



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.002595/2008-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.992 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2021
Recorrente TUPY S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP.

É devida a autuação por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

PARCELAMENTO DO DÉBITO NOS AUTOS DECORRENTES DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

O pedido de parcelamento de débito implica em desistência do recurso voluntário nos autos que visavam à cobrança da obrigação principal, implica em reconhecimento da ocorrência da infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

MULTA DE OFÍCIO. AIOA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É devida a imputação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória de forma concomitante com a penalidade de ofício, já que são exigências que tutelam interesses diversos.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa limitada a 20%, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário 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 art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

(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. 1054/1092, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, de fls. 1038/1047, a qual julgou procedente em parte, o lançamento de Contribuições Previdenciárias do período de apuração compreendido entre 01/12/2002 a 31/12/2006.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, por esta apresentar Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, no período 12/2002 a 12/2006, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no art. 32, inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91.

Conforme consta do relatório do auto de infração, os fatos geradores não declarados em GFIP foram:

a) Pagamentos a segurados empregados denominados expatriados, por intermédio de subsidiárias da autuada localizadas no exterior, cujas contribuições devidas, relativas a cota patronal e a parte dos segurados empregados, foram objeto dos lançamentos fiscais inclusos nos processos 10920.002594/2008-21 (debcad 37.060.548-9) e 10920.002867/2008-37 (debcad 37.060.554-3), respectivamente, lavrados na mesma ação fiscal.

b) Contribuição social devida não declarada em GFIP, decorrente de remuneração paga a segurados empregados expostos ao agente nocivo ruído, no qual a empresa autuada tem a seu cargo a obrigação de proceder o recolhimento de adicional para o custeio da aposentadoria especial destes trabalhadores. As contribuições devidas foram inclusas no processo 10920.005559/2008-63 (debcad 37.175.402-0), lavrado na mesma ação fiscal.

Informa o auditor autuante que nos processos citados encontram-se todos os elementos necessários à constatação da ocorrência dos fatos geradores não declarados em GFIP, bem como, à quantificação dos valores das respectivas contribuições não declaradas. Consta relatório fiscal circunstanciado, com abordagem clara dos aspectos teórico e fáticos nos quais se fundaram as convicções da auditoria e ainda, documentos anexos que comprovam os relatos nele contido.

Cita que os valores das bases de incidências e das respectivas contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, constam do demonstrativo do cálculo do valor da multa aplicada, anexo X, fls. 130/133. Estes valores são originados dos processos de Auto de Infração nº 37.175.402-0, 37.060.548-9 e 37.060.554-3, já citados.

O sujeito passivo, na época dos fatos geradores era a Tupy Fundições Ltda, CNPJ 81.599.961/0002-47, localizada no mesmo endereço da empresa Tupy S/A, sendo que o lançamento se deu em nome desta última em decorrência de sucessão empresarial, tendo em vista que a impugnante incorporou a Tupy Fundições Ltda, em 30/11/2007.

Em decorrência da infração cometida, foi aplicada multa no valor de R\$ 3.325.458,50, consolidada em 24/09/2008, prevista nos artigos 32, parágrafo 5º, acrescentado pela Lei

9.528 de 10/12/1997 e Regulamento da Previdência Social- RPS, art. 284, inciso II e art. 373.

Da Impugnação

A empresa foi intimada e impugnou (fls. 832/912) o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

a) Preliminar de decadência. Cita a sumula vinculante nº 08 editada pelo STF e alega que de acordo com o CTN, art. 150 § 4º o prazo decadencial seria de 05 anos para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Aduz que as parcelas do lançamento relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente a 29/09/2003 estariam decadentes, uma vez que a contagem do prazo é feita para trás, a partir do dia da ciência do auto de infração pelo contribuinte, o que ocorreu em 29/09/2008.

b) Cerceamento do direito de defesa. Alega que a fiscalização faz menção a uma série de documentos, sem que tenha sido entregue cópias deles à impugnante. Não poderia se defender satisfatoriamente sem ter em mão os mencionados documentos. Desta forma fica flagrante o cerceamento do direito de ampla defesa na medida que não tendo acesso imediato aos documentos que embasaram as alegações da fiscalização. Aduz que o auto de infração foi entregue incompleto uma vez que parte dos seus anexos não foi disponibilizada para a impugnante. Informa que solicitou suspensão do prazo para apresentação de impugnação mas que o pedido não foi apreciado, e que o direito de defesa foi também cerceado no que se refere ao prazo para a apresentação da impugnação.

MÉRITO

Com relação às questões relacionadas ao mérito, o impugnante aponta que a análise da procedência/improcedência da presente autuação depende indissociavelmente, da decisão relativa à exigência das contribuições previdenciárias, a ser proferida nos processos relativos aos autos de infração nº 37.175.402- 0, 37.060.548-9 e 37.060.554-3.

Aduz que se for considerado improcedente o auto de infração que exige as contribuições previdenciárias da impugnante, a empresa não poderia ser multada por deixar de apresentar a GFIP sem as informações relativas aos fatos geradores apontados pela fiscalização.

Apresenta síntese das exigências dos autos de infração principais, lavrados com o objetivo de cobrar a contribuição social patronal. Apresenta resumo, fls. 426/429, do fato gerador apontado pela fiscalização com relação aos processos 37.060.548-9 e 37.060.554-3, no qual foram lançados contribuições relativas a remuneração pagas a funcionários expatriados, por intermédio de subsidiárias da autuada localizadas no exterior.

Com relação ao processo 37.175.402-0, apresenta relato sobre os fatos geradores apontados pela fiscalização, fls. 430/439, referente a remuneração paga a segurados empregados expostos ao agente nocivo ruído, no qual a empresa autuada tem a seu cargo a obrigação de proceder o recolhimento de adicional para o custeio da aposentadoria especial.

Com relação aos citados lançamentos fiscais, apresenta em síntese os mesmos argumentos das impugnações dos citados autos de infração principais.

Além de todos os motivos já apontados nas impugnações dos autos de infrações principais, a empresa, em síntese, apresenta outros questionamentos, conforme segue.

Alega a inexistência de lei que obrigue a empresa a dispor de informações referentes a ex-funcionários, a fim de fazê-las constar da GFIP. Que não possui controle ou ingerência sobre as informações relativas a funcionários de outras empresas, que não a suas próprias, ainda que tais empresas pertençam ao mesmo grupo, sendo estas independentes e autônomas. Argumenta que estas empresas não tem obrigação de fornecer as informações à Tupy. Que existe a impossibilidade material de atender o

pleito da fiscalização e que este procedimento não encontra respaldo na legislação brasileira.

Aduz que houve incorreção na aplicação da multa, posto que os dispositivos legais apontados pela fiscalização para a capitulação da penalidade aplicável não guarda conformidade com as alegações da fiscalização, quanto a natureza da infração cometida. Alega que não foi observado o limite máximo para a aplicação da multa e que para as multas administrativas de caráter continuado deve ser aplicado um valor único. Argumenta que não houve a ocorrência de circunstância agravante.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 1038):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2006

AI 37.060.549-7 de 29/09/2008.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP.

É devida a autuação por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº8.

Aplica-se, para as contribuições previdenciárias, o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, a partir da edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, a qual declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Não há cerceamento do direito de defesa quando se infere dos autos a presença de todos os demonstrativos hábeis à demonstração da matéria tributável ou do crédito tributário em questão.

RETROATIVIDADE BENIGNA EM MATÉRIA DE INFRAÇÃO.

Em caso de dúvida, deve ser aplicada a lei mais benéfica ao contribuinte em matéria de infração, consoante o disposto no art. 106 c/c 112 do CTN.

Lançamento Procedente em Parte

Da parte procedente, entendendo serem procedentes as alegações de decadência quanto aos períodos de 12/2002 a 08/2003, temos:

Ante todo o exposto, manifesto-me pela **procedência parcial** do lançamento, mantendo, em decorrência da exclusão do período 12/2002 a 08/2003, a exigência fiscal no valor de **R\$ 2.760.758,00**, conforme a planilha às fls. 517, cuja cópia deve ser encaminhada ao contribuinte como parte integrante deste acórdão.

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ em 12/06/2009 (fl. 1050), apresentou o recurso voluntário de fls. 1054/1092, requer basicamente a aplicação da retroatividade benigna para que se aplique a ela o disposto no art. 32-A, II da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009.

Os presentes autos foram incluídos na pauta de julgamento do dia 5 de novembro de 2020, em que esta Colenda Turma julgadora houve por bem converter o julgamento em diligência nos seguintes termos:

Sendo assim, converto o presente julgamento em diligência para que os autos do Processo nº 10920.002594/2008-21 sejam distribuídos a este relator para que seja feita a análise conjunta ou que sejam trazidas cópias daqueles autos para estes.

Caso mencionados autos já tenham sido finalizados, devem ser juntados os documentos aos presentes autos, tendo em vista que os elementos de prova lá constantes são importantes para o desfecho do presente processo.

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

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Os presentes autos tratam da multa por descumprimento de obrigações acessórias que foi assim descrita (fundamento legal: 68), fl. 2:

Nos termos dos arts. 2º e 30 da Lei 11.457 de 16/03/2007, e do art. 293 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, lavro o presente Auto de Infração por ter o autuado incorrido na seguinte infração:

DESCRIÇÃO SUMARIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5., também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4., do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso II (com a redação dada pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.03) e art. 373.

DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

Art. 292, inciso I, do RPS.

Por outro lado, extrai-se do relatório da decisão recorrida:

a) Pagamentos a segurados empregados denominados expatriados, por intermédio de subsidiárias da autuada localizadas no exterior, cujas contribuições devidas, relativas a cota patronal e a parte dos segurados empregados, foram objeto dos lançamentos fiscais inclusos nos processos 10920.002594/2008-21 (debcad 37.060.548-9) e 10920.002867/2008-37 (debcad 37.060.554-3), respectivamente, lavrados na mesma ação fiscal.

b) Contribuição social devida não declarada em GFIP, decorrente de remuneração paga a segurados empregados expostos ao agente nocivo ruído, no qual a empresa autuada tem a seu cargo a obrigação de proceder o recolhimento de adicional para o custeio da aposentadoria especial destes trabalhadores. As contribuições devidas foram inclusas no processo 10920.005559/2008-63 (debcad 37.175.402-0), lavrado na mesma ação fiscal.

Na sessão de julgamento do dia 5 de novembro de 2019, esta Colenda Câmara Julgadora houve por bem converter o julgamento em diligência para que fossem juntadas aos presentes autos, cópias do processo nº 10920.002594/2008-21, pois consta do relatório do presente auto de infração, fls 271/272:

Cita a fiscalização, fl. 69 dos autos, que os aspectos fáticos e jurídicos que sustentam o presente lançamento fiscal; os documentos e esclarecimentos acerca da ocorrência dos fatos geradores e os procedimentos técnicos e metodologia utilizada no arbitramento dos salários de contribuição, estão devidamente contemplados no relatório fiscal do Auto de Infração nº 37.060.548-9 (processo 10920.002594/2008-21), que apurou as contribuições previdenciárias patronais, a cargo da empresa, relativas ao mesmo fato gerador.

Assim, para o entendimento da matéria de fato e de direito, relativa ao presente lançamento, faz-se necessário trazer para o presente processo os fatos apontados pela fiscalização, objeto do auto de infração 10920.002594/2008-21, conforme segue.

Por outro lado, juntou-se aos autos documentos que informam que aqueles autos foram objeto de parcelamento conforme petição de desistência (fls. 1216/1218) e despacho acolhendo o pedido de desistência formulado fl. 1219.

Tendo em vista que tratam-se de lançamentos decorrentes da mesma fiscalização e que tratam da mesma infração, sendo que nos autos do PAF nº 10920.002594/2008-21 cobrou-se Contribuições Sociais Previdenciárias parte da empresa, está-se cobrando multa por descumprimento de obrigação acessória por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Sendo assim, resta evidente que a ora recorrente ao renunciar ao direito à discussão quanto à discussão principal, também reconheceu que houve o descumprimento das obrigações acessórias.

Retroatividade Benigna – aplicação do art. 32-A da Lei nº 8212/1991

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente o disposto no art. 32-A, II da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009, seguimos o entendimento exarado pelo Ilustre Presidente desta 1ª Turma Ordinária, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que foi relator do Processo nº 16327.721425/2012-55, acórdão nº 2201-008.973, julgado nesta mesma data, 09 de agosto de 2021, em que concordo com suas razões e me utilizo como razão de decidir:

(...)

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u>	<u>Lei 8.212/91:</u>

¹ Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar a declaração</u> de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS; d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). <u>Lei 9.430:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</u> I - de <u>75% (setenta e cinco por cento)</u> sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos</u>

não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	prazos previstos na legislação específica, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u> § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.
---	---

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que,

embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

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

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg

no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

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

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PGFN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Sendo assim, deve ser acolhido este pleito da recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou parcial provimento ao recurso para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya