



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10920.000640/2011-52
Recurso Voluntário
Acórdão n° **2202-010.298 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente KS INDUSTRIA DE METAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/12/2006 a 30/09/2008

NULIDADE. NFLD/AUTO-DE-INFRAÇÃO. ADEQUAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Não enseja nulidade a formalização do documento denominado Auto de Infração tanto para constituição do crédito relativo a obrigações principais como acessórias, ao invés de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), diante da adequação da legislação tributária previdenciária ao rito do Decreto n.º 70.235/72. Modificação procedimental incapaz de ensejar prejuízo processual.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. Estando o auto de infração amparado em anexos e em relatório fiscal fundamentados não ocorre nulidade, especialmente quando não demonstrado incidência em quaisquer das hipóteses de nulidades dispostas na legislação do processo administrativo fiscal.

A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2006 a 30/09/2008

PREVIDÊNCIA PRIVADA. REGIME ABERTO. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR ABERTA NÃO EXTENSIVA À TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA POR DEIXAR DE APRESENTAR GFIP COM DADOS CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PROCESSO ACESSÓRIO REFLEXO DO PRINCIPAL. IDENTIDADE DE PROVAS. MÉRITO. AFASTAMENTO DE LEVANTAMENTO DA FISCALIZAÇÃO RELACIONADO AO AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. EFEITO REFLEXO. NECESSIDADE DE AJUSTE NO LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Havendo relação direta de causa e efeito entre o processo de obrigação principal e os autos da obrigação acessória, ambos autuados em decorrência da mesma ação fiscal e dos mesmos elementos de prova e sendo a multa aplicada calculada com base em cada um dos fatos geradores individualmente considerados na obrigação principal, deve a decisão proferida no processo de obrigação principal ser observada também no processo de obrigação acessória que trata da infração à legislação previdenciária por apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, II, “C”, DO CTN. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008. LEI Nº 11.941/2009. LIMITE EM 20%.

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 em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais realizados pela Administração Tributária em trabalho de fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, II, “C”, DO CTN. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008. LEI Nº 11.941/2009.

São aplicáveis às multas lançadas, quando mais benéficas, as disposições da novel legislação. Deve-se analisar a retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, realizando a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941, com as regras do hodierno art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar do lançamento o levantamento de previdência privada na obrigação principal e o seu reflexo na obrigação acessória da CFL 68; bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica para a obrigação principal, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, e para aplicação da retroatividade benigna da multa para a obrigação acessória, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (Suplente convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1.374/1.399), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1.308/1.322), proferida em sessão de 11/12/2014, consubstanciada no Acórdão n.º 14-55.718, da 10.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (impugnações específicas para cada auto de infração, e-fls. 473/487, 912/926, 861/869), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2006 a 30/09/2008

NULIDADE. NFLD/AUTO-DE-INFRAÇÃO. ADEQUAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Não enseja nulidade a formalização do documento denominado Auto de Infração tanto para constituição do crédito relativo a obrigações principais como acessórias, ao invés de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), diante da adequação da legislação tributária previdenciária ao rito do Decreto n.º 70.235/72. Modificação procedimental incapaz de ensejar prejuízo processual.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. PRÓ-LABORE INDIRETO. PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Integram a base-de-cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social os valores relativos aos pagamentos a título de Previdência Privada quando o benefício não estiver disponível a todos os segurados empregados a serviço da empresa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

(...)

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração de obrigação acessória a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

MULTAS APLICADAS EM DECORRÊNCIA DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MULTA MAIS BENÉFICA. ANÁLISE COMPARATIVA PARA RECÁLCULO DA MULTA.

Verificando-se em relação aos mesmos fatos geradores a aplicação de multa em decorrência do descumprimento da obrigação acessória prevista no parágrafo 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91 e de multa moratória cominada no artigo 35 da mesma Lei (na redação dada pela Lei nº 9.876/99), para fins de determinação da penalidade mais benéfica, o somatório delas deve ser comparado à multa de ofício prevista na legislação superveniente (artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96) em virtude da nova redação conferida pela MP 449/2008 ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91) e para a aferição da imputação mais benéfica ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 5/13), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado e que redundou na lavratura dos seguintes Autos-de-Infração a obrigações tributária principais (AIOP) e acessórias (AIOA):

TIPO/Código de Fundamentação legal – CFL	NÚMERO DE CADASTRO – DEBCAD	Contribuição/multa isolada	Valor - R\$	Observação
AIOA/30	37.290.203-0	Deixar de prepara folhas de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos	1.523,57	Parcelado
AIOA/59	37.290.204-9	Deixar arrecadar as contribuições dos segurados a seus serviços	1.523,57	Parcelado
AIOA/68	37.290.205-7	Apresentar declaração com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias	30.471,40	Impugnado
AIOP	37.290.206-5	Contribuição previdenciária, quota patronal	338.961,69	Parcialmente impugnado
AIOP	37.290.207-3	Contribuição previdenciária, quota dos segurados	15.524,26	Impugnado
AIOP	37.290.208-1	Contribuição devida às outras entidades ou fundos - SEST/SENAT	308,75	Parcelado

Consoante o relatório fiscal, constituem-se em fatos geradores das contribuições lançadas (AIOP/DEBCAD nº 37.290.206-5, quota patronal) os pagamentos efetuados a segurados contribuintes individuais (prestadores de serviços, sócio administrador e transportador rodoviário autônomo) que foram materializados nos seguintes 'levantamentos' (papéis de trabalho):

- Levantamento CI – Contribuinte Individual: valores pagos a contribuintes individuais, conforma recibos de pagamento e notas fiscais de serviço, que não foram incluídos nas folhas-de-pagamento nem declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, cujas contribuições previdenciárias foram recolhidas parcialmente;

- Levantamento PV – Previdência Privada: valores aplicados em previdência privada tendo como participante apenas o sócio administrador Charles Soares e como beneficiária sua esposa, portanto não extensivo a todos os segurados da empresa e, nessa condição, caracterizados como pro-labore indireto; valores não incluídos em folha-de-pagamento nem declarados em GFIP, tampouco recolhidos;

- Levantamento TA – Transportador Autônomo: valores pagos ao Sr. Leonir Pereira, transportador autônomo, consoante notas fiscais de serviço, não incluídos em folhas-de-pagamento nem declarados em GFIP, cujas contribuições previdenciárias foram recolhidas parcialmente.

No AIOP/DEBCAD nº 37.290.207-3 (contribuição previdenciária dos segurados, decorrentes das situações anteriormente descritas) não se encontram lançados fatos geradores atinentes ao levantamento PV, enquanto que no AIOP/DEBCAD nº 37.290.208-1 (outras entidades ou fundos), apenas se encontram lançadas as contribuições devidas pelo levantamento TA.

Os Autos pelo descumprimento das obrigações acessórias seguem a mesma lógica daqueles atinentes às obrigações principais: deixou de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, inclusive dos valores aplicados em previdência privada (CFL 30/DEBCAD nº 37.290.203-0), deixou de arrecadar, mediante desconto em suas remunerações, as contribuições de diversos contribuintes individuais a seu serviço (CFL 59/DEBCAD nº 37.290.204-9) e apresentou as GFIPs sem a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, omitindo remunerações desses contribuintes individuais (CFL 68/DEBCAD nº 37.290.205-7). Nesta última autuação a Auditoria levou em conta as mudanças havidas no ordenamento jurídico a partir da MP nº 449/2008 (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) e comparou as penalidades cabíveis, aplicando aquela mais favorável ao sujeito passivo, em obediência ao quanto disposto no art. 106, II, 'c' do Código Tributário Nacional (CTN) que veicula o princípio da 'retroatividade benigna'.

(...)

O órgão preparador informa que os AI/DEBCAD nº 37.290.203-0, 37.290.204-9 e 37.290.208-1 foram desentranhados para inclusão no processo de parcelamento. Já o AI/DEBCAD nº 37.290.206-5, parcialmente impugnado e parcialmente parcelado, foi desmembrado, extraindo-se os débitos parcelados para um novo processo, permanecendo no atual apenas os débitos impugnados. Por fim, os AI/DEBCAD nº 37.290.205-7 e 37.290.207-3 foram integralmente impugnados.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênias para reproduzir:

O contribuinte, irrisignado, apresentou impugnações a alguns dos Autos de Infração contra si lavrados consubstanciadas, em síntese, nas seguintes arguições:

I - Impugnação ao AIOA/DEBCAD nº 37.290.205-7:

Em preliminares, argüi a falta de descrição clara e precisa da autuação, fundado no pretense fato de que a apuração teria se realizado por amostragem (conforme supostamente consignado no relatório fiscal) e por constarem dois valores de R\$ 15.235,70, nas competências 12/2006 e 05/2007 que, somados, totalizam o valor da multa (R\$ 30.471,40) sem que se encontre explicado "*quais os valores utilizados para se chegar a este valor*". Presume, então, que tal valor tenha alguma relação com o sócio-administrador e se refiram aos valores relacionados às supostas remunerações de R\$ 500.000,00 e R\$ 200.000,00, afirmando que tal contribuição está impugnada nos autos específicos, por considerar que o valor investido pela Impugnante em Previdência Privada não é pró-labore.

No mérito, defende que não há apresentação de GFIP em descompasso com os fatos geradores, na medida em que os valores aplicados no plano de VGBL Empresarial não tem como objetivo remunerar o sócio, antes, seria produto de investimento, cuja aplicação teria maior rentabilidade. Tais valores encontram-se contabilizados como Investimento, em conformidade com sua substância e realidade econômica, e não meramente sua prática jurídica (cita doutrinadores). Invoca o princípio da verdade material em apoio à sua tese.

Noutra linha, defende que o valor apurado não é remuneração pelo trabalho, pois sempre foi considerado investimento, pela empresa e somente os ganhos habituais podem ser considerados passíveis de incidência de contribuições previdenciárias, sendo certo que durante o período fiscalizado (2006/2008), apenas duas aplicações foram localizadas, enquanto que os pró-labores são pagos mensalmente aos sócios como retribuição da sua prestação de serviços. Invoca, em apoio a tais entendimentos, os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, dada a total desproporção entre os valores efetivamente pagos a título de pró-labore mensal e os valores levantados (traz doutrinas), para concluir que inexistem habitualidade e retributividade nos valores investidos que devem ser excluídos das bases-de-cálculo da contribuição previdenciária.

Ainda, defende que tais valores se assemelham muito mais a distribuição de lucros do que pagamento de pró-labore, de maneira que ainda por isso sobre tais valores não devem incidir contribuição previdenciária.

Quanto à aplicação da multa, entende evidente equívoco na interpretação da legislação tributária ao se somar o valor da multa de mora com a multa punitiva para compará-las com a multa de ofício, na aplicação da penalidade mais benéfica, devendo comparar-se, apenas, as penalidades previstas pelo descumprimento da obrigação acessória. Nesta linha, cita o § 9º do art. 476 da IN nº 971/2009 para defender que a comparação cabível seria com o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, o que redundaria na penalidade de R\$ 40,00, pela eventual penalidade nas duas competências.

Pede o cancelamento ou a mitigação do Auto-de-Infração.

II - Impugnação ao AIOP/DEBCAD nº 37.290.207-3:

Em preliminares, sustenta que a falta de descrição das circunstâncias da infração macula o lançamento, devendo este ser anulado, porquanto não cumpre com a forma prevista em lei. Entende que o instrumento de Auto-de-Infração é próprio apenas para a aplicação de penalidades, não para a constituição de créditos tributários, mencionando o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 por supedâneo. Cita, também, o art. 243 do Decreto nº 3.048/99 para entender que é a Notificação Fiscal o meio para a lavratura de crédito tributário e conclui: "*Destarte, o 'auto-de-infração' é procedimento para aplicação de 'penalidade', já a 'notificação de lançamento' o meio próprio para constituir o 'crédito tributário'.*"

Noutra linha, mas no mesmo sentido, deduz que a Impugnante está severamente prejudicada no exercício do contraditório e da ampla defesa, no passo em que a citação genérica da grande maioria das normas legais, no anexo de Fundamentos Legais do Débito (FLD) obstaculiza o seu exercício.

Ainda, afirma incongruente a legislação apontada pela Auditoria em seu Relatório Fiscal com aquela presente no anexo de FLD e dessas com o Auto em tela, de maneira que o lançamento contém vícios intransponíveis que impossibilitam o contraditório e a ampla defesa.

No mérito, afirma que a multa aplicada somente poderia ser a de mora, no patamar de 24% e destaca que o AI em apreço não se prestou a apuração de penalidades, mas de apuração de pretensos fatos geradores. Sustenta que a multa acessória já está sendo exigida em autuação específica, razão pela qual não poderia servir de comparativo para aplicação de penalidade distinta.

Pede o cancelamento ou a mitigação do Auto-de-Infração.

III - Da impugnação parcial do AIOP/DEBCAD nº 37.290.206-5:

O contribuinte informa que os levantamentos atinentes aos pagamentos a Contribuintes individuais e Transportadores Autônomos estão sendo objeto de parcelamento, e que a impugnação se restringirá ao levantamento a título de pagamentos de Previdência Privada.

Em preliminares, repete as arguições de falta da descrição das circunstâncias infracionais, queixa-se da remissão de alguns conteúdos a relatórios anexos (DD/RDA/RADA/FLD e VÍNCULOS), bem como que não se teria observado a forma prevista, uma vez que, no seu entender, Autos-de-Infração veiculam penalidades, enquanto que Notificações de Lançamento constituem o crédito tributário. Propugna pela nulidade da autuação.

Noutra linha, mas no mesmo sentido, deduz que a Impugnante está severamente prejudicada no exercício do contraditório e da ampla defesa, no passo em que a citação genérica da grande maioria das normas legais, no anexo de Fundamentos Legais do Débito (FLD) obstaculiza o seu exercício.

No mérito, afirma que os valores aplicados no plano de VGBL Empresarial não tem como objetivo remunerar o sócio, antes, seria produto de investimento, cuja aplicação teria maior rentabilidade. Tais valores encontram-se contabilizados como Investimento, em conformidade com sua substância e realidade econômica, e não meramente sua prática jurídica (cita doutrinadores). Invoca o princípio da verdade material em apoio à sua tese e propugna pela prevalência da natureza econômica do investimento sob a sua forma jurídica.

Defende que o valor apurado não é remuneração pelo trabalho, pois somente os ganhos habituais podem ser considerados passíveis de incidência de contribuições previdenciárias, sendo certo que durante o período fiscalizado (2006/2008), apenas duas aplicações foram localizadas, enquanto que os pró-labores são pagos mensalmente aos sócios como retribuição da sua prestação de serviços. Invoca, em apoio a tais entendimentos, os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, dada a total desproporção entre os valores efetivamente pagos a título de pró-labore mensal e os valores levantados (traz doutrinas), para concluir que inexistem habitualidade e retributividade nos valores investidos que devem ser excluídos das bases-de-cálculo da contribuição previdenciária.

Ainda, defende que tais valores se assemelham muito mais a distribuição de lucros do que pagamento de pró-labore, de maneira que ainda por isso sobre tais valores não devem incidir contribuição previdenciária.

Quanto à aplicação da multa, afirma somente poderia ser a de mora, no patamar de 24% e destaca que o AI em apreço não se prestou a apuração de penalidades, mas de apuração de pretensos fatos geradores. Sustenta que a multa acessória já está sendo exigida em autuação específica, razão pela qual não poderia servir de comparativo para aplicação de penalidade distinta.

Pede o cancelamento do Auto ou sua mitigação. Para tudo junta documentos contábeis e fiscais.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

A lide remanescente se refere ao AIOP n.º 37.290.206-5 no que se relaciona a matéria preliminar, a multa e a contribuição previdenciária, quota patronal, incidente sobre valores aplicados em previdência privada em regime aberto, em VGBL, nas competências de 12/2006 e 05/2007, tendo como participante apenas o sócio e sua esposa como beneficiária, benefício este não extensivo a todos os segurados da empresa; ao AIOP n.º 37.290.207-3 no que se relaciona a matéria preliminar e a multa; e ao AIOA/68 n.º 37.290.205-7 no que se relaciona a matéria preliminar, a multa e o reflexo decorrente do AIOP n.º 37.290.206-5.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 29/01/2015, e-fl. 1.371, protocolo recursal em 09/02/2015, e-fl. 1.374, e despacho de encaminhamento, e-fl. 1.409), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade

Observo que a recorrente requereu seja reconhecida a nulidade dos autos de infrações por diversos fundamentos.

Sustenta preliminar de “Falta de descrição das circunstâncias da infração”, de “Nulidade quanto ao instrumento utilizado”, de “Ausência da descrição específica dos dispositivos que fundamentam o auto de infração”, de “Falta e incongruência na legislação contida no auto de infração”.

Todos os argumentos podem ser resumidos em busca por reconhecimento do cerceamento ao contraditório e à ampla defesa e em equívoco na lavratura de auto de infração por não ter escolhido o instrumento da notificação fiscal de lançamento.

Pois bem. Entendo que não assiste razão a recorrente. A temática é a mesmíssima desenvolvida nas impugnações a cada auto de infração e já enfrentadas com detalhes pela DRJ. Aliás, como convirjo com os fundamentos da decisão de piso, então, com supedâneo em autorização regimental, passo a adotar aquela decisão, considerando que não visualizo novos elementos probatórios ou razões outras capazes de infirmar o julgamento *a quo*, nestes termos replico a decisão:

Das questões preliminares

- Auto-de-Infração X Notificação Fiscal de Lançamento:

Equivoca-se o contribuinte em sua preliminar de nulidade, na qual postula pela inadequação dos Autos-de-Infração para a veiculação dos créditos tributários fazendários pois que, no seu entender, tal instrumento seria privativo para aplicação de ‘penalidade’, enquanto que a Notificação de Lançamento seria o meio próprio para constituir o ‘crédito tributário’.

Ocorre que após a vigência da Lei n.º 11.457/2007, que determinou a fusão das Secretarias da Receita Previdenciária (SRP) e da Receita Federal (SRF), criando a Receita Federal do Brasil (RFB), aplicou-se aos procedimentos fiscais de determinação

e exigência dos créditos previdenciários o disposto no Decreto n.º 70.235/1972 – PAF (art. 25, inciso I da lei 11.457/20071).

Assim, a IN/RFB n.º 851/2008 deu nova redação ao inciso IV da então vigente IN MPS/SRP n.º 03/2005, que previa, no art. 633, a NFLD como documento que constituía o crédito relativo às contribuições arrecadadas pela Secretaria da Receita Previdenciária (SRP), e passou a prever o Auto de Infração, tanto para as obrigações principais como acessórias. Como segue:

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa: (Redação dada pela IN RFB n.º 851, de 28 de maio de 2008)

(...)

IV – Auto de Infração (AI), que é o documento constitutivo de crédito, inclusive relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e apurado mediante procedimento de fiscalização; e (Redação dada pela IN RFB n.º 851, de 28 de maio de 2008)

Posteriormente, a IN/RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009 revogou a IN MPS/SRP n.º 003/2005 e a IN RFB n.º 851/2008 citadas acima e manteve o Auto de Infração como documento de constituição de crédito, conforme art. 460, inciso III, abaixo transcrito:

Art. 460. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa:

(...)

III – Auto de Infração (AI), é o documento constitutivo de crédito, inclusive relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por AFRFB e apurado mediante procedimento de fiscalização;

Logo, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de contribuições previdenciárias não recolhidas, bem como aquele decorrente do descumprimento de obrigações acessórias, encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto n.º 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à Lei n.º 8.212, de 1991.

Improcedente, assim, a alegação quanto à nulidade do lançamento.

- Cerceamento ao contraditório e à ampla defesa:

O contribuinte argui falta de precisão e clareza no Relatório Fiscal capaz de trazer-lhe prejuízo ao exercício da defesa, tanto no Auto constitutivo da obrigação acessória quanto naqueles de obrigações principais.

A razão não lhe assiste, entretanto.

Vê-se da peça produzida pela Autoridade Fiscal a presença de todos os elementos necessários e suficientes para identificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade pertinente.

Encontra-se no relatório fiscal, secundado por anexos específicos que lhe conferem perfeita clareza e compreensão dos fatos, a descrição pormenorizada da multa por obrigação acessória na qual incorreu o contribuinte, ao declarar sua GFIP sem a totalidade dos fatos geradores da contribuição previdenciária, com a identificação dos dispositivos legais em que se fundou, inclusive com tópico específico para informação das mudanças havidas no ordenamento jurídico que levaram à comparação das penalidades cabíveis de maneira a aplicar aquela que seria mais favorável ao contribuinte (item VI - Da alteração normativa), inclusive reportando-se ao 'quadro I' para a verificação de qual a multa e em quais competências ela foi aplicada.

Vê-se, do conjunto, que nas competências 12/2006 e 06/2007 as multas vigentes no momento da ocorrência do fato gerador favoreceram o contribuinte por ser de menor monta, de sorte que foram aplicadas em seu valor limite, estabelecido por competência. Nela está contida todo o valor das contribuições previdenciárias não declaradas pelo sujeito passivo, limitadas ao teto de aplicação da penalidade que leva em conta um multiplicador sobre o valor mínimo estabelecido, em função do número de segurados.

Encontram-se presentes, também, todos os anexos do Auto-de-Infração, inclusive o de Fundamentos Legais que dispõe, minuciosamente por rubrica e

competência envolvidas, os atos legislativos que deram sustentação legal aos lançamentos.

Enfim, todo esse conjunto fático facilmente verificável nos autos, mostram-nos o integral respeito aos institutos indeclináveis do contraditório e da ampla defesa, do qual se valeu o sujeito passivo para apresentar suas competentes Impugnações.

De mais a mais, a identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade, inclusive quando não demonstrado e comprovado a incidência em uma das hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. O relatório fiscal e os anexos dos autos de infração apontam a inexistência de quaisquer dos alegados vícios de “Falta de descrição das circunstâncias da infração”, de “Ausência da descrição específica dos dispositivos que fundamentam o auto de infração”, de “Falta e incongruência na legislação contida no auto de infração”. Muito pelo contrário, a autuação e os fundamentos de fato e de direito estão bem explicitados nos autos de infração.

Sendo assim, rejeito as preliminares.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e a lide remanescente se refere ao AIOP n.º 37.290.206-5 no que se relaciona a matéria preliminar já enfrentada, a multa e a contribuição previdenciária, quota patronal, incidente sobre valores aplicados em previdência privada em regime aberto, em VGBL, nas competências de 12/2006 e 05/2007, tendo como participante apenas o sócio e sua esposa como beneficiária, benefício este não extensivo a todos os segurados da empresa; ao AIOP n.º 37.290.207-3 no que se relaciona a matéria preliminar já enfrentada e a multa; e ao AIOA/68 n.º 37.290.205-7 no que se relaciona a matéria preliminar já enfrentada, a multa e o reflexo decorrente do AIOP n.º 37.290.206-5.

Passo a enfrentar, primeiro, a temática da previdência privada complementar em regime aberto não ofertada para todos os empregados. Na sequência, abordarei a questão das multas.

- Previdência privada (obrigação principal e acessória reflexa)

O recorrente não se conforma com a autuação por valores de previdência privada complementar em regime aberto não ofertada para todos os empregado tendo como participante o sócio e sua esposa como beneficiária (AIOP n.º 37.290.206-5). Sustenta que tais aportes na previdência privada não de tratam de salário-de-contribuição. Adicionalmente, como medida reflexa, diz que não houve apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias porque os supostos fatos geradores não ocorreram, não se cuidam de remuneração (AIOA/68 n.º 37.290.205-7).

Observo dos autos que a fiscalização não demonstrou que os aportes em previdência privada sejam instrumento de incentivo ao trabalho, tampouco demonstrou que esteja vinculada a produtividade. Constatado que a única acusação fiscal é não ter sido disponibilizada para a totalidade dos empregados.

Muito bem. Entendo que o só fato acusatório de ter sido contratado plano de previdência aberta tendo o sócio e sua esposa como foco, sem a concessão a totalidade dos empregados, não sustenta o lançamento, de modo a assistir razão as teses recursais do sujeito passivo para cancelamento do ato administrativo, inexistindo o caráter remuneratório sustentado unicamente por tal argumento verificado no relatório da fiscalização.

O tema não é novo neste Colegiado, aliás, com a devida vênia, passo a adotar as seguintes razões de decidir extraídas do Acórdão CARF n.º 2202-009.005, de 10/11/2021, da lavra da Ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que bem sintetizam a fundamentação indicada para solução da lide pela similitude fática na acusação fiscal, a saber:

DA (NÃO) INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR

Conforme já relatado, a fiscalização aplicou à espécie o disposto na al. “p” do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, segundo o qual contribuições da empresa para planos de previdência privada de seus empregados e dirigentes somente escapam à incidência de contribuições previdenciárias se estiverem disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Malgrado não tenha sido o dispositivo expressamente revogado, consabido que a regulação da matéria sofreu substancial alteração tanto pela Emenda Constitucional n.º 20/1998 quanto pela Lei Complementar n.º 109/2001. É que com a retromencionada emenda se deu status constitucional à não incidência de contribuição sobre as verbas pagas pelo empregador a título de previdência privada para seus empregados. Confira-se:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

(...)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.

Coube, portanto, à Lei Complementar n.º 109/2001 promover a regulamentação do referido dispositivo constitucional, o fazendo nos seguintes termos:

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

(...)

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

O requisito enumerado na al. “p” do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212.91 não fora replicado na Lei Complementar de n.º 109/2001, restando claro que as contribuições que o empregador verte ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração e, portanto, sobre elas não devem incidir contribuições.

Especificamente em relação aos planos abertos de previdência complementar, como é o caso dos presentes autos, a Lei Complementar n.º 109/2001 expressamente permite sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados:

*Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:
I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou*

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

A ementa colhida de julgado da eg. Câmara Superior bem sintetiza as modificações introduzidas pela Lei Complementar nº 109/2001:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade. (CARF. Acórdão n.º 9202-009.256, Cons. Rel. Pedro Paulo Pereira Barbosa, sessão de 19/11/2020; sublinhas deste voto)

Em igual sentido, precedente desta eg. Turma:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A Lei Complementar nº 109/2001 alterou a regulamentação prevista na Lei nº 8.212/1991 relativa à previdência complementar, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário de contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, devendo o lançamento ser mantido apenas nas competências em que não foram atendidos os objetivos previdenciários previstos na Lei Complementar nº 109/2001. (CARF. Acórdão n.º 2202-007.837, Cons.ª Rel.ª Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, sessão de 14/01/2021; sublinhas deste voto)

(...)

Logo, considerando se tratar de regime aberto de previdência privada e sendo a acusação fiscal restrita a uma suposta violação do art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212, por não estar “disponível à totalidade de seus empregados”, o lançamento em controle de legalidade não se apresenta correto, pelo que merece o cancelamento neste particular.

Observo, inclusive, que no caso dos autos inexistem quaisquer apontamentos de prova no sentido de que a alegada vantagem seja um instrumento para remunerar o sócio pelo trabalho como um disfarçado pró-labore, para ser reclassificado como tal, ou que tenha sido paga com intuito de incentivar o trabalho ou a produtividade.

Por consequência e efeito reflexo, a autuação do CFL 68 – *por descumprimento de obrigação acessória por apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias* – precisa ser recalculada para afastar de seu computo o reflexo relacionado ao levantamento de previdência privada.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo para afastar do lançamento o levantamento de previdência privada na obrigação principal e o seu reflexo na obrigação acessória do CFL 68.

- Das multas AIOP.

O recorrente não se conforma com as multas aplicadas nos autos de infração em litígio (AIOP n.º 37.290.206-5, AIOP n.º 37.290.207-3 e AIOA/68 n.º 37.290.205-7). Alega *bis in idem*. Irresigna-se, inclusive, quanto ao método da aplicação da multa mais benéfica. Diz que no AIOA/68 n.º 37.290.205-7 está sendo exigida a penalidade prevista no § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91. Cita a multa de mora do art. 35 da Lei 8.212. Relaciona o confronto da multa de mora e da multa punitiva. Trata da mudança legislativa no contexto da multa da obrigação principal e da obrigação acessória.

Pois bem. Trato inicialmente da multa relacionada ao AIOP n.º 37.290.207-3. Destaco, pela oportunidade, que, em relação ao AIOP n.º 37.290.206-5, o recorrente parcelou parte dos levantamentos e no que se refere ao levantamento de “previdência priva”, objeto da lide, que não foi parcelado, o recorrente obteve o provimento de seu recurso na forma do capítulo anterior, de modo que prejudicado neste ponto a apreciação de eventual multa correlata ao levantamento de “previdência priva”.

Mas, enfim, cabe analisar a multa de obrigação principal especialmente relacionada ao AIOP n.º 37.290.207-3.

A multa aplicada teve por base legal o art. 35/35-A da Lei n.º 8.212, tendo sido lançada à época estritamente de acordo com a Lei. Neste horizonte, por força da retroatividade benigna, considerando à época dos fatos geradores, assiste razão em observar plenamente o atual entendimento sobre a multa. É que com a Medida Provisória n.º 449 exsurgiu novo parâmetro para a multa aplicada.

A temática vem sendo decidida com rotina por este Colendo Colegiado, conforme hodierno entendimento, a teor dos Acórdãos CARF ns.º 2202-008.961, 2202-008.994, 2202-009.807, que ora cito a título exemplificativo.

Como houve mudança legislativa com a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN¹.

Veja-se a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento.

Deve-se ressaltar, outrossim, que houve a revogação da Súmula CARF n.º 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que motivou o cancelamento da súmula.

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do enunciado do tema 1.26, alínea 'c', com amparo nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

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.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos para deixar de observar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica para a obrigação principal, se cabível, para período compreendido na retroatividade, na forma 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 em 20%.

- Das multas AIOA.

Como dito anteriormente, o recorrente não se conforma com as multas aplicadas nos autos de infração em litúgio (AIOP n.º 37.290.206-5, AIOP n.º 37.290.207-3 e AIOA/68 n.º 37.290.205-7). Alega *bis in idem*. Irresigna-se, inclusive, quanto ao método da aplicação da multa mais benéfica. Diz que no AIOA/68 n.º 37.290.205-7 está sendo exigida a penalidade prevista no § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91. Cita a multa de mora do art. 35 da Lei 8.212. Relaciona o confronto da multa de mora e da multa punitiva. Trata da mudança legislativa no contexto da multa da obrigação principal e da obrigação acessória.

Pois bem. Doravante, trato da multa relacionada ao AIOA n.º 37.290.205-7.

Muito bem. Mantida, ainda que em parte, a multa da obrigação acessória, então como houve mudança legislativa, na forma da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, recalculando e comparando as multas, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN².

Veja-se que as competências do cálculo da multa estão compreendidas no interregno anterior a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento.

Deve-se, aliás, realizar a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941, com as regras do hodierno art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

Especialmente, a matéria é assim tratada por força do cancelamento da Súmula CARF n.º 119 e por considerar que não se cuida de multa de obrigação principal, mas sim de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Ora, nas hipóteses como a presente de lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória relativo a GFIP, em que se tem autos vinculados de obrigação principal com multa própria também aplicada, provenientes os processos da mesma fiscalização, deve-se afastar o entendimento, até então vigente, por força da referida súmula, no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória correlata com a multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96.

De mais a mais, no processo de obrigação principal a multa aplicada deve tangenciar pela solução firmada no STJ e já inserida pela Fazenda Nacional em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do Tema 1.26, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/2020/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nestes termos:

Tema 1.26

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.

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

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

Sendo assim, com parcial razão o recorrente para que se observar o cálculo da multa mais benéfica para o cálculo da obrigação acessória, se cabível, a ser realizado no momento do pagamento ou parcelamento, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/1991 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie e com a prova colacionada, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para afastar do lançamento o levantamento de previdência privada na obrigação principal e o seu reflexo na obrigação acessória do CFL 68; bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica em relação a obrigação principal, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%; e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna da multa da obrigação acessória, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para afastar do lançamento o levantamento de previdência privada na obrigação principal e o seu reflexo na obrigação acessória do CFL 68; bem como para que se observe o cálculo da multa mais benéfica em relação a obrigação principal, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%; e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna da multa da obrigação acessória, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros