



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.011369/2007-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.735 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2024
Recorrente HOSPITAL EVANGÉLICO DA BAHIA - FALIDO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/03/2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; ou refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES NOS DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CFL 68.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENÉFICA. 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 nos §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da

retroatividade benigna se dá 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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e jurisprudência sem lei que lhes atribua eficácia normativa, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, não vinculando o julgamento na esfera administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) determinar a aplicação ao presente de eventuais reflexos de desonerações levadas a termo nos processos em que foram tratados os lançamentos por descumprimento das obrigações principais correspondentes; ii) determinar a aplicação da retroatividade benigna, mediante a comparação da multa lançada com a que seria devida a partir do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.044/1.055) interposto contra o acórdão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) de fls. 1.026/1.037, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no auto de infração – DEBCAD nº 37.059.553-0, no montante de R\$ 271.835,43 (fls. 02/07), acompanhado do Relatório Fiscal da Infração (fl. 08), do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 09/11) e Demonstrativo do Cálculo da Multa (fl. 10), referente à aplicação da multa por apresentar Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP das competências 07/2005 a 03/2007 com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68), infringindo assim o artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528 de 10/12/1997, c/c artigo 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999.

Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 1.028/1.029):

Trata-se do AI — Auto de Infração, DEBCAD nº 37.059.553-0, de 15/10/2007, lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no uso da competência de que tratam o art. 33 da Lei Orgânica da Seguridade Social, criadas pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e o art. 293 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

2. Consoante se lê do AI - peça inicial e demais documentos que o integram, fis. 1/87 -, o contribuinte em tela, em relação às competências abrangidas no período de apuração em epígrafe, foi autuado em virtude de apresentar o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, IV e § 3º acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, IV e § 5º também acrescentados pela Lei nº 9.528, de 1997, em combinação com o art. 225, IV e § 4º do RPS.

3. De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, no curso da ação fiscal verificou-se que o contribuinte autuado entregou as GFIP, relativas ao período apurado, mas nelas não fez constar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, a seguir especificados.

3.1. O contribuinte deixou de incluir, nas GFIP, parte da remuneração dos empregados, os contribuintes individuais (pessoas físicas sem vínculo empregatício) e os segurados que, embora considerados como autônomos pela empresa, foram caracterizados como empregados, pela fiscalização, por preencherem os pressupostos da relação de emprego.

3.1.1. Em planilhas anexas encontram-se especificados, por mês e por estabelecimento, os nomes e o valor da remuneração dos contribuintes individuais e dos segurados caracterizados como empregados que a empresa deixou de declarar nas GFIP da Matriz (Hospital) e da Filial (Escola de Enfermagem).

3.2. O contribuinte, também, deixou de incluir, nas GFIP, os salários indiretos pagos aos empregados da Matriz, sob a forma de Auxílio Creche e Alimentação, bem como os valores pagos às seguintes cooperativas de trabalho: Unimed de Salvador Coop. de Trabalho Médico; Paramédica Sociedade Coop. de Trabalho dos Auxiliares de Serviços de Saúde; Coop. de Trabalho, Apoio e Serviços Ltda - Cooptrab; Coop. do Grupo Particular de Anestesia Ltda - GPA; e Cooperativa de Rádio-Táxi dos Motoristas Autônomos de Salvador Ltda.

3.3. O Relatório de Lançamentos (RL) da referida NFLD, em anexo, especifica os valores mensais apurados pela fiscalização e que o contribuinte deixou de declarar nas GFIP.

4. Na forma do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, a penalidade prevista para a infração consiste na aplicação de multa correspondente ao montante da contribuição não declarada à Seguridade Social, desde que; não ultrapasse os valores previstos no §4º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, considerando o valor da contribuição não declarada, que, no caso, totalizou R\$ 730.559,01, aplicando-se a regra contida naquele dispositivo legal, a multa aplicada equivale a R\$ 271.835,43 (duzentos e setenta e um mil, oitocentos e trinta e cinco reais e quarenta e três centavos), conforme planilha demonstrativa em anexo.

4.1. Caracteriza reincidência - aduz o Relatório - a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior (nova redação dada pelo Decreto 6.032 de 01.02.2007, que alterou o art. 290, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social).

4.1.1. A reincidência — prossegue o Relatório Fiscal - pode ser específica ou genérica. Será específica quando o autuado infringir o mesmo dispositivo legal, e genérica quando infringir dispositivo legal diverso. No caso do contribuinte aqui autuado, foi constatada a ocorrência de reincidência genérica no cometimento da infração, haja vista a lavratura do Auto de Infração (AI) 35.790.835-0, em ação fiscal anterior. Tal ocorrência, porém, não afeta a gradação da multa aplicada no presente AI.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 16/10/2007 (fl. 02) e apresentou sua impugnação em 14/11/2007 (fls. 116/119), acompanhada de documentos (fls. 120/938), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão (fl. 1.029):

(...)

5. O contribuinte autuado teve ciência do presente AI, em 16/10/2007, segundo atesta assinatura aposta na fl. 1, e interpôs impugnação no dia 14/11/2007, conforme carimbo de protocolo constante da peça administrativa, que foi juntada, aos autos, constituindo as fls. 114/117 do presente processo. Referida peça impugnatória contém anexos entre as fls. 118 e 936.

5.1. Expõe, a peça impugnatória, que a Impugnante requer, expressamente, a consideração da sua situação de primária, no cometimento de infração perante este órgão, e a correção da falta supostamente cometida. Nesse sentido, embasada no que preceitua o art. 656, § 1º, I, e §§ 4º e 5º, da IN/SRP nº 3, de 2005, reivindica a relevação da pena aplicada, tendo em vista que os equívocos foram cometidos pela primeira vez e já foram devidamente corrigidos, conforme demonstra documentação em anexo.

5.2. Aduz que, não obstante, caso não se atenda ao pedido de relevação total das penalidades impostas pelo auto de infração, pelo menos se considere a atenuação da multa em cinquenta por cento, pois a requerente corrigiu as faltas imputadas a ela, em sua totalidade, conforme previsto no § 2º da IN/SRP nº 3, de 2005.

5.3. Considerando o exposto, além do já pleiteado, requer a peça impugnatória a determinação de uma revisão fiscal (caso se entenda necessário proceder a nova análise da documentação da Impugnante) e a juntada de novos documentos julgados necessários.

(...)

Da Decisão de Primeira Instância

A 6ª Turma da DRJ em Salvador (BA), no acórdão nº 15-20.502, de 01 de setembro de 2009 (fls. 1.026/1.037), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa do julgado abaixo reproduzida (fls. 1.026/1.027):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/03/2007

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GFIP. OMISSÃO. FATOS GERADORES. OMISSÃO.

Constitui infração apresentar, a empresa, GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

AUXÍLIO-CRECHE. IMPROCEDÊNCIA. PARECER PGFN.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CRJ nº 2.600, de 20/11/2008, aprovado pelo Ministro ~ da Fazenda para promover a dispensa de interposição de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos, desde que

inexista outro fundamento relevante, nos casos de lançamentos relativos a Auxílio-Creche.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários e, na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, relativos às matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

MULTA. ATENUAÇÃO. RELEVANÇA. INOCORRÊNCIA, *IN CASU*. INDEFERIMENTO.

A multa será atenuada em cinquenta por cento, se o infrator tiver corrigido a falta no prazo de impugnação. A mesma será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do referido prazo, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. Não comprovada a correção da falta, não é possível a relevação ou atenuação da penalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/03/2007

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

De acordo com o Processo Administrativo Fiscal, salvo condições ali expressas, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA FISCAL.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência da decisão por via postal em 31/03/2010 (AR de fl. 1.041) e interpôs recurso voluntário em 30/04/2010 (fls. 1.044/1.055), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

1 — DAS RAZÕES DO RECURSO

2 — SÍNTESE DOS FATOS

3 — DO INDEFERIMENTO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO E DIREITO DE DEFESA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

4 — DA APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEGISLAÇÃO MAIS BENIGNA. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 106 DO CTN.

5 — DAS CORREÇÕES REALIZADAS PELA RECORRENTE. DIMINUIÇÃO DA PENALIDADE.

6 — DO PEDIDO

Diante do exposto, requer:

a) Sejam analisados os documentos anteriormente juntados e afastada qualquer preclusão temporal relativa a apresentação de tais provas após a impugnação;

b) seja relevada multa aplicada em relação a cada falta cometida, tendo em vista a situação de primariedade e retificação realizada pelo Recorrente, ainda, seja aplicada a legislação mais benéfica, procedendo a REVISÃO FISCAL;

c) Caso não seja acolhido o mérito, seja o presente processo suspenso até que julgadas as NFLD's, para que sejam julgadas em conjunto e apurados os montantes, relativos a multa, aplicando-se a legislação mais benéfica.

Em sessão realizada em 16/08/2016, por meio da Resolução nº 2201-000.227 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, os membros da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, por maioria de votos, resolveu converter o julgamento em diligência para vinculação por conexão ao processo principal nº 10580.011383/2007-04 (fls. 1.077/1.084 e págs. PDF 1.061/1.068).

De acordo com o “Despacho de Encaminhamento” de 09/02/2017, os presentes autos foram vinculados ao processo 10580.011383/2007-04, em função da Resolução 2201-000.227 e restituídos ao Relator para prosseguimento (fl. 1.085 e pág. PDF 1.069).

Em 31/08/2017, por meio do “Despacho de Encaminhamento”, o presente processo foi encaminhado para sobrestamento na Secretaria da 2ª Câmara, por se tratar de processo sobre imunidade de contribuições previdenciárias de entidades beneficentes, em face de decisão do STF nesse sentido (fl. 1.086 e pág. PDF 1.070).

Tendo em vista o julgamento final do Recurso Extraordinário nº 566.622, os presentes autos foram devolvidos ao Conselheiro Relator para dar continuidade ao julgamento, consoante teor do “Despacho de Devolução” (fls. 1.087/1.088 e págs. PDF 1.071/1.072).

Por meio da Resolução nº 2201-000.415 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em sessão de 06 de julho de 2020, este Colegiado resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para a adoção das seguintes providências (fls. 1.089/1.092 e págs. PDF 1.073/1.076):

(...)

1ª - Juntada ao presente, por apensação, do processo 10580.011383/2007-04, o que permitirá, ao final da providência seguinte, julgamento conjunto dos processos conexos;

2ª - Concluída a juntada objeto da providência anterior, encaminhe-se o presente processo à unidade de origem para que, em relatório circunstanciado, a Autoridade Administrativa se manifeste sobre os reflexos da decisão definitiva exarada nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, tanto em relação ao cancelamento da isenção objeto do processo nº 35013.004320/2005-97, quanto em relação aos créditos tributários constituídos com fundamento em tal ato cancelatório, em especial os Debcads controlados pelo presente processo e o processo de nº 10580.011383/2007-04, identificando eventuais outros processos administrativos e a situação atual de cada crédito tributário que tenham tido origem no mesmo procedimento fiscal do qual resultou o presente e seu apenso.

Em atendimento ao solicitado, por meio do “Despacho EQREV/DRF/AJU de 17/02/2021” foram prestadas as seguintes informações (fls. 1.095/1.096 e págs. PDF 1.079/1.080):

(...)

Solicitei o processo 10580.011.383/2007-04 mediante ao “Fale Conosco” do CARF, em 25/01/2021, entretanto o processo até o momento não foi enviado para a RFB. Assim, envio o processo 10580.011.369/2007-01, para que o mesmo seja apensado ao processo 10580.011.383/2007-04 (está no CARF), com posterior envio dos dois processos para análise da RFB, conforme Resolução 2201-000.415 - 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária-CARF (fls. 1089 a 1092 do processo 10580.011.369/2007-01).

O processo retornou ao CAREF, que após análise realizada pela Dipro/Cojul, exarou despacho em 30/09/2021 (fls. 1.100/1.102 e págs. PDF 1.084/1.086), do qual se extarem os seguintes excertos (fls. 1.101/1.102 e págs. PDF 1.085/1.086):

(...)

10. Em 25/02/2021 o processo foi encaminhado a esta Dipro-2ª Seção-2ª Câmara, que o devolveu indevidamente ao Seret/Cegap, sem cumprir o determinado no item 1 da Resolução 2201- 000.415. Isso porque nessa data o processo 10580.011383/2007-04 encontrava-se aguardando sorteio a relator na 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento.

11. Em 08/04/2021 o processo 10580.011383/2007-04 foi sorteado ao Conselheiro Márcio Augusto SeKeff Sallem.

12. Incluído o processo na pauta de 10/06/2021, foi retirado dessa pauta, com o seguinte registro em ata:

“Processo retirado de pauta a pedido da PGFN. Nos termos do art. 12 da Portaria CAREF/ME nº 690, de 2021, o processo será incluído em reunião de julgamento a ser agendada oportunamente”.

13. Dessa forma, não há mais como atender o item 1 da Resolução 2201-000.415, vez que, embora ainda não julgado, já se encontra relatado e indicado para pauta pelo Conselheiro Márcio Augusto SeKeff Sallem.

14. Quanto ao item 2 da Resolução 2201-000.415, na parte relativa à identificação de “eventuais outros processos administrativos e a situação atual de cada crédito tributário que tenham tido origem no mesmo procedimento fiscal do qual resultou o presente e seu apenso”, tem-se:

- Processo 10580.011376/2007-02 (NFLD 37.059.546-7) – Contribuições devidas à Seguridade Social pelas empresas em geral, incidentes sobre a folha de salários dos segurados empregados: sorteado ao Conselheiro Marcio Augusto Sekeff Sallem, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em 08/04/2021 – retirado da pauta de 10/06/2021, com o seguinte registro em ata: “Processo retirado de pauta a pedido da PGFN. Nos termos do art. 12 da Portaria CAREF/ME nº 690, de 2021, o processo será incluído em reunião de julgamento a ser agendada oportunamente”;
- Processo 10580.011377/2007-49 (NFLD 37.059.549-1) – Contribuições devidas à Seguridade Social, dos segurados empregados: encontra-se arquivado, com a informação de que o contribuinte desistiu do recurso e crédito baixado por liquidação;
- Processo 10580.011380/2007-62 (AI 37.059.551-3) – Multa por descumprimento de obrigações acessórias (CFL 34): encontra-se arquivado, com a situação BAIXADO POR PAGTO C/ RED 50 PP.

15. Todos os processos acima citados, bem como os de nºs 10580.011383/2007-04 e 35013.004320/2005-97, foram vinculados a este.

16. Não foi possível identificar, contudo, os processos referentes aos AI 37.059.550-5 e 37.059.552-1.

17. No que se refere ao processo 35013.004320/2005-97 citado na Resolução 2201-000.415, relativo ao ato cancelatório de isenção de contribuição previdenciária, o recurso voluntário nele constante foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em 1º/12/2009, resultando no Acórdão 2402-00.321, cuja decisão foi por negar-lhe provimento.

18. Contra esse acórdão o contribuinte interpôs recurso especial, ao qual foi negado seguimento, por não ter sido demonstrado qualquer dissídio jurisprudencial ou diversidade de interpretação da legislação tributária. Tornou-se, assim, definitivo o

decidido no Acórdão 2402-00.321, tendo sido o processo 35013.004320/2005-97 arquivado em 22/10/2020.

19. Ante o exposto, encaminhe-se à unidade de origem da RFB, para atendimento da diligência a que se refere o item 2 da Resolução 2201-000.415, inclusive no que se refere à situação dos processos referentes aos AI 37.059.550-5 e 37.059.552-1.

Em vista do exposto no despacho acima, o processo foi encaminhado à Unidade de Origem, conforme “Despacho de Encaminhamento” de 01/10/2021 (fl. 1.103 e pág. PDF 1.087).

Do “Despacho EQREV/DRF/AJU nº 13.887/2023”, exarado em 20/06/2023, extraem-se as seguintes informações fls. 1.107/1.108 e págs. PDF 1.091/1.092):

1. A 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, através da Resolução nº 2201-000.415, converteu o processo 10580.011369/2007-01 em diligência, com as seguintes providências (fls. 1089 a 1092):

1ª - Juntada ao presente, por apensação, do processo 10580.011383/2007-04, o que permitirá, ao final da providência seguinte, julgamento conjunto dos processos conexos;

2ª - Concluída a juntada objeto da providência anterior, encaminhe-se o presente processo à unidade de origem para que, em relatório circunstanciado, a Autoridade Administrativa se manifeste sobre os reflexos da decisão definitiva exarada nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, tanto em relação ao cancelamento da isenção objeto do processo nº 35013.004320/2005-97, quanto em relação aos créditos tributários constituídos com fundamento em tal ato cancelatório, em especial os Debcads controlados pelo presente processo e o processo de nº 10580.011383/2007-04, identificando eventuais outros processos administrativos e a situação atual de cada crédito tributário que tenham tido origem no mesmo procedimento fiscal do qual resultou o presente e seu apenso.

2. O despacho emitido pela DIPRO/COJUL às fls. 1100-1102 cumpre parte das determinações da diligência, especificamente no tocante ao item 2, na parte relativa à identificação de “eventuais outros processos administrativos e a situação atual de cada crédito tributário que tenham tido origem no mesmo procedimento fiscal do qual resultou o presente e seu apenso”. Nesse despacho estão contidas informações sobre os seguintes documentos de débito: NFLD 37.059.548-3, NFLD 37.059.546-7, NFLD 37.059.549-1 e AI 37.059.551-3.

3. O processo foi encaminhado à esta equipe para atendimento das demais determinações da diligência a que se refere o item 2 da Resolução 2201-000.415, inclusive no que se refere à situação dos processos referentes aos AI 37.059.550-5 e 37.059.552-1.

4. Em relação ao AI 37.059.550-5, trata-se de auto de infração por descumprimento de obrigações acessórias (CFL 30) emitido em 15/10/2007 uma vez que a empresa deixou de incluir em folhas de pagamento os contribuintes individuais que lhe prestaram serviço no período de 07/2005 a 03/2007 infringindo assim o art. 32, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o art. 225, inciso I, § 9º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, de 06.05.1999. A situação do AI 37.059.550-5 no sistema de cobrança da RFB é “BAIXADO POR PAGTO C/ RED 50 PP” desde 22/11/2007 (ver fl. 1.104).

5. Quanto ao AI 37.059.552-1, trata-se de auto de infração por descumprimento de obrigações acessórias (CFL 59) emitido em 15/10/2007 uma vez que a empresa deixou de efetuar descontos nas remunerações de alguns contribuintes individuais que lhe prestaram serviços infringindo assim o disposto na Lei nº 10.666, de 08.05.03, art. 4., “caput” e no Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 216, inciso I, alínea “a”. A situação do AI 37.059.552-1 no

sistema de cobrança da RFB é “BAIXADO POR PAGTO C/ RED 50 PP” desde 22/11/2007 (ver fl. 1.105).

6. No tocante a parte da diligência relacionada “(...) aos reflexos da decisão definitiva exarada nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, tanto em relação ao cancelamento da isenção objeto do processo nº 35013.004320/2005-97, quanto em relação aos créditos tributários constituídos com fundamento em tal ato cancelatório (...)”, encaminho à Equipe de Ações Judiciais para manifestação.

A Equipe de Contencioso Judicial – ECOJ, no Despacho ECOJ/DRF/FSA nº 13.979, de 26 de junho de 2023, prestou as seguintes informações (fls. 1.109/ e págs. PDF 1.093/).

(...)

2. Este dossiê retornou do CARF para a Equipe de Revisão do Crédito Tributário (EQREV), a qual, mediante o Despacho EQREV/DRF/AJU nº 13.887/2023 (fls.1107/1108), encaminhou para esta Equipe de Contencioso Judicial (ECOJ), para cumprimento do item “6”, conforme, abaixo:

6. No tocante a parte da diligência relacionada “(...) aos reflexos da decisão definitiva exarada nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, tanto em relação ao cancelamento da isenção objeto do processo nº 35013.004320/2005-97, quanto em relação aos créditos tributários constituídos com fundamento em tal ato cancelatório (...)”, encaminho à Equipe de Ações Judiciais para manifestação.

3. O encaminhamento pela EQREV para esta Equipe de Contencioso Judicial resultou de uma interpretação equivocada, da própria ECOJ, acerca da existência de ação judicial envolvida nos procedimentos fiscais objeto da diligência requerida pelo CARF, que, caso houvesse, a ECOJ teria a atribuição de informar os efeitos e alcance de eventual decisão judicial vigente.

4. Quanto ao Recurso Extraordinário nº 566.622, mencionado pelo CARF, destaco que a tese firmada pelo STF no respectivo julgamento, em sede de Repercussão Geral, foi a seguinte:

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

5. Considerando-se que o objeto da diligência requerida refere-se a créditos tributários constituídos mediante Autos de Infração lançados pela fiscalização, encaminho o presente dossiê para a equipe VR 05RF DEFIS, na atividade TRIAG-DEFIS05-VR, para manifestação sobre “os reflexos da decisão definitiva exarada nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, tanto em relação ao cancelamento da isenção objeto do processo nº 35013.004320/2005-97, quanto em relação aos créditos tributários constituídos com fundamento em tal ato cancelatório”, conforme solicitado no Despacho EQREV/DRF/AJU nº 13.887/2023

6. Após a conclusão da diligência, solicito que o presente dossiê **seja encaminhado diretamente para a 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**.

7. Por derradeiro, informo que o auditor responsável pelo procedimento fiscal, à época, Helenilson Santos Bispo encontra-se atualmente em exercício na Delegacia da Receita Federal do Brasil – Quinta Turma.

Por meio do “Despacho de Encaminhamento” de 24/08/2023 foi solicitado o pronunciamento da Cocaj sobre a diligência demandada pelo CARF (fl. 1.113 e pág. PDF 1.097).

Da Nota /Cocaj/ Sutri nº 8, de 24 de agosto de 2023, extraem-se os seguintes excertos (fls. 1.114/1.117 e págs. PDF 1.098/1.101):

(...)

11. Por outro lado, tem-se que o processo em discussão refere-se a lançamento por descumprimento de obrigação acessória, motivado pelo fato de o contribuinte ter apresentado Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, **sendo mister reiterar que foi também efetuado lançamento correlato referente às obrigações principais (Processo nº 10580.011383/2007-04), que conta com decisão administrativa de caráter definitivo, desfavorável ao contribuinte.**

12. Ademais, os lançamentos das obrigações principais e da acessória foram motivados pela emissão de ato cancelatório de isenção, associado ao Processo nº 35013.004320/2005-97. No caso, após todo o trâmite administrativo, o cancelamento da isenção foi mantido, com posterior arquivamento do referido processo administrativo.

13. Nessas circunstâncias, entende-se que os autos devem ser restituídos ao CARF para que se dê seguimento ao julgamento na 2ª instância administrativa, considerando-se as decisões definitivas proferidas nos autos do Processo nº 35013.004320/2005-97 (Acórdão nº 2402-00.321 – Ato Cancelatório de Isenção), do Processo nº 10580.011383/2007-04 (Acórdão nº 2402-010.666 – obrigações tributárias principais) e no RE 566.622, tendo em conta o regramento contido no Ricarfé.

14. Outrossim, considera-se desnecessária manifestação de qualquer espécie por parte da autoridade administrativa responsável pelo lançamento em relação aos reflexos da decisão exarada em virtude do julgamento do RE nº 566.622.

(...)

Tendo em vista o retorno da diligência proposta e considerando que o Relator não mais integra o colegiado, os presentes autos foram sorteados para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Da Obrigação Acessória e o seu Descumprimento

O motivo da autuação foi o fato da empresa ter apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A previsão legal da penalidade imposta encontra-se nos artigos 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991 combinado com o artigo 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, correspondendo a multa aplicável a cem por cento (100%) do valor da contribuição devida e não declarada na GFIP, observado o limite, por competência, em função do número de segurados, disciplinado pelo parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528 de 1997, em consonância com o inciso I do artigo 284 do RPS.

Segundo relatado pela fiscalização, “o limite mensal da multa equivale a 10 x R\$ 1.195,13, tendo em vista que a empresa enquadrava-se na faixa de 101 a 500 segurados” (fl. 10),

correspondendo o montante lançado de R\$ 271.835,43 (duzentos e setenta e um mil, oitocentos e trinta e cinco reais e quarenta e três centavos).

Assim, uma vez que foi constatado que o contribuinte deixou de informar na Guia de recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP, segurados contribuinte individual e respectivas remunerações, restou, portanto, caracterizada a ocorrência dos fatos geradores.

Os presentes autos retornaram a este Colegiado para apreciação do recurso voluntário interposto pelo Recorrente, após o cumprimento de diligência proposta, com a informação de que o lançamento referente às obrigações principais já foram apreciados administrativamente e contam com decisão definitiva desfavorável ao contribuinte, conforme se extrai do teor da Nota /Cocaj/ Sutri nº 8, de 24 de agosto de 2023 (fls. 1.114/1.117 e págs. PDF 1.098/1.101), cujo excerto segue abaixo reproduzido (fl. 1.116 e pág. PDF 1.100):

(...)

11. Por outro lado, tem-se que o processo em discussão refere-se a lançamento por descumprimento de obrigação acessória, motivado pelo fato de o contribuinte ter apresentado Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, sendo mister reiterar que foi também efetuado lançamento correlato referente às obrigações principais (Processo nº 10580.011383/2007-04), que conta com decisão administrativa de caráter definitivo, desfavorável ao contribuinte.

12. Ademais, os lançamentos das obrigações principais e da acessória foram motivados pela emissão de ato cancelatório de isenção, associado ao Processo nº 35013.004320/2005-97. No caso, após todo o trâmite administrativo, o cancelamento da isenção foi mantido, com posterior arquivamento do referido processo administrativo.

13. Nessas circunstâncias, entende-se que os autos devem ser restituídos ao CARF para que se dê seguimento ao julgamento na 2ª instância administrativa, considerando-se as decisões definitivas proferidas nos autos do Processo nº 35013.004320/2005-97 (Acórdão nº 2402-00.321 – Ato Cancelatório de Isenção), do Processo nº 10580.011383/2007-04 (Acórdão nº 2402-010.666 – obrigações tributárias principais) e no RE 566.622, tendo em conta o regramento contido no Ricarf.

(...)

Tendo em vista que o presente lançamento é acessório de autuações de obrigações principais, cujos processos já se encontram julgados e com decisão administrativa definitiva desfavorável ao contribuinte, devem ser aplicados ao presente lançamento os reflexos decorrentes dos julgamentos dos autos em que tramitaram as autuações relacionadas ao descumprimento de obrigações principais.

Da Juntada Posterior de Documentos após a Impugnação

O pedido de juntada de documentos após a impugnação não deve ser acolhido, uma vez que o Decreto nº 70.235 de 1972¹, em seu artigo 16, inciso III, limitou o momento para

¹ DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. A preclusão temporal para a apresentação de provas, no entanto, foi ressalvada nas situações previstas nas alíneas do § 4º do referido Decreto.

Todavia, no caso em análise, o impugnante não demonstrou, em sua peça de defesa, a ocorrência de nenhuma dessas situações e nenhuma documentação foi anexada aos autos após a impugnação, motivo pelo qual deve ser deferido o pedido.

Das Correções Realizadas pelo Recorrente. Diminuição da Penalidade.

O Recorrente aduz que a retificação da competência de 13/2006, por ter restado apenas 1 (uma) informação supostamente omitida, diminui consideravelmente o valor da penalidade aplicada, uma vez que, com a nova sistemática da Lei nº 11.941 de 2009, a penalidade terá aplicação na razão de R\$ 20,00 a cada dez informações incorretas ou omitidas.

Afirma ser inaceitável o argumento esposado na decisão, de que a exclusão mensal do valor correspondente à contribuição relativa ao Auxílio Creche, do montante das contribuições não declaradas em GFIP, não promoveu a diminuição do valor da multa aplicada.

Relata que o valor da multa deve ser proporcional ao valor das contribuições não declaradas, a diminuição da base de cálculo de exação deve necessariamente reproduzir a diminuição na multa ora discutida.

Requer seja reconhecida a retificação realizada pelo autuado, com consequente redução da penalidade nas proporções previstas pela legislação atual.

Inicialmente convém rememorar os fundamentos da decisão recorrida (fls. 1.031/1.032 e 1.034/1.035):

(...)

6.2. Alegando que a Impugnante corrigiu as faltas a ela imputadas, em sua totalidade, requer a peça impugnatória que, uma vez não atendido o pedido de relevação total das penalidades impostas pelo auto de infração, pelo menos seja aplicada atenuação da multa em cinquenta por cento, conforme previsto na IN/SRP nº 3, de 2005. O pleito do requerente também tem previsão no RPS, onde o caput do art. 291 assim preconizou:

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

E a IN/SRP nº 3, de 2005, complementou:

Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação do Auto-de-Infração. (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 23, de 30/04/2007)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

(...)

§ 2º A multa será atenuada em cinquenta por cento, se o infrator tiver corrigido a falta no prazo referido no caput.

Em que pese o requerente, após a emissão do AI em lide e dentro do prazo de impugnação, tenha confeccionado novas GFIP (vide, em anexo, às fls. 944/1.015, cópias do relatório "DEMONSTRATIVO DE NORMALIZAÇÕES E AGREGAÇÕES — DNA" e da "RELAÇÃO DOS TRABALHADORES CONSTANTES NO ARQUIVO SEFIP - RESUMO DO FECHAMENTO EMPRESA"), as mesmas não corrigiram a infração cometida, consoante se lê das planilhas abaixo:

(...)

Considerando que o STJ entende que o Auxílio-Creche não integra o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, constituindo-se numa indenização pelo fato de a empresa não manter em funcionamento uma creche em seu próprio estabelecimento; considerando que a RFB não deverá constituir créditos tributários referentes à aludida parcela; considerando, ainda, que, na hipótese de créditos já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício os lançamentos relativos às matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do STF, ou do STJ, sejam objeto de ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, conclui-se (a exemplo do que já ocorreu nos autos da NFLD nº 37.059.548-3, conexa a este Auto de Infração) que são improcedentes as contribuições apuradas com base no Levantamento AC - Auxílio Creche, as quais são excluídas do presente lançamento, ficando o "Demonstrativo do Cálculo da Multa" (fls. 8), abaixo consignado e aqui denominado de TABELA 1, modificado em conformidade com o quadro demonstrativo seguinte, denominado de TABELA 2:

(...)

Observe-se, todavia, das precitadas planilhas, que, mesmo mensalmente excluída do montante das contribuições não declaradas em GFIP, a contribuição relativa ao Auxílio Creche não diminuiu o valor da multa aplicada, o que resulta do fato de que as exclusões dos valores da referida rubrica não ultrapassaram, em cada mês, o limite mensal para aplicação da multa, estabelecido de acordo com a Portaria MPS nº 142, de 11 de abril de 2007.

(...)

Extrai-se da reprodução acima os seguintes pontos: (i) ainda que o contribuinte tenha confeccionado novas GFIP, as mesmas não corrigiram a infração cometida e (ii) o total excluído a título de "Auxílio Creche", no período compreendido de 07/2005 até 03/2007, totalizou o montante de R\$ 7.809,51, conforme demonstrado na tabela abaixo, de modo que, tais exclusões não ultrapassaram, em cada mês, o limite mensal para aplicação da multa, estabelecido na Portaria MPS nº 142, de 11 de abril de 2007:

Levantamento	Estabelecimento	Competência	Total	Total Mês	Saldo
AC	15.171.093/0001-94	jul/05	326,97	35.777,95	35.450,98
AC	15.171.093/0001-94	ago/05	368,97	31.166,07	30.797,10
AC	15.171.093/0001-94	set/05	392,97	29.187,74	28.794,77
AC	15.171.093/0001-94	out/05	372,00	27.459,78	27.087,78
AC	15.171.093/0001-94	nov/05	366,00	39.671,11	39.305,11
AC	15.171.093/0001-94	dez/05	360,00	33.141,00	32.781,00
AC	15.171.093/0001-94	jan/06	366,00	32.173,32	31.807,32
AC	15.171.093/0001-94	fev/06	366,00	25.795,94	25.429,94
AC	15.171.093/0001-94	mar/06	366,00	31.111,80	30.745,80
AC	15.171.093/0001-94	abr/06	378,00	26.885,84	26.507,84
AC	15.171.093/0001-94	mai/06	372,00	29.111,88	28.739,88
AC	15.171.093/0001-94	jun/06	354,00	33.622,90	33.268,90

AC	15.171.093/0001-94	jul/06	346,50	34.120,96	33.774,46
AC	15.171.093/0001-94	ago/06	346,50	32.620,77	32.274,27
AC	15.171.093/0001-94	set/06	364,50	27.933,60	27.569,10
AC	15.171.093/0001-94	out/06	384,00	30.155,68	29.771,68
AC	15.171.093/0001-94	nov/06	396,60	31.051,21	30.654,61
AC	15.171.093/0001-94	dez/06	396,60	32.353,75	31.957,15
AC	15.171.093/0001-94	jan/07	419,70	35.408,04	34.988,34
AC	15.171.093/0001-94	fev/07	383,10	33.091,54	32.708,44
AC	15.171.093/0001-94	mar/07	383,10	31.007,12	30.624,02
FPN	15.171.093/0002-75	13/2005	-	8.906,83	8.906,83
FPN	15.171.093/0002-75	13/2006	-	7.177,26	7.177,26
FPN	15.171.093/0001-94	13/2006	-	50.783,66	50.783,66
FPN	15.171.093/0001-94	13/2006	-	843,26	843,26
Total			7.809,51	730.559,01	722.749,50

Por fim, quanto ao pedido de reconhecimento da retificação realizada pelo autuado e consequente redução da penalidade imposta nas proporções previstas na nova sistemática da Lei nº 11.941 de 2009, tem-se que, ainda que a retificação já tenha sido reconhecida em sede de impugnação pela autoridade julgadora de primeira instância, a mesma não teve o condão de alterar os valores lançados, como visto anteriormente.

No que diz respeito à aplicação ao caso concreto da nova sistemática de aplicação de multas prevista na referida Lei nº 11.941 de 2009, será objeto de análise no tópico a seguir.

Conclui-se ante o exposto, que o acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

Da Revisão do Critério de Aplicação das Multas – Aplicação da Retroatividade Benéfica – Artigo 106 do CTN.

A MP nº 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, alterou a Lei nº 8.212 de 1991, promovendo substanciais mudanças no cálculo e aplicação da multa para o fundamento legal da infração objeto deste lançamento.

Pela legislação vigente em período anterior à edição da MP nº 449 de 2008, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições a saber: (i) uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212 de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.528 de 1997 e (ii) outra consistindo em multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991 com a redação da Lei nº 9.876 de 1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Conforme estabelecido pela MP nº 449 de 2008 e mantido pela conversão desta na Lei nº 11.941 de 2009, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488 de 2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o quantum não recolhido com a devida multa) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

Nestas condições, a multa prevista no artigo 44, inciso I é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória.

Deste modo, pela nova sistemática, as duas infrações, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do artigo 44, I da Lei nº 9.430 de 1996.

Em relação à multa aplicada, a análise do seu valor para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento do crédito, conforme disposto no parágrafo 4º do artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009 (publicada no DOU de 08/12/2009).

O entendimento adotado por este órgão colegiado, inclusive sumulado, objeto da Súmula CARF nº 119, era o seguinte:

Súmula CARF nº 119

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Súmula revogada 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.

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 benéfica 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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019 - Efeito vinculante revogado pela Portaria ME 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021).

A retroatividade benéfica foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do artigo 2º, VII e § 4º da Portaria PGFN nº 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Processo SEI nº 10951.101541/2019-87

(...)

14. Ante o exposto, com fulcro no art. 2º, VII, § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe-se a inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN do tema a seguir:

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos

lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: 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.

A Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou a proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502 de 12 de maio de 2016 foi contestada pela Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região. Tal contestação foi submetida à análise e resultou no Parecer SEI nº 11315/2020/ME, que ratificou a referida Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do percentual de multa moratória previsto no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991. Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019. Questionamentos da PRFN 3ª Região.

Ratificação da Nota SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. Item 1.26, alínea “c”, da lista de dispensa da PGFN. Manutenção do tema em lista. Parecer encaminhado à aprovação do PGFN para fins da art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Processo SEI nº 10951.101541/2019-87

(...)

7. Como é cediço, a análise sobre a viabilidade de inclusão de tema em lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN decorre da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento defendido, em juízo, pela Fazenda Nacional.

8. A dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos visa prestigiar os princípios da economia e da eficiência, ao se concluir que a persistência em tese contrária à pacificada pelos Tribunais Superiores apenas gera prejuízo aos cofres públicos, já que inexistente perspectiva de vitória.

9. De modo algum, implica na modificação da posição jurídica sustentada pela PGFN na defesa judicial da União – apenas se reconhece que a interposição de futuros recursos às respectivas ações se revela inútil diante da consolidada jurisprudência dos Tribunais, sem probabilidade nenhuma de êxito.

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

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 primeira, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte defende a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ 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. Assim, o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os 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 ("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").

(...)

18. Por fim, cumpre deixar registrado, para que não haja dúvidas sobre a matéria, que a dispensa tratada na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME é específica para débitos previdenciários e é restrita a fatos geradores ocorridos até o advento da Lei nº 11.941, de 2009, que incluiu o art. 35-A na Lei nº 8.212, de 1991.

19. Ante o exposto, considerando o entendimento consolidado da Corte Superior de Justiça e a inexistência, no momento, de possibilidade de reversão da tese firmada pelo STJ, opina-se pela ratificação da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e manutenção do presente tema na lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN.

20. Apresentadas as considerações acima, ratifica-se a inclusão já feita em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea "c" (Retroatividade benéfica da

multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991) e, por conseguinte, recomenda-se o encaminhamento do presente expediente à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e à Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, para ciência, além da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS – CDA para eventual análise da possibilidade de apuração especial visando à retificação das CDA's.

(...)

Cumpra consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil² Contudo, diante do fato da Fazenda Nacional não demonstrar mais interesse em discutir tal matéria em face da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento por ela defendido em juízo, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso e prestígio aos princípios da economia e eficiência.

Ressalte-se que, por ser contraditória com o posicionamento do STJ, a Súmula CARF nº 119 foi revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 6/8/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Em síntese conclusiva, 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

² LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

LEI COMPLEMENTAR Nº 73, DE 10 DE FEVEREIRO DE 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências.

Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN³.

A multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Na nova legislação, que tem origem na MP nº 449 de 2008, o artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991 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 (artigo 61 da Lei nº 9.430 de 1996) e inseriu o artigo 35-A, passando a prever a penalidade imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Deste modo, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da Lei nº 11.941 de 2009, o preceito contido no artigo 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativa 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 determina a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172 de 1966 (CTN), impõe-se a comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, prevista no artigo 32-A da mesma Lei.

Nesse passo, se apresentam as seguintes situações:

- (i) os valores lançados de ofício a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, 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 artigo 35 pela Lei nº 11.941 de 2009; e
- (ii) 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 artigo 32 da Lei 8.212 de 1991, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o artigo 32-A da mesma Lei.

³ Art. 144. 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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Portanto, no caso em apreço, impõe-se a aplicação da retroatividade da lei mais benéfica a partir da comparação, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com a que seria devida a partir do artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212 de 1991.

Vale destacar que quando da execução do presente julgado deverão ser aplicados os reflexos de eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais.

Jurisprudência e Decisões Administrativas

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos jurisprudenciais indicados pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso as diversas decisões de julgados do CARF que foram colacionadas aos presentes autos que, por não terem efeito vinculante não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente processo dos reflexos de eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benéfica mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos