (d) no mérito, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, desconstituindo-se a penalidade aplicada.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 164):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2005

Auto de Infração n. DEBCAD 37.022.008-0. (Código de Fundamentação Legal 68)

1. CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A constitucionalidade/legalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

2. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

As infrações por descumprimento de obrigação acessória estão sujeitas aos prazos decadenciais estabelecidos no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

3. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. A impugnação tempestiva suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Lançamento Procedente em Parte

Da parte procedente, extraímos o seguinte:

A presente autuação foi cientificada ao contribuinte em 23/10/2006, sendo observado, quanto ao período de apuração, o prazo decadencial previsto no artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que a partir da publicação da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal - STF no Diário da Justiça Eletrônico nº 112/2008, de 19 de junho de 2008, que circulou em 20 de junho de 2008, as obrigações principais e as obrigações acessórias, previstas na Lei nº 8.212/91, ficaram sujeitas aos prazos decadenciais estabelecidos no Código Tributário Nacional — CTN.

No caso sob análise, aplicando-se a previsão contida no inciso I do artigo 173 do CTN, segundo a qual o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tem-se que, em 26/10/2006, data da ciência da autuação, somente poderiam ser lançadas multas correspondentes às **infrações ocorridas em período posterior a 01/01/2001**.

Portanto, no presente caso, considerando-se a exclusão do período decadente **de 01/1999 a 11/2000**, o valor total da multa será retificado para R\$ 1.694.711,50 (um milhão, seiscentos e noventa e quatro mil, setecentos e onze reais e cinquenta centavos), conforme a seguir elencado (Planilha 65 com as competências excluídas). Ressalte-se que, em relação à competência 12/2000, não se operou a decadência em razão de que o vencimento da obrigação ocorreu somente em 07/01/2001. Permanecem no lançamento as multas relativas ao período não-decadente de 12/2000 a 06/2005.

Do Recurso Voluntário

A Recorrente, devidamente intimada da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 184/218, alegando em síntese: (a) necessidade de redução da multa aplicada – determinação constante da Lei nº 11.941/2009; (b) da correção do cálculo do valor remanescente da multa; e como razões para reforma da decisão recorrida: (a) da aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – impossibilidade da exigência de diferenças relativas a valores supostamente não informados em GFIP até outubro de 2001; (b) da desproporcionalidade da multa aplicada – efeitos de confisco – art. 150, IV, da Constituição Federal; (c) da inconstitucionalidade do art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e de sua aplicação – excesso de poder legislativo – desrespeito ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade – art. 5º, LIV, da Constituição Federal; (d) do pagamento de valores a título de aluguéis de imóveis e locação de veículos a empregados – hipóteses previstas no art. 28, § 9º, “m” e “s”, da Lei nº 8.212/91; (e) suposta incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de empresa empréstimo para Andréia Souza (rubrica EMA); e (f) inconstitucionalidade material e formal do art. 1º da Lei nº 9.876/99, na parte em que inseriu o inciso IV ao art. 22 da lei nº 8.212/91 – inexigibilidade de prestação de informações em GFIP.

Os presentes autos foram incluídos na sessão de julgamento do dia 08 de novembro de 2021 e esta Colenda 1ª Turma de Julgamentos decidiu converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 2201-000.510, para que fosse juntada planilha com a composição da base de cálculo do lançamento.

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

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Questões que não merecem conhecimento -

Do pagamento de valores a título de aluguéis de imóveis e locação de veículos a empregados – hipóteses previstas no art. 28, § 9º, “m” e “s”, da Lei nº 8.212/91

Suposta incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de empresa empréstimo para Andréia Souza (rubrica EMA)

Apesar das alegações apresentadas pelo contribuinte, merece destaque o fato de que tais alegações dizem respeito apenas quanto ao descumprimento das obrigações principais,

discutidas nos autos dos processos julgados em novembro de 2021 (19515.000639/2010-01, 10552.000252/2007-21 e 10552.000202/2007-43).

Da desproporcionalidade da multa aplicada – efeitos de confisco – art. 150, IV, da Constituição Federal

Da inconstitucionalidade do art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e de sua aplicação – excesso de poder legislativo – desrespeito ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade – art. 5º, LIV, da Constituição Federal

Inconstitucionalidade material e formal do art. 1º da Lei nº 9.876/99, na parte em que inseriu o inciso IV ao art. 22 da lei nº 8.212/91 – inexistência de prestação de informações em GFIP.

Súmula CARF nº 2.

Alega ainda, desproporcionalidade da multa aplicada, efeitos de confisco e inconstitucionalidades e quanto a estes pontos, é vedada a declaração de inconstitucionalidade ou declaração de ilegalidade. Neste sentido, o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Neste sentido temos:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

No mesmo sentido do mencionado artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, vemos o disposto no artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, que determina que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Além disso, a Súmula CARF nº. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2

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

Portanto, não procede a alegação.

Necessidade de redução da multa aplicada – determinação constante da Lei nº 11.941/2009

Cabe observar a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, alínea “c”, do CTN. Feita a comparação com a multa prevista na MP nº 449/2008 (Lei 11.941/2009), a Autoridade Fiscal demonstra quadro comparativo em tabela. Por outro lado, deve ser dado provimento quanto a este pleito da Recorrente.

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente o disposto no art. 32-A, II da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009, seguimos o entendimento exarado pelo Ilustre Presidente desta 1ª Turma Ordinária, Carlos

Alberto do Amaral Azeredo, que foi relator do Processo nº 16327.721425/2012-55, acórdão nº 2201-008.973, julgado nesta mesma data, 09 de agosto de 2021, em que concordo com suas razões e me utilizo como razão de decidir:

(...)

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 nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) 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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) 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; 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> 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	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas, <u>beco parágrafo único do art. 11 desta</u>

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.

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 sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).	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</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.</u> (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). <u>Lei 9.430:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício,</u> serão aplicadas as seguintes multas: I - de <u>75% (setenta e cinco por cento)</u> 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> (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União,</u> 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> §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. <u>§2º 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. 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 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).

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 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 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.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, 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 a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Sendo assim, deve ser adotado o entendimento acima esposado, ou seja, para os períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09, deve ser aplicada a retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91 (CFL 68), para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Da correção do cálculo do valor remanescente da multa; como razões para reforma da decisão recorrida

Como exposto, o presente processo tem por objeto multa CFL 68, equivalente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, nos termos do art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

Desta forma, infere-se que o valor da penalidade aplicada neste processo é diretamente relacionado ao montante do crédito tributário discutido nos processos administrativos que têm por objeto os créditos de obrigações principais.

Pelo fato da presente multa ser decorrente das contribuições previdenciárias que deixaram de ser declaradas em GFIPs, é de rigor a aplicação, neste caso, dos reflexos das decisões proferidas nos autos dos processos que tratam de obrigação principal oriundos da mesma fiscalização.

Nos processos que envolvem obrigações principais que constituem a base de cálculo da presente multa CFL 68 (19515.000639/2010-01, 10552.000252/2007-21 e 10552.000202/2007-43).

Exceto quanto aos reconhecimentos da decadência, em aplicação da súmula nº 148 do CARF:

Súmula CARF nº 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.

Portanto, as exclusões devem ser refletidas no cálculo da presente multa CFL 68, com exceção dos reconhecimentos da decadência, nos termos do disposto na Súmula CARF nº 148.

Da aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – impossibilidade da exigência de diferenças relativas a valores supostamente não informados em GFIP até outubro de 2001

Com relação a esta alegação, aplicável ao caso o disposto na súmula CARF nº 148:

Súmula CARF nº 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.

Portanto, não há o que acolher.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento ao recurso para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) a que alude o art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91 e para aplicar neste lançamento, no que for cabível, os reflexos da decisão proferida nos processos das obrigações principais, exceto em relação à decadência..

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya