



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10970.000550/2008-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-010.157 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** SERTRIM COMERCIO E SERVICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

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

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente dos reflexos de eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 319/320) interposto contra decisão no acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) de fls. 305/316, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD n.º 37.030.541-8, no montante de R\$ 313.722,50 (fls. 02/07), acompanhado do Relatório Fiscal da Infração (fl. 8), do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 09) e do Demonstrativo do Cálculo da Multa Aplicada (fls. 10/16), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68.

## **Do Lançamento**

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 306/308):

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD n.º 37.030.541-8 lavrado em 12/11/2008, código de fundamento legal 68, no valor de R\$313.722,50.

A Ação Fiscal iniciou-se com a ciência pelo contribuinte do Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF em 24/04/2008. Fls. 19/20.

A Auditoria Fiscal informa no Relatório Fiscal da Infração, fls. 06, que:

Apresentou a empresa o documento a que se refere a Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, art. 32, IV e §3º, acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias ou seja:

A empresa fiscalizada era optante pelo Simples desde o início de atividade em 01/09/97. Conforme consta do Contrato Social registrado na JUCEMG sob número 3120529281-5, em 01/10/97 e alterações posteriores, o objetivo societário principal é a prestação de serviços de leitura em medidores de energia elétrica. Contudo no decorrer da ação fiscal ficou constatado que o objetivo social principal da empresa é a prestação de serviços com cessão e locação de mão - de - obra, encaixando entre as atividade vedadas à opção pelo SIMPLES, estipulada na Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996, em seu artigo 9 inciso XIII e alterações posteriores e a lei Complementar N 123 de 14 de dezembro de 2006 em seu artigo 17 inciso XI, não podendo, portanto, fazer opção pelo sistema de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte — SIMPLES. Face ao exposto, procedemos então à Representação Fiscal para fins de exclusão da empresa do citado regime de

tributação, sendo expedido em 08/07/2008. o Ato Declaratório Executivo DRF/UBE N 027/208,

declarando o contribuinte excluído do dito regime de recolhimento, com efeitos da exclusão a partir de 01.01.2003. O contribuinte foi cientificado em 25/07/2008, por via postal com AR número RC 40430828-8.

Considerando que os efeitos da exclusão da empresa do SIMPLES foram retroativos a 01/01/2003 conforme Ato Declaratório acima mencionado e tendo em vista o fato das GFIP do período de 01/2004 a 12/2005 terem sido emitidas como optante pelo SIMPLES, automaticamente não foram declaradas; as contribuições patronais. Esclarecendo que no período abrangido pela exclusão, as GFIP entregues com "optante pelo Simples" deveriam ter sido retificadas como "não optante". Todavia até a presente data a empresa não procedeu à retificação das mesmas, motivo pelo qual lavramos o presente auto de infração, observando-se o disposto no incisos II do art 284 do Regulamento da Previdência Social, Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, abaixo transcrito (..)

E, consta em fls. 07, no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, que em decorrência da infração praticada foi aplicada a multa cabível nos termos do art. 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97, combinado com o art. 284, inciso II e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Discriminado em planilha. Os valores aplicados foram calculados nos moldes da Portaria Conjunta MPS/MF n.º 77, de 11/03/2008.

A multa foi apurada por competência, correspondendo a 100% do valor devido relativo às contribuições não declaradas, limitada aos valores previstos no § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/91.

Não foram caracterizadas as circunstância agravantes constantes do art. 290 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, nem as atenuantes contidas no art. 291 do mesmo diploma legal.

Anexo Demonstrativo de Cálculo da Multa Aplicada. Os valores das remunerações estão discriminados mensalmente no Anexo I (fls. 08). Listados nominalmente no Anexo II a V, os segurados constantes das folhas de pagamento e não incluídos nas respectivas GFIP (fls. 09/14).

Cópia do Ato Declaratório Executivo em fls. 15 com ciência pelo sujeito passivo em 25/07/2008 (fls. 16).

Em fls. 34, consta informação de que o presente processo segue apensado ao n.º 10970.000518/2008-95, por ter sido formalizado com base nos mesmos elementos de prova. Desapensado em fls. 37.

(...)

Registre-se que, conforme Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF - durante a ação fiscal foram emitidos os autos abaixo especificados (fl. 32):

Resultado do Procedimento Fiscal:					
Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	11/2008	11/2008	370305426 ✕	12/11/2008	1.254,89
AI	01/2004	12/2005	370305388 /	12/11/2008	126.941,76
AI	01/2004	12/2005	370305396 /	12/11/2008	184.642,38
AI	01/2004	12/2005	370305400 /	12/11/2008	2.024,77
AI	11/2008	11/2008	370305418	12/11/2008	313.722,50
AI	11/2008	11/2008	370305434 ✕	12/11/2008	12.548,77

A tabela a seguir apresenta resumo da situação atual dos processos acima mencionados:

10970.000518/2008-95	AIOP-37.030.538-8	18/04/2012	DIVIDA ATIVA UNIAO UBERLANDIA-MG
10970.000519/2008-30	AIOP-37.030.539-6	18/04/2012	DIVIDA ATIVA UNIAO UBERLANDIA-MG
10970.000549/2008-46	AIOP-37.030.540-0	03/11/2011	ARQUIVO GERAL DA SAMF-MG
10970.000551/2008-15	AIOA-37.030.542-6	25/04/2012	ARQUIVO GERAL DA SAMF-MG
10970.000552/2008-60	AIOA-37.030.543-4	25/04/2012	ARQUIVO GERAL DA SAMF-MG

## Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 17/11/2008 (fl. 02) e apresentou impugnação em 16/12/2008 (fls. 40/42), acompanhada de documentos (fls. 43/51), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 308/311):

(...)

O sujeito passivo foi cientificado pessoalmente da presente autuação em 17/11/2008 (fls. 01).

Apresentou impugnação em 16/12/2008 (fls. 38/49), solicitando a relevação da multa alegando que as GFIP foram retificadas para que fosse realizado a devida regularização, e, informação sobre Juliana Marques do Prado e Samuel Domiciano Neto que não são funcionários da empresa sendo usado o PIS indevidamente nos funcionários João Paulo Mendonça e Agnaldo Luiz Bernardes respectivamente.

Os autos foram baixados em diligência à Seção de Fiscalização para solicitar junto a Auditoria Fiscal a confirmação ou não da correção da infração dentro do prazo de impugnação, conforme despacho nº 322 — 5ª Turma da DRJ/JFA em 11 de maio de 2009 (fls. 53/54).

Em atendimento à diligência solicitada, a Auditoria Fiscal informou em 05/10/2009, conforme fls. 59/62, que da análise procedida nas novas GFIP verificou-se que as falhas objeto do presente Auto de Infração foram corrigidas, com as ressalvas nas competências 06/04, 09/04 e 12/04 do CNPJ 0001 e 02/04, 12/04 e 12/05 do CNPJ 0003.

### 3.1 - CNPJ 0001

Samuel Domiciano Neto e Juliana Marques do Prado - Constam no sistema CNIS apesar da empresa afirmar às fls. 39/40 que o NIT foi usado para outro trabalhador, vide destaque de fls. 56/58 vinculo com SERTRIM COMERCIO E SERVIÇOS LTDA, CNPJ 0001 e 0002, RESPECTIVAMENTE para Samuel e Juliana.

Na comp. 06/2004 a informação anterior foi de 144 empregados e sal Contrib. De R\$46.893,83 e mesmo na GFIP nova tendo sido acrescentado Roberto Henrique Araújo, que estava de fora até a data da lavratura do AUTO - AI - fls. 09, contando agora com 145 empregados, o sal. Contrib. caiu para R\$46. 766,71.  
...

Na comp. 09/2004 mesmo tendo sido informado RS323,13 como remuneração de Roberto Henrique Araújo, que estava de fora até a data da lavratura do AUTO - AI - fls. 09, contando agora com 139 empregados, o sal. Contrib. Aumentou somente R\$162, 65, conseqüentemente algum trabalhador teve seu sal. Contrib. diminuído.

Na comp. 12/2004 - Existia na GFIP anterior 147 trabalhadores. Conforme fls. 09, ficaram de fora 31 trabalhadores = 147 + 31 = 178. Na GFIP retificadora consta apenas 175.

Discriminamos abaixo as Inclusões e retificações solicitas às fls. 09 a 14, as Exclusões e Alterações de remunerações pagas nas novas GFIP do CNPJ 0001:

3.1.1 — Destarte, a partir da versão 8.0 da GFIP, separa-se competência "dezembro-12" da "13º salário-13" quando das retificações, no entanto informou o 13º salário de todos os empregados na competência 12/2004 e somente a contribuição descontada deles na competência 13/2004.

### 3.2 — CNPJ 0003

Aginaldo Luiz Bernardes — Os valores informados em retificação para esse trabalhador divergiram nas competências 02 e 12/2004 e 12/2005, como se segue: (...)

Lucas Inácio Mateus Aranha — Não foi informado o trabalhador na competência 02/2004.

4— Contudo, conforme demonstrado, conclui-se que a falha, objeto da lavratura do Auto de Infração, não foi corrigida totalmente, mesmo porque as novas GFIP enviadas apresentaram falhas diversas (06, 09 e 12/2004 do CNPJ 0001 e 02, 12/2004 e 12/2005 do CNPJ 0003) — não incluir totalmente o solicitado e alterar ou excluir o que já havia considerado correto.

Encaminhado os autos para abrir vistas ao sujeito passivo (fls. 63). Ciência pelo contribuinte, por AR, em 08/10/09 (fls. 64). Houve manifestação por parte do contribuinte em 19/10/09 (fls. 65/298), contestando em síntese que:

#### CNPJ 0001

- ... os funcionários citados SAMUEL DOMICIANO NETO E JULIANA MARQUES DO PRADO nunca fizeram parte do quadro de funcionários da empresa SERTRIM,

- Na competência 06/2004:

- As informações fiscais não condizem com a realidade dos autos e dos documentos a ele juntados (GFIP e GFIP retificadora), uma vez que como já demonstrado o Sr. Roberto Henrique Araújo não fora incluído na GFIP retificadora, pois, que o mesmo já constava da GFIP que originou a atuação, o que pode ser comprovado pelas próprias GFIPs.

- ... na GFIP anterior eram 146 empregados e não 144, como relatado na informação fiscal, sendo que errôneo também é o valor do salário de contribuição informado pela fiscal que é de R\$46.893,83, quando o valor correto informado na GFIP era de R\$45.743,11.

- ... tendo como certo que o salário de contribuição aumentou de R\$45.743,11 para R\$47.477,60,

- Competência 09/2004:

- ... se verificarmos as GFIPs retificadoras, constatamos que ao contrário do que fora informado pela informação fiscal, a empresa providenciou a inclusão de 01 funcionário e a correção de alguns salários de contribuição conforme solicitados, sendo que dessa forma o salário de contribuição fora aumentado de R\$45.636,12 para R\$47.492,77, devendo dessa forma ser rejeitada a ressalva feita pela informação fiscal e relevada a penalidade ...

- Competência 12/2004:

- ... na GFIP retificadora só constam 175, pois os funcionários RAPHAEL BARBOSA FÁVERO, ROBERTO HENRIQUE ARAÚJO E THL4G0 HENRIQUE FERREIRA COSTA, já constavam na GFIP anterior.

- ... os trabalhadores Claudinei Borges Santos e David da Silva não foram incluídos na GFIP retificadora, pois eles constavam também na GFIP passada, tendo a empresa apenas mantidos os trabalhadores.

... não foram excluídos os trabalhadores Rogério Macedo Santos e Pedro Borges da Silva.

- Quanto a competência 13/2004, a impugnante informa que todas as informações foram devidamente transmitidas nas GFIPs retificadoras da competência 13/2004, ...

CNPJ 0003

- A impugnante retificou o salário de contribuição do empregado Agnaldo Luiz Bernardes na competência 02/2004 para o valor correto da época.

- ...o salário em 12/2004 era de R\$323,13, razão pela qual foi retificado o valor do salário de contribuição do empregado, tendo ainda a empresa informado o 13º salário através da GFIP competência 13/2004.

- ... competência de 12/2005 a impugnante retificou o salário de contribuição do empregado para o valor correto da época, ou seja, retificou o salário para R\$392,00, pois que era esse o valor do salário pago ao funcionário na competência 12/2005. Da mesma forma, a empresa informou o 13º salário através da GFIP competência 13/2005, razão pela qual deve ser acatada a manifestação da empresa ora impugnada, afim de excluir penalidade quanto ao

CNPJ 0003 ...

- O funcionário LUCAS INÁCIO MATEUS ARANHA, não foi informado na competência 02/2004, pois o mesmo só fora admitido na data de 01/06/2004.

Diante do exposto a Autuada espera ... , em cumprimento ao princípio da RAZOABILIDADE, RELEVE A PENALIDADE...

Diante de todo o exposto ... requerer..

1 — Que seja acolhido a presente MANIFESTAÇÃO, em todos os seus termos, afim de, ser integralmente RELEVADA A AUTUAÇÃO E APLICAÇÃO DE PENALIDADE constante do processo 10970.000550/2008-71 do DEBCAD n.º 37.030.541-8, por ser medida de justiça, tendo em vista que foram corrigidas todas as irregularidades apontadas no Auto de Infração;

2 — Não sendo este o entendimento ... que a penalidade seja reconsiderada, levando-se em conta as correções realizadas pela autuada, desconsiderando as ressalvas feitas pela informação fiscal, tendo em vista que foram todas esclarecidas na presente manifestação, devendo a penalidade incidir somente sobre as ressalvas que não foram contraditadas; (..)

Retornou a DRJ/JFA (fls. 299).

### Da Decisão da DRJ

A 5ª Turma da DRJ/JFA, em sessão de 12 de novembro de 2009, no acórdão n.º 09-27.043 (fls. 305/316), julgou a impugnação procedente em parte, para relevar a multa aplicada nas competências 01/2004, 03/2004 a 05/2004, 07/2004, 08/2004, 10/2004, 11/2004, 01/2005 a 11/2005 e 13/2005 e manter o crédito tributário exigido nas competências 02/2004, 06/2004, 09/2004, 12/2004 e 12/2005 no valor total de R\$ 62.744,50 e, também, decidiu pela não aplicação das determinações advindas com a Medida Provisória (MP) n.º 449 de 04/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27/05/2009, sob o fundamento da nova sistemática de apuração de multa adotada, não retroagir à ação fiscal encerrada antes da publicação da MP, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 305):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 12/11/2008

AI DEBCAD N.º 37.030.541-8 de 12/11/2008.

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAR GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CORREÇÃO DA FALTA. RELEVAÇÃO

PARCIAL. NÃO APLICAÇÃO DA NOVA SISTEMÁTICA DE CÁLCULO DA MULTA.

É devida a autuação da empresa por apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Art. 32, IV e § 5º da Lei n.º 8.212/91 acrescentado pela Lei n.º 9.528/97 combinado com o art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Releva-se a multa aplicada quando o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante, conforme o art. 291, § 1º do Regulamento Previdenciário aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 na redação dada pelo Decreto n.º 6.032/07, se a solicitação de sua aplicação ocorreu antes da edição do Decreto n.º 6.727 de 12/01/2009.

As determinações advindas com a Medida Provisória n.º 449, De 04/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, para aplicação da multa por omissões em GFIP incluídas na Lei n.º 8.212/91 não retroagem pela nova sistemática de apuração de multa adotada, à ação fiscal encerrada antes da publicação desta MP com a emissão conjunta de Auto de Infração de Obrigação Principal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

### **Do Recurso Voluntário**

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 08/01/2010 (AR de fl. 318) e interpôs recurso voluntário em 03/02/2010 (fls. 319/320), acompanhado de documentos (fls. 321/333), com as razões a seguir sintetizadas:

(...)

O crédito tributário exigido no valor de R\$ 62.744, 50 (sessenta e dois mil, setecentos e quarenta e quatro reais e cinquenta centavos), é extremamente excessivo em virtude de situações por que a empresa vem passando.

Dessa forma a interessada, requer seja concedido os benefícios trazidos pela Lei 11941/2009, sendo concedido descontos nos juros e multas, uma vez que trata-se a presente de fiscalização com data de 12/11/2008, estando desta forma apta a se enquadrar nos benefícios trazidos em virtude da Lei 11.941/2009.

(...)

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

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

Conforme aduzido em linhas pretéritas, no recurso o Recorrente apenas se manifestou no sentido de ser o valor do crédito exigido extremamente excessivo em virtude da situação atual da empresa e requereu a concessão dos benefícios trazidos pela Lei n.º 11.941 de 2009, referente aos descontos nos juros e multas.

Na decisão recorrida, o julgador *a quo* decidiu pela não aplicação das determinações advindas com a Medida Provisória (MP) n.º 449 de 04/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27/05/2009, sob o fundamento da nova sistemática de apuração de multa adotada, não retroagir à ação fiscal encerrada antes da publicação da MP.

### **Da Obrigação Acessória e o seu Descumprimento**

O motivo da autuação foi o fato da empresa ter apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A previsão legal da penalidade imposta encontra-se nos artigos 32, inciso IV, § 5º da Lei n.º 8.212 de 1991 combinado com o artigo 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 1999, correspondendo a multa aplicável a cem por cento (100%) do valor da contribuição devida e não declarada na GFIP, observado o limite, por competência, em função do número de segurados, disciplinado pelo parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528 de 1997, em consonância com o inciso I do artigo 284 do RPS. O valor mínimo considerado de R\$ 1.254,89, foi estabelecido pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77 de 11/3/2008, correspondendo ao montante lançado de R\$ 313.722,50 (duzentos e treze mil, setecentos e vinte e dois reais e cinquenta centavos).

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

### **Da Revisão do Critério de Aplicação das Multas**

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

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

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

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

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

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

O entendimento adotado por este órgão colegiado, inclusive sumulado, objeto da Súmula CARF n.º 119, era o seguinte:

**Súmula CARF n.º 119**

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

**Súmula revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benéfica deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019 - **Efeito vinculante revogado pela Portaria ME 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021.**)

A retroatividade benéfica foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do artigo 2º, VII e § 4º da Portaria PGFN n.º 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991 (incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Processo SEI n.º 10951.101541/2019-87

(...)

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

**1.26. Multas**

**c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.**

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

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

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

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

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

Processo SEI nº 10951.101541/2019-87

(...)

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

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

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

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

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a

diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

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

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

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

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte defende a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

(...)

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

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

20. Apresentadas as considerações acima, ratifica-se a inclusão já feita em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea "c" (*Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores*

*anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991)* e, por conseguinte, recomenda-se o encaminhamento do presente expediente à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, para ciência, além da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS – CDA para eventual análise da possibilidade de apuração especial visando à retificação das CDA's.

(...)

Cumpra consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil<sup>1</sup>. Contudo, diante do fato da Fazenda Nacional não demonstrar mais interesse em discutir tal matéria em face da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento por ela defendido em juízo, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso e prestígio aos princípios da economia e eficiência.

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

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

---

<sup>1</sup> LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.

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

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

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

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

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

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

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

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

vigência da referida Lei n.º 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN<sup>2</sup>.

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

Na nova legislação, que tem origem na MP n.º 449 de 2008, o artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (artigo 61 da Lei n.º 9.430 de 1996) e inseriu o artigo 35-A, passando a prever a penalidade imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (artigo 44 da Lei n.º 9.430 de 1996).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Deste modo, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da Lei n.º 11.941 de 2009, o preceito contido no artigo 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativa à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que determina a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172 de 1966 (CTN), impõe-se a comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, prevista no artigo 32-A da mesma Lei.

Nesse passo, se apresentam as seguintes situações:

(i) os valores lançados de ofício a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo artigo 35 pela Lei n.º 11.941 de 2009; e

(ii) os valores lançados de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei 8.212 de 1991, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o artigo 32-A da mesma Lei.

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo

---

<sup>2</sup> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

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

32 da Lei n.º 8.212 de 1991, com o que seria devida a partir do artigo 32-A da mesma Lei n.º 8.212 de 1991.

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

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente dos reflexos de eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do artigo 32-A da Lei n.º 8.212 de 1991.

Débora Fófano dos Santos