



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.720529/2010-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.131 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de setembro de 2021  
**Recorrente** CONSTRUTORA SANTA HELENA S/A INCORPORAÇÕES E CONSTRUÇÕES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/07/2005 a 31/07/2005, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/08/2006 a 31/08/2006, 01/02/2007 a 28/02/2007, 01/02/2009 a 28/02/2009

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constitui infração à legislação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS EM DESACORDO COM A LEI.

Integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, as parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a legislação de regência.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E 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 das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada,

com aquelas previstas, respectivamente, nos artigos 35 e 32-A da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 85/101, interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 73/80, a qual julgou procedente em parte o lançamento por descumprimento de Obrigação Acessória relacionados ao período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/07/2005 a 31/07/2005, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/08/2006 a 31/08/2006, 01/02/2007 a 28/02/2007, 01/02/2009 a 28/02/2009

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de Auto de Infração (AI DEBCAD nº 37.261.189-3 CFL 68) lavrado em 25/01/2010, contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 50.510,33.

2. Conforme Relatório Fiscal da Infração e da Aplicação da Multa (fls. 18/24):

2.1. Constatou-se que a empresa omitiu na GFIP, no período de 2005 a 2008, os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Resultados em desacordo com a Lei 10.101/2000;

2.2. Tal conduta constituiu infração ao artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999;

2.3. A multa aplicada foi apurada, em cada competência, respeitando-se o disposto nos arts. 32, § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c 284, II e 373, do RPS, e Portaria Interministerial MPS/MF nº 350/2009, consoante itens 11 e seguintes do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa;

2.4. Realizado o comparativo da multa mais benéfica, resultou que nas competências 02/2005, 07/2005, 02/2006, 08/2006, 02/2007 e 02/2009, a penalidade da legislação anterior era mais benéfica, motivo pelo qual apenas os valores de multa relativos a essas competências integram este Auto;

2.5. Não foram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no artigo 290, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

### **Da Impugnação**

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

3. A interessada interpôs impugnação às fls. 47/56, alegando em suma:

3.1. a impossibilidade de imposição de penalidade em duplicidade para o mesmo fato gerador;

3.2. que houve a cumulação indevida de multa punitiva através dos outros três Autos de Infração relativos às obrigações principais e por descumprimento de obrigação acessória através deste Auto de Infração, acarretando *bis in idem*;

3.3. que se os 3 Autos de Infração forem julgados indevidos, todas as pretensas obrigações acessórias punidas pelo presente Auto de Infração cairão por terra, pois nada mais são que meio para se alcançar a imputação principal;

3.4. que caso as imputações ocorridas nos 3 Autos de Infração forem mantidas, estamos diante de infrações continuadas, qual seja a falta do recolhimento do tributo ensejou a falta da declaração do fato gerador;

3.5. que apesar de ostentarem natureza jurídica diversa dos tributos, as sanções tributárias devem observar o mesmo regime jurídico dos tributos, em face dos arts. 113, § 1º e 121, do CTN;

3.6. que em relação às penalidades às infrações tributárias continuadas, por força do regime jurídico tributário estatuído pelo art. 112, do CTN, deve se aplicar a penalidade mais favorável ao contribuinte;

3.7. que em face da impossibilidade de aplicação de penalidade em duplicidade (*bis in idem*) para o mesmo fato gerador infracional, deve este Contencioso Tributário, considerando a dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, anular completamente a multa constituída pelo presente Auto de Infração, uma vez que a conduta tida como infratora pelo AFPS já foi sancionada com a imposição da multa nos outros 3 Autos de Infração sob julgamento perante a Receita Federal do Brasil;

3.8. a inaplicabilidade das multas em virtude de ausência de obrigação tributária exigível;

3.9. que pelo fato do pagamento de PLR não constituir fato gerador da contribuição previdenciária, não há que se falar em surgimento da obrigação tributária de declaração em GFIP;

3.10. como o crédito tributário ora criado através da autuação fiscal ainda não goza de exigibilidade, não se pode falar em inadimplemento, sendo inaplicáveis quaisquer multas sobre a rubrica em comento;

3.11. que é flagrante a ilegalidade da exigência de multa punitiva por descumprimento de obrigação tributária no presente Auto de Infração, devendo a mesma ser integralmente anulada.

### **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 em parte a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 73)

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/07/2005 a 31/07/2005, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/08/2006 a 31/08/2006, 01/02/2007 a 28/02/2007, 01/02/2009 a 28/02/2009

**LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO.**

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

**BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.**

Inexiste bis in idem quando há lavratura de autos de infração decorrentes de condutas diversas.

**VALOR DA PENALIDADE APLICADO A MAIOR. RETIFICAÇÃO.**

Retifica-se auto de infração com multa aplicada a maior.

**RETROATIVIDADE DE NORMA BENIGNA.**

O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente a época da infração com os termos da Lei nº 11.941/2009.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

**Do Recurso Voluntário**

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ em 25/07/2014 (fl. 136), apresentou o recurso voluntário de fls. 138/154, alegando em síntese: (a) possibilidade de reconhecimento da não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de PLR, em outro processo administrativo – obrigação acessória ligada à principal; (b) necessária suspensão da presente autuação até o julgamento da obrigação principal; inexistência de obrigação acessória sem devido fato gerador; (c) não ocorrência do fato gerador; (d) inaplicabilidade das multas em virtude de ausência de obrigação tributária exigível e (e) efeito confiscatório da multa.

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

É o relatório do necessário.

**Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, 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.

**Possibilidade de reconhecimento da não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de PLR, em outro processo administrativo – obrigação acessória ligada à principal**

**Necessária suspensão da presente autuação até o julgamento da obrigação principal e inexistência de obrigação acessória sem devido fato gerador**

**Não ocorrência do fato gerador;**

**Pagamento de PLR**

A irresignação do contribuinte quanto à não incidência da Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, não prospera, uma vez que, para fazer jus à isenção quanto a este pagamento, deveria cumprir à risca o que determina a Lei n.º 10.101/2000.

Vejamos o que dispõe a Lei n.º 10.101/2000:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

~~I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;~~

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; [\(Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Também há previsão na Lei n.º 8.212/91 e normas regulamentadoras abaixo elencadas:

LEI Nº 8.212 DE 1991:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:  
(Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. ”

DECRETO Nº 3.048 DE 1999:

“Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a

qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditado de acordo com lei específica;”

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005 – DOU de 15/07/2005:

“Art. 69. Entende-se por salário de contribuição:

I - para os segurados empregado e trabalhador avulso, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos que lhe são pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo a disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa, observado o disposto no inciso I do § 1º e §§2º e 3º do art. 68;”

“Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

1 - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa; ”

“Art 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições:

(...)

XI - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

A decisão recorrida bem analisou os elementos de prova juntados aos presentes autos, de modo que peço vênha para transcrever trechos da decisão recorrida com as quais concordo e me utilizo como razão de decidir:

**13.** Consoante item 2.6. do Relatório Fiscal (fls. 24), da análise da documentação apresentada pela empresa, verificou-se que os Acordos para o Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados, relativos aos anos de 2004 a 2008, só foram protocolados no Sindicato dos Trabalhadores na Indústria da Construção e da Madeira no Estado da Bahia, em 26/03/2009, após o início da ação fiscal. Ademais, os acordos não estabeleceram metas e regras a serem observadas para o recebimento da verba a título de PLR.

**14.** Verifica-se ainda que o Acordo relativo ao ano de 2004 só foi assinado em 2006 (fls. 31/32). Não há nos autos a demonstração de que algum representante dos empregados tenha sido indicado pelo Sindicato da Categoria. Constatou-se também que a partir de 2007, inseriu-se no termo do Acordo uma condição para o pagamento da PLR, qual seja o atingimento das metas de EBITDA da empresa (geração de caixa operacional). No

entanto, tais metas não estão previstas nem no Acordo nem em nenhum outro documento fruto de negociação das partes envolvidas. Tampouco há em qualquer documento as regras de aferição para o valor a ser percebido por cada empregado, existindo apenas uma regra genérica prevendo o pagamento do valor mínimo de 50% do salário-base do mês de Dezembro, bem como a previsão discricionária de um pagamento diferenciado aos exercentes de cargos de confiança.

**15.** Assim, diante de todo o acima exposto, conclui-se que a empresa não observou os requisitos legais previstos no art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/2000, senão vejamos:

“Art. 2º(...)

**§ 1º** *Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

**I- índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;**

**II- programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.”**

**16.** Com efeito, como se observa da leitura das disposições legais, a PLR deve ser fruto de NEGOCIAÇÃO entre empresa e seus empregados, não de mera aprovação e assinatura dos termos do programa proposto unilateralmente pela empresa. A alegação de que as condições para o pagamento da PLR eram de conhecimento de todos os funcionários não supre as exigências legais. Com relação às atas da Diretoria trazidas na impugnação, estas só reforçam o fato de que as regras para o pagamento da PLR foram estipuladas apenas pela empresa e não decorrentes da negociação entre as partes (empresa e empregados). Também a falta de arquivamento dos Acordos no Sindicato dos Trabalhadores, apesar de ser um requisito formal, demonstra a falta de legitimidade do Acordo, realizado ao arrepio da Lei e sem a anuência do Sindicato da categoria dos trabalhadores, como preconiza o art. 2º, § 2º, da Lei 10.101/2000.

**17.** Portanto, correto o procedimento fiscal em considerar como integrantes do salário-de-contribuição as parcelas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados, em desacordo com a Lei 10.101/2000, levando-se ainda em consideração o disposto no art. 214, § 10, do Decreto 3.048/1999, in verbis:

“Art. 214. (...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.”

Por outro lado, mencionados acordos coletivos não cumpriram com os requisitos da legislação, quais sejam:

- ser um instrumento de integração entre capital e trabalho;
- servir como incentivo à produtividade;
- ter regras claras e objetivas, podendo ser considerados como critérios e condições:
  - a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade,
  - b) programa de metas, resultados e prazos previamente pactuados;
  - c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário; e
  - d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

Sendo assim, não há que se falar em preenchimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, de modo que não procedem as alegações da Recorrente quanto a este ponto.

## **Inaplicabilidade das multas em virtude de ausência de obrigação tributária exigível**

Não prospera a alegação do contribuinte, pois baseia-se no fato de que as contribuições objeto de lançamento não seriam devidas e portanto, as multas também não.

Por outro lado, no caso de lançamento de ofício de obrigação principal, transcrevo trecho do Acórdão 2201-009.185, da sessão de 3 de setembro de 2021, da relatoria da Conselheira Débora Fófano dos Santos, em que peço vênua para transcrever:

A MP n.º 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, alterou a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212 de 1991, na redação dada pela Lei n.º 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 n.º 8.212 de 1991 com a redação da Lei n.º 9.876 de 1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Conforme estabelecido pela MP n.º 449 de 2008 e mantido pela conversão desta na Lei n.º 11.941 de 2009, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430 de 1996, na redação dada pela Lei n.º 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 n.º 9.430 de 1996.

No caso em apreço, a autoridade julgadora de primeira instância, ao analisar o pedido de aplicação da retroatividade benéfica, determinou que deveriam ser vinculados os processos de contribuições não recolhidas e não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991, a fim de apurar a multa mais benéfica.

Tal entendimento era até então adotado por este órgão colegiado, sendo inclusive sumulado, objeto da Súmula CARF n.º 119, com o seguinte teor:

### **Súmula CARF n.º 119**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos

geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Todavia, oportuno enfatizar que a retroatividade benéfica foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI n.º 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 n.º 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991 (incluído pela Lei n.º 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 n.º 502, de 2016.

Processo SEI n.º 10951.101541/2019-87

(...)

14. Ante o exposto, com fulcro no art. 2º, VII, § 4º, da Portaria PGFN n.º 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 n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.**

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

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

A Nota SEI n.º 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 n.º 502 de 12 de maio de 2016 foi contestada pela Nota Cosit n.º 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 n.º 11315/2020/ME, que ratificou a referida Nota SEI n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da

Lei n.º 8.212, de 1991. Nota Cosit n.º 189, de 28 de junho de 2019. Questionamentos da PRFN 3ª Região.

Ratificação da Nota SEI N.º 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 n.º 10.522, de 2002.

Processo SEI n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício

no art. 35 da Lei 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). 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.

(...)

Cumpre consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil<sup>1</sup>. Contudo, diante do fato da Fazenda Nacional não

<sup>1</sup> 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)

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 n.º 119 foi revogada **pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 6/8/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 6/8/2021, DOU de 16/8/2021.**

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 n.º 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 8.212 de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O 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 n.º 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN<sup>2</sup>.

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 n.º 449 de 2008, o artigo 35 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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),

---

§ 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 n.º 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.

<sup>2</sup> 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.

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.

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, 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 artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991. Já em relação à 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, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212 de 1991.

Neste sentido, acolhe-se em parte a pretensão do contribuinte.

### **Efeito confiscatório da multa. Súmula CARF nº 2**

A Recorrente requer a anulação da multa dado seu efeito confiscatório.

Tal alegação diz respeito à aplicação de princípio constitucional em detrimento das normas aplicáveis ao caso e que em última análise, requer a declaração de inconstitucionalidade ou declaração de ilegalidade da medida e 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.”

Por fim, a Súmula CARF n. 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.”

Sendo assim, não prosperam tais alegações.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe parcial provimento, para determinar a aplicação ao presente lançamento dos reflexos decorrentes do julgamento dos autos em que tramitou a autuação relacionada ao descumprimento da obrigação principal, ademais, para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos artigos 35 e 32-A da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya