



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



**Processo nº** 10970.000735/2010-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.803 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de novembro de 2022  
**Recorrente** FUNDACAO MACONICA MANOEL DOS SANTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Apenas exclui-se da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança tenha sido julgada improcedente em processo administrativo específico.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, 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 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.

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 da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano 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**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 944/1037, interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG de fls. 133/146, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentar GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.266.252-8, de fls. 02/05, lavrado em 04/10/2010, referente ao período de 01/2005 a 12/2007, com ciência da RECORRENTE em 14/10/2010, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei n. 8.212/91, no valor histórico de R\$ 1.854.168,05, atualizado até a lavratura do auto de infração, conforme demonstrativo do valor da multa de fl. 14.

Dispõe o Relatório Fiscal (fl. 12) que a Fundação Maçônica Manoel dos Santos – FMSS, por se considerar isenta da contribuição patronal previdenciária, deixou de efetuar o recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social ao apresentar GFIP utilizando o código FPAS 639.

Ocorre que em 15/07/2008, mediante Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais nº 032/2008 (objeto do processo nº 10675.000658/2008-06), a isenção das contribuições previdenciárias da FMSS foi cancelada, com efeitos a partir de 01/02/2000, por infração ao inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, no caso, falta de aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais.

Desta forma, a RECORRENTE deixou de informar as contribuições patronais devidas no período fiscalizado.

Quanto à multa, a fiscalização informa à fl. 13 que essa foi fixada por competência, de acordo com a planilha acostada à fl. 14, respeitado o limite máximo em razão do número de segurados.

Posteriormente, para fins de verificação de possível retroatividade benigna do art. 106, alínea “c”, do CTN, foi feita a comparação para da penalidade mais benéfica ao

contribuinte, em razão das alterações promovidas pela MP 449/2008. Na ocasião, concluiu-se que, para todas as competências, a multa menos severa foi a da legislação anterior (fl. 15).

Por fim, a fiscalização informa que, nesta fiscalização, também foram emitidos os seguintes autos de infração:

**Resultado do Procedimento Fiscal:**

| Documento | Período         | Número    | Data       | Valor         |
|-----------|-----------------|-----------|------------|---------------|
| AI        | 10/2010 10/2010 | 372662528 | 04/10/2010 | 1.854.168,05  |
| AI        | 10/2010 10/2010 | 372662552 | 05/10/2010 | 1.000,00      |
| AI        | 01/2005 12/2007 | 372662536 | 05/10/2010 | 48.140.292,37 |
| AI        | 01/2005 12/2007 | 372662544 | 05/10/2010 | 12.669.568,15 |

### Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, que intitulou de impugnação total, de fls. 19/82, em 12/11/2010. Assim sendo, ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Juiz de Fora/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificada do lançamento, a entidade com conteúdo similar à peça acostada ao processo de cobrança da contribuição previdenciária patronal (10970.000733/2010-19), ofertou impugnação de fls. 18/84, com protocolo em 12/11/2010, onde apresentou, em vasta peça contestatória, suas razões de defesa, proclamando como preliminar, a nulidade da autuação por falta de descrição dos fatos e por violação dos princípios do contraditório, da ampla defesa, da legalidade.

Aponta como motivo de ilegalidade no lançamento a informação assentada no relatório fiscal acerca da expedição do Ato Declaratório Executivo de Cancelamento da Isenção emitido em 15/07/2008, todavia com efeitos retroativos a 01/02/2000, por infração do inciso V, do artigo 55. da Lei 8.212/1991, especialmente no tocante à menção do auditor-fiscal de que nos anos de 2005 e 2007, objeto da auditoria, manteve-se a mesma situação que ensejou o cancelamento da isenção.

Segundo a impugnante a ilegalidade se configurou pela falta de descrição dos fatos "para explicitar o contexto da mesma a que se refere, o que torna impossível para a defesa refutar algo tão árido: a uma porque o Ato Cancelatório retrocedeu ao exercício de 2000, e dado que o presente AI se refere aos exercícios de 2005 a 2007, não há como comungar com a teoria que a impugnante se manteve ao longo de 5 a 7 anos agindo de forma idêntica a que fazia no exercício de 2000; a duas porque ainda se assim fosse, a auditora por dever legal deveria descrever a que fatos se referem, ao invés de lançar de forma genérica a narrativa por espelhamento, por sem subsídio fático-documental "

Corroborando com suas alegações transcreve diversas decisões relativas a cerceamento de defesa.

Ainda no campo das preliminares, diz que a autoridade fiscal impõe como condição de validade deste AIOP, existir o julgamento favorável à Fazenda do recurso interposto em razão do Ato Cancelatório da Isenção, quando diz que a sua formulação ter fim prevenir a decadência.

Aduz, no entanto que tal situação foi superada favoravelmente à entidade, porque o cancelamento deixou de existir no mundo jurídico, a partir da emissão da Lei 12.101/2009, especificamente à vista do disposto no seu artigo 32. que deu lugar à suspensão do direito à isenção, situação motivadora da perda de objeto do processo de

cancelamento da isenção, porque a partir da nova legislação, para se usufruir da isenção, não existe mais necessidade de Ato Declaratório, tão pouco se perde a condição por Ato Cancelatório, bem como não há mais a competência de julgamento de tais processos pelo CARF.

Traz ainda à baila alegações no sentido de que as isenções encontram-se "resguardadas e mantidas", por advento de interposição tempestiva de recurso voluntário, ao qual foi atribuído efeito suspensivo", com fundamento no artigo 33 do Decreto 70.235/1972 e em consequência a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

No mérito, diz que a questão principal da contenda é o Ato Cancelatório com base no descumprimento dos incisos II e V do artigo 55 da Lei 8.212/1991. Diz que a partir da MP 446/2008, tais exigências não são mais sustentadas. Destaca que o lançamento foi produzido tão somente em razão de discordância da RFB quanto à reforma na legislação produzida pela MP 446/2008, fato este que se depreende da referência feita pelo auditor no relatório fiscal quando diz que tal legislação não estava ainda pacificada.

Discorre amplamente sobre as questões advindas da MP446/2008 e mostra que teve seu certificado no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS deferido por força do artigo 39 desta Medida Provisória, bem como ressalta que nos termos do art. 62 da Constituição Federal - CF são válidos os efeitos produzidos durante a vigência da referida MP, reconhecimento este proferido na NOTA DECOR/CGU nº180/2009 e despacho DECOR 079/2009- STF, conforme trechos transcritos na peça de impugnação.

Destaca ainda, que as interpretações de legislação proferidas pela Advocacia Geral da União -AGU são de observância obrigatória pela fiscalização, nos termos do art. 4 inciso X da Lei Complementar 73/1993

Especificamente sobre a violação do inciso V, do artigo 55, da Lei 8.212/1991, explica que a entidade firmou parceria com a Prefeitura de Uberlândia desde 1994, com o objetivo de auxiliar na Administração das unidades de Atendimento Integrado, inexistindo a caracterização de cessão de mão de obra. Explica que a atividade exercida pela Fundação compreende além da gestão dos recursos humanos necessários à administração das receitas, das despesas, dos imóveis, dos medicamentos, realiza quaisquer outras atividades "que permitam disponibilizar de forma ininterrupta, universal e igualitária, a toda a população da área de abrangência, serviços de saúde de forma totalmente gratuita".

Aduz que a parceria foi encerrada de direito em 31/12/2001, todavia permaneceu vigente por renovação automática, em face da falta de pagamento das rescisões e encargos decorrentes do fim da parceria. Diz ainda que por interferência do Ministério Público Estadual foi firmado termo de ajustamento de conduta em 30/04/2002, com vistas a evitar solução de continuidade dos serviços de saúde municipal e prevenir prejuízos à existência da Fundação revitalizou-se a parceria sendo firmado novo Termo em 14/05/2003.

Em seguida discorre a atuada sobre a natureza jurídica do referido Termo de Parceria concluindo que "os partícipes atuam sob regime de cooperação, ou seja, os partícipes possuem interesses recíprocos" sendo, portanto, inaceitável equipará-lo como um contrato. Defende a tese de que a natureza jurídica da avença configura-se como "convênio", razão pela qual a receita auferida por sua execução "não integra a receita da entidade, já que os recursos repassados não são de forma alguma contraprestação ou pagamento como ocorre nos contratos".

Diz, ainda, "a aplicação dos recursos do Termo de Parceria não é considerada pela entidade como gratuidade concedida já que não se trata de sacrifício econômico da entidade e sim de fomento de atividade de interesse público por meio de entidade privada em regime de cooperação".

Afirma que utilizou os recursos decorrentes da isenção patronal tendo por objetivo ampliar sua atividade assistencial. Como prova do alegado mostra às fls. 247, parte do Demonstrativo de Aplicação dos Recursos recebidos no período de 01/2006 a 12/2006. Rebate as conclusões da fiscalização quanto à irregularidade de aplicação da gratuidade apresentando às fls 251, planilha indicando que a utilização das verbas entendidas como para fins de gratuidade superaram os 20% exigidos no inciso VI do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Continua sua defesa alegando ilegalidade no lançamento fiscal, pois diz que à época do fato gerador cumpria cumulativamente todos os requisitos da legislação vigente, pois teve o seu certificado deferido por força do art. 39 da MP 446/2008.

Mesmo sustentando ser improcedente o lançamento, para se resguardar aponta às fls. 255/260 divergências nas bases de cálculo, bem como às fls. 261/263 apresenta demonstrativo com vistas a mostrar ter havido cobrança indevida com relação aos contribuintes individuais, pois considera a existência de contribuições cobradas no levantamento, já pagas em época própria. Fundamentando suas alegações, acosta aos autos vasta documentação, contendo cópia de GPS e demonstrativos das diferenças.

Afirma estar correta a utilização pela entidade do código FPAS 639 e por fim pede a realização de perícia nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/72, incluindo na peça impugnatória a formulação dos quesitos sobre aspectos que julga necessitar de apreciação, bem como a indicação do perito.

## **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Juiz de Fora/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 133/146):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 04/10/2010

DEBCAD 37.266.252-8

PEDIDO DE NULIDADE. INDEFERIMENTO.

Ausente a demonstração de omissão de elemento ou requisito essencial à formação jurídica do ato, seja referente à sua forma ou a sua substância, não há que se proclamar a nulidade do Auto de Infração.

CERCEAMENTO DE DEFESA

Inexiste cerceamento de defesa quando os fatos geradores das contribuições e os dispositivos legais que amparam o lançamento encontram-se discriminados no Relatório Fiscal e seus Anexos, possibilitando ao impugnante identificar, com precisão, os valores apurados e, assim, permitindo-lhe o exercício do pleno direito de defesa.

INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. GFIP

Constitui infração a empresa 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.

MULTA. LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.

Na imputação de penalidade aplica-se a legislação menos onerosa.

**ISENÇÃO. ENTIDADES FILANTRÓPICAS. REQUISITOS LEGAIS.**

A observância aos requisitos legais que ensejam a concessão do benefício de isenção das contribuições previdenciárias patronais depende da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 12/07/2011, conforme AR de fl. 150, apresentando recurso voluntário, às fls. 151/209 em 11/08/2011, requerendo o que segue abaixo (conforme trecho extraído da resolução proferida pelo CARF que analisou o referido recurso e resumiu da seguinte forma):

1. Cientificada do lançamento, a entidade, com conteúdo similar à peça acostada ao processo de cobrança da contribuição previdenciária patronal (10970.000733/201019), ofertou impugnação de fis.18/84, com protocolo em 12/11/2010, onde apresentou, em vasta peça contestatória, suas razões de defesa, proclamando como preliminar, a nulidade da autuação por falta de descrição dos fatos e por violação dos princípios do contraditório, da ampla defesa, da legalidade.
2. Aponta como motivo de ilegalidade no lançamento a informação assentada no relatório fiscal acerca da expedição do Ato Declaratório Executivo de Cancelamento da Isenção emitido em 15/07/2008, todavia com efeitos retroativos a 01/02/2000. por infração do inciso V, do artigo 55, da Lei 8.212/1991, especialmente no tocante à menção do auditor fiscal de que nos anos de 2005 e 2007, objeto da auditoria, manteve-se a mesma situação que ensejou o cancelamento da isenção.
3. Segundo o recorrente a ilegalidade se configurou pela falta de descrição dos fatos "para explicitar o contexto da mesmice a que se refere, o que torna impossível para a defesa refutar algo tão árido: a uma porque o Ato Cancelatório retrocedeu ao exercício de 2000, e dado que o presente AI se refere aos exercícios de 2005 a 2007, não há como comungar com a teoria que a impugnante se manteve ao longo de 5 a 7 anos agindo de forma idêntica a que fazia no exercício de 2000; a duas porque ainda se assim fosse, a auditora por dever legal deveria descrever a que fatos se referem, ao invés de lançar de forma genérica a narrativa por espelhamento, por sem subsídio fático documental" Corroborando com suas alegações transcreve diversas decisões relativas a cerceamento de defesa.
4. Ainda no campo das preliminares, diz que a autoridade fiscal impõe como condição de validade deste AIOP, existir o julgamento favorável à Fazenda do recurso interposto em razão do Ato Cancelatório da Isenção, quando diz que a sua formulação tem por fim prevenir a decadência.
5. Aduz, no entanto que tal situação foi superada favoravelmente à entidade, porque o cancelamento deixou de existir no mundo jurídico, a partir da emissão da Lei 12.101/2009, especificamente à vista do disposto no seu artigo 32, que deu lugar à suspensão do direito à isenção, situação motivadora da perda de objeto do processo de cancelamento da isenção, porque a partir da nova legislação, para se usufruir da isenção, não existe mais necessidade de Ato Declaratório, tão pouco se perde a condição por Ato Cancelatório, bem como não há mais a competência de julgamento de tais processos pelo CARF.

6. Traz ainda à baila alegações no sentido de que as isenções encontram-se "resguardadas e mantidas, por advento de interposição tempestiva de recurso voluntário, ao qual foi atribuído efeito suspensivo", com fundamento no artigo 33 do Decreto 70.235/1972 e em consequência a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

7. No mérito, diz que a questão principal da contenda é o Ato Cancelatório com base no descumprimento dos incisos II e V do artigo 55 da Lei 8.212/1991. Diz que a partir da MP 446/2008, tais exigências não são mais sustentadas. Destaca que o lançamento foi produzido tão somente em razão de discordância da RFB quanto à reforma na legislação produzida pela MP 446/2008, fato este que se depreende da referência feita pelo auditor no relatório fiscal quando diz que tal legislação não estava ainda pacificada.

8. Discorre amplamente sobre as questões advindas da MP446/2008 e mostra que teve seu certificado no Conselho Nacional de Assistência Social CNAS defendendo por força do artigo 39 desta Medida Provisória, bem como ressalta que nos termos do art. 62 da Constituição Federal CF são válidos os efeitos produzidos durante a vigência da referida MP.

9. Destaca ainda, que as interpretações de legislação proferidas pela Advocacia Geral da União AGU são de observância obrigatória pela fiscalização, nos termos do art. 4 inciso X da Lei Complementar 73/1993 Especificamente sobre a violação do inciso V. do artigo 55, da Lei 8.212/1991, explica que a entidade firmou parceria com a Prefeitura de Uberlândia desde 1994, com o objetivo de auxiliar na Administração das unidades de Atendimento Integrado, inexistindo a caracterização de cessão de mão de obra. Explica que a atividade exercida pela Fundação compreende além da gestão dos recursos humanos necessários à administração das receitas, das despesas, dos imóveis, dos medicamentos, realiza quaisquer outras atividades "que permitam disponibilizar de forma ininterrupta, universal e igualitária, a toda a população da área de abrangência, serviços de saúde de forma totalmente gratuita".

10. Aduz que a parceria foi encerrada de direito em 31/12/2001, todavia permaneceu vigente por renovação automática em face da falta de pagamento das rescisões e encargos decorrentes do fim da parceria. Diz ainda que por interferência do Ministério Público Estadual foi firmado termo de ajustamento de conduta em 30/04/2002, com vistas a evitar solução de continuidade dos serviços de saúde municipal e prevenir prejuízos à existência da Fundação revitalizou-se a parceria sendo firmado novo Termo em 14/05/2003.

11. Em seguida discorre a autuada sobre a natureza jurídica do referido Termo de Parceria concluindo que "OS partícipes atuam sob regime de cooperação, ou seja, OS partícipes possuem interesses recíprocos" sendo, portanto, inaceitável equipará-lo como um contrato. Defende a tese de que a natureza jurídica da avença configura-se como "convênio", razão pela qual a receita auferida por sua execução "Mo integra a receita da entidade, já qjte os recursos repassados não são de forma alguma contraprestação ou pagamento como ocorre nos contratos".

12. Diz, ainda, "a aplicação dos recursos do Termo de Parceria não é considerada pela entidade como gratuidade concedida já que não se trata de sacrifício econômico da entidade e sim de fomento de atividade de interesse público por meio de entidade privada em regime de cooperação".

13. Afirma que utilizou os recursos decorrentes da isenção patronal tendo por objetivo ampliar sua atividade assistencial. Como prova do alegado mostra às fls. 247, parte do Demonstrativo de Aplicação dos Recursos recebidos no período de 01/2006 a 12/2006. Rebate as conclusões da fiscalização quanto à irregularidade de aplicação da gratuidade apresentando às lis 251, planilha indicando que a utilização das verbas entendidas como para fins de gratuidade superaram os 2 0% exigidos no inciso VI do art. 55 da Lei 8.212/1991.

14. Continua sua defesa alegando ilegalidade no lançamento fiscal, pois diz que à época do fato gerador cumpria cumulativamente todos os requisitos da legislação vigente, pois teve o seu certificado deferido por força do art. 39 da MP 446/2008.

15. Mesmo sustentando ser improcedente o lançamento, para se resguardar aponta às fls. 255/260 divergências nas bases de cálculo, bem como às fls. 261/263 apresenta demonstrativo com vistas a mostrar ter havido cobrança indevida com relação aos contribuintes individuais, pois considera a existência de contribuições cobradas no levantamento, já pagas em época própria. Fundamentando suas alegações, acosta aos autos vasta documentação, contendo cópia de GPS e demonstrativos das diferenças.

16. Afirma estar correta a utilização pela entidade do código FPAS 639 e por fim pede a realização de perícia nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/72, incluindo na peça impugnatória a formulação dos quesitos sobre aspectos que julga necessitar de apreciação, bem como a indicação do perito.

17. Em razão de alegações de defesa relativas à discordância das bases de cálculo e existência de pagamentos de contribuições exigidas nos processos de nº 10970.000733/201019 e 10970.000734/201055, formalizados na mesma ação fiscal e apensados a este processo, que, no entanto, não foram trazidas à baila neste processo, conforme despacho de fls. 130, o presente também foi encaminhado à DRF, apenas em face da apensação, não tendo sido, todavia, pedido esclarecimentos quanto ao seu conteúdo.

### **Da Conversão do Julgamento em Diligência**

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, o CARF, por meio da resolução nº 2401-000.254 (fls. 245/254), entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Conforme exposto, entendo que não há que se falar em efeito suspensivo, mas de outra forma, entendo que o lançamento em questão encontra-se diretamente relacionado ao mérito do Ato Cancelatório uma vez que é esse procedimento que identificou o descumprimento dos requisitos, sejam eles os art. 55, II e V da lei 8212/91, que determinou o cancelamento da isenção.

#### **DA PENDÊNCIA DE JULGAMENTO QUANTO AO ATO CANCELATÓRIO.**

(...)

Primeiramente, convém destacar que o AI de obrigação Principal em questão, encontra-se diretamente vinculado ao Ato Declaratório mencionado no corpo do relatório fiscal, que declarou o cancelamento da isenção da Fundação Maçônica Manoel do Santos, considerando que todos os fatos geradores aqui apurados referem-se a parcela patronal não recolhida, posto que o recorrente considera inexigíveis ditas contribuições, face a sua condição de isenta.

Contudo, não houve o encaminhamento conjunto dos AI lavrados para constituição do crédito acerca da parcela patronal e destinada a terceiros e o referido Ato Declaratório de Cancelamento de Isenção para que os mesmos fosse julgados em conjunto, ou mesmo não se identificou nos autos o resultado final a respeito dos mesmos, já que em sua defesa o recorrente entende que o ato cancelatório perdeu o objeto, considerando que o CARF estará impedido de julgá-lo, face o disposto na lei 12. 101/2009.

Não fosse apenas esse o obstáculo, o Decreto nº 7.237, de 20/07/2010, que regulamenta a Lei no 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de

certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências, prevê em suas disposições transitórias que os PEDIDOS DE ISENÇÃO e os ATOS CANCELATÓRIOS DE ISENÇÃO não definitivamente julgados sejam encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, nos seguintes termos:

(...)

Assim, apesar de não ter sido identificado no relatório fiscal, nem mesmo na impugnação ou recurso o número do processo referente ao Ato Cancelatório, em pesquisa no banco de dados do CARF pelo CNPJ identificou-se que o processo cujo assunto determina “ISENÇÃO” foi distribuída a Conselheira Liege Lacroix da 3ª Câmara de Julgamento desta 2ª sessão, tendo a mesma em obediência aos normativos que tratam da matéria encaminhado o processo a origem para que seja apreciado o direito da entidade a isenção.

Dessa forma, este auto de infração deve ser encaminhado a origem, para que seja apensado ao processo referente ao Ato Cancelatório, tendo em vista que a reapreciação da isenção da entidade a luz da nova lei, produzirá efeitos diretos no processo que ora se julga.

### **Do sobrestamento do feito**

A tramitação regular do presente processo foi suspensa em razão de determinação do Ministro Marco Aurélio Mello, objeto do Ofício 594/R do STF, endereçado a este Conselho, determinando o sobrestamento do curso dos processos administrativos fiscais cujo objeto envolvesse os requisitos de isenção prescritos na redação então vigente do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Assim, em Despacho de fl. 255, foi decidido o sobrestamento do feito e encaminhamento à Secretaria da 2ª Câmara.

Esclareça-se que estes autos encontram-se apensados ao processo nº 10970.000733/2010-19, e todos estão vinculados ao processo nº 10675.000658/2008-06 (Ato Cancelatório da Isenção).

Detalhes acerca dos vínculos entre os processos podem ser verificados na informação de fls. 3890/3892 do processo nº 10970.000733/2010-19, na qual restou esclarecido que tanto o citado processo “*e apensos 10970.000734/2010-55, 10970.000735/2010-08 e 10970.000736/2010-44, quanto o processo 10970.000684/2008-91 e apenso 10970.000685/2008-36, bem como os processos 10970.720019/2013-85 e 10970.720020/2013-18 são decorrentes do processo 10675.000658/2008-06, que trata, como informado linhas acima, de recurso contra Ato Cancelatório de isenção das contribuições previdenciárias patronais. Concluindo, todos estão vinculados em razão desse processo*”.

Com isso, levando-se em consideração o sorteio dos processos 10970.720019/2013/85 e 10970.720020/2013-18 para a minha relatoria em 17/01/2018 e, ainda, o sorteio do processo 10970.000684/2008-91 e apenso também para este Conselheiro, em 08/04/2021, entendeu-se que todos deveriam ser mantidos em minha carga, para prosseguimento no julgamento dos recursos neles constantes.

Com isso, todos os citados processos foram retirados do sobrestamento e disponibilizados para julgamento, conforme DESPACHO DE DEVOLUÇÃO acostado aos processos vinculados ao presente (como, por exemplo, às fls. 2339/2340 do processo n.º 10970.720019/2013/85, e às fls. 1656/1657 do processo n.º 10970.000684/2008-91).

Mencionado DESPACHO DE DEVOLUÇÃO dispõe que, com o julgamento dos Embargos de Declaração formalizados pela PFN no RE n.º 566.622, não obstante a formalização de novos Embargos ainda não apreciados pela Suprema Corte, entendeu este CARF que o citado Recurso Extraordinário teve julgamento final e que, assim, haveria a possibilidade de continuidade da presente lide administrativa.

S.m.j., remanesce a higidez da determinação de sobrestamento, já que não há, até a presente data, decisão definitiva do STF sobre o tema (não há trânsito em julgado). Porém, a conclusão institucional derradeira foi pelo prosseguimento regular do feito, com a retomada da fluência do prazo regimental de relatoria. Assim, o presente processo foi encaminhado para continuidade do seu devido julgamento.

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

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Como pontuado, a FMMS teve a imunidade cancelada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/UBE n.º 32/2008, de 15/07/2008, em virtude do descumprimento dos incisos II e V do artigo 55 da Lei 8.212/91. Referido ato cancelatório é objeto do processo n.º 10675.000658/2008-06 e encontra-se apenso ao processo n.º 10970.000684/2008-91, de minha relatoria e, portanto, objeto de apreciação conjunta nesta mesma sessão de julgamento.

De acordo com o que consta no processo n.º 10675.000658/2008-06, o contribuinte apresentou recurso contra Ato Cancelatório de isenção das contribuições previdenciárias patronais. Contudo, por não estar definitivamente julgado na esfera administrativa, houve despacho a fim de encaminhar os autos à unidade local da SRFB, nos termos do Decreto n.º 7.237/2010, arts. 44 e 45 (fl. 1191 do processo n.º 10675.000658/2008-06), para que houvesse a verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da lei n. 12.101/2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador:

Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do

rito estabelecido no art. 32 da Lei no 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

Em atendimento a esse despacho, a DRF Uberlândia proferiu, em 31/01/2013, Informação Fiscal (fls. 1201/1226 do processo n.º 10675.000658/2008-06), oportunidade que que elaborou o seguinte quadro (fl. 1225 do processo n.º 10675.000658/2008-06):

| Legislação          | Lei n.º 8.212/91   | MP n.º 446/08   | Lei n.º 12.101/09  |
|---------------------|--|---|--|
| Período de vigência | até 10/2008 e de 02/2009 a 10/2009   | 11/2008 a 01/2009   | a partir de 11/2009  |
| Situação da isenção | Não faz jus à isenção em face do não atendimento aos requisitos contidos nos incisos III e V | Não faz jus à isenção em face do não atendimento ao requisito contido no inciso III | Não faz jus à isenção por não estar certificada e em face do não atendimento ao requisito contido no inciso II |
| Pedido de isenção   | Cancelado  | Não é necessário  | Não é necessário   |

Na oportunidade, concluiu que a interessada não cumpre os requisitos legais indispensáveis à isenção das contribuições previdenciárias patronais, tendo, inclusive, efetuado novos lançamentos dos valores devidos no período de 01/2008 a 12/2009, conforme processos 10970.720019/2013-85 e 10970.720020/2013-18:

### XIII – RESULTADOS DA AÇÃO FISCAL

88 – Por não cumprir os requisitos legais indispensáveis à isenção das contribuições patronais previdenciárias, efetuamos o lançamento dos valores devidos no período de 01/2008 a 12/2009, conforme Processos n.º 10970.720019/2013-85 e 10.970.720020/2013-18.

Saliente-se que, com a edição do já citado Decreto n.º 7.237/2010 (posteriormente revogado pelo Decreto n.º 8.242/2014), o qual regulamenta a Lei n.º 12.101/2009, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deixou de ter competência para apreciar os requerimentos de isenção, bem como para cancelar a isenção usufruída pelas entidades. Isso porque a RFB passou a ter competência para lavrar auto de infração quando concluísse (de forma fundamentada) que a entidade não cumpriria os requisitos para a isenção das contribuições previdenciárias. Ou seja, a partir da nova legislação, o debate acerca do cumprimento dos requisitos para o reconhecimento da mencionada imunidade deverá se dar nos autos dos respectivos processos que tratam de lançamentos de ofício de exigência da obrigação principal.

Consequentemente, nesses casos pendentes de julgamento, o CARF não mais possui competência para apreciar recursos (i) em face de decisão que indeferiu o pedido de reconhecimento de isenção formalizado pelo contribuinte, ou (ii) em face de decisão que manteve ato cancelatório de isenção, eis que as razões que levaram a RFB a concluir que a entidade não cumpre requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores deverão ser discutidas no âmbito dos autos de infração de exigência de obrigações principais oportunamente lavrados, conforme determina a legislação atual.

Desta forma, não compete ao CARF o julgamento do recurso envolvendo o Ato Declaratório de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais. Contudo, devidamente cumprido o determinado nos arts. 44 e 45 do Decreto n.º 7.237/2010, não há óbice para a continuação do julgamento, pelo CARF, dos processos envolvendo os lançamentos decorrentes do mencionado Ato Cancelatório, ainda que não definitivamente julgado.

Portanto, passo a analisar as razões recursais.

## PRELIMINARES

### Alegação de Perda do Objeto do Ato Cancelatório e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

Conforme exposto na Resolução nº 2401-000.254 (fls. 245/254) e a própria decisão recorrida, o efeito suspensivo conferido ao recurso apresentado em face do Ato Cancelatório da isenção não tem o condão de evitar o lançamento dos respectivos créditos tributários, os quais podem ser normalmente constituídos, porém com a exigibilidade suspensa.

No que se refere a este argumento, acerca de uma suposta suspensão de exigibilidade, alerta-se que tal garantia apenas impede que o débito seja executado, não obstando o lançamento dos tributos que a fiscalização entender como devidos. Sobre o tema, destaco recente acórdão da Câmara Superior:

DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO OU INTERRUÇÃO. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO. IRRELEVÂNCIA. A contagem do prazo decadencial não pode ser suspensa ou interrompida. O prazo é contado a partir da ocorrência do fato gerador, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (STJ, REsp 973.733/SC). (CSRF. 9202-008.822. 27.7.2020)

Neste processo acima citado, ficou decidido que o tramite do procedimento acerca do Ato Cancelatório não tem o condão de afetar o fato gerador da obrigação previdenciária, nos seguintes termos:

Se o sujeito passivo gozava ilegalmente de isenção ou de imunidade, tal situação deveria ser constatada em tempo hábil para viabilizar o lançamento dentro do prazo previsto no Código Tributário Nacional, o qual, como já dito, não está sujeito à suspensão ou interrupção.

Por outro lado, um ato cancelatório de isenção não constitui uma situação jurídica até então inexistente, mas sim declara uma situação jurídica pré-existente (a inexistência de isenção), de forma que o seu efeito é declaratório e, portanto, retroage à época da citada situação. A par do que já foi dito e exposto, o efeito declaratório do ato de cancelamento é outra razão pela qual o lançamento deveria ter sido realizado dentro dos marcos temporais estabelecidos no art. 150, § 4º, ou no art. 173, I, inexistindo qualquer fundamento que permita deslocar o termo de início do lustro para outro momento.

Neste ponto, utilizo as razões expostas pela autoridade julgadora de primeira instância (fls. 142/144):

Não há suporte legal para que se confira interpretação aos "efeitos suspensivos" que vá além da impossibilidade de exigência imediata das contribuições previdenciárias de que se cuida. Nesse cenário, cabe ao fisco proceder à constituição do crédito tributário respectivo, suspendendo, contudo, a sua exigibilidade. Trata-se de hipótese contemplada no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. E medida de preservação do interesse público.

Aliás, este foi o principal elemento de sustentação do lançamento, como se depreende dos termos do relatório fiscal.

Registre-se que sobre este aspecto, agiu a fiscalização em consonância com recomendação feita pela PGFN-CAT n.º 2685, de dezembro de 2009, onde analisou a situação das entidades com processos em tramitação no CNAS, que tiveram o certificado concedido pela MP n.º 446 de 2008, mas que continuavam a descumprir outros requisitos para serem beneficiárias da isenção.

O Procurador arrematou a questão com a seguinte orientação:

(...)

Deste parecer, inclusive, para esclarecer a questão relativa à vigência dos atos praticados sob a égide da MP 446 de 2008 é importante destacar os seguintes trechos, in verbis:

(...)

***d) (...) é correto afirmar que a mera concessão do CEBAS com base nos arts. 37 a 41 da Medida Provisória n.º 446/2008, não implica em necessária aquisição da isenção correlata, vez que a concessão da isenção fiscal depende do preenchimento cumulativo de vários requisitos, dentre os quais está ser portadora do CEBAS:***

(...)

De todo o exposto depreende-se ser regular o procedimento adotado pela fiscalização de lançar o crédito tributário para prevenir a decadência, devendo atentar-se, no entanto, os setores competentes sobre a suspensão da cobrança enquanto pendente de solução a questão relativa ao cancelamento da isenção.

(destaques no original)

Portanto, não procede a tese da contribuinte de que, em razão das alterações legislativas promovidas pela Lei n.º 12.101/2009, o procedimento envolvendo o Ato Cancelatório de Isenção teria perdido objeto pois a nova legislação passou a prever a suspensão do direito à isenção. Desta forma, alegou que o CARF não poderia convalidar o lançamento com base no Ato Cancelatório, por este não mais fazer parte do universo jurídico.

Como exposto, o próprio Decreto n.º 7.237/2010 (Regulamento da Lei n.º 12.101/2009), em seu art. 45, tratou da questão ao prever que os Atos cancelatórios de isenção não definitivamente julgados deveriam ser encaminhados à unidade competente do Ministério da Fazenda para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma da nova legislação, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A despeito de o processo envolvendo o Ato Cancelatório estar pendente de apreciação de recurso, foi regular o procedimento adotado pela fiscalização ao efetuar o lançamento do crédito tributário em baila, com vistas a prevenir a decadência. Isto porque a apresentação de recurso não tem o condão de impedir o lançamento tributário, mas tão-somente de suspender a exigibilidade, de imediato, das contribuições para a Seguridade Social em questão.

Assim, inexistente autorização legal para impedir a marcha processual regular dos processos envolvendo o lançamento das contribuições previdenciárias relativas às competências compreendidas a partir do reconhecimento do cancelamento da isenção através do Ato Declaratório do Cancelamento da Isenção, ainda que o processo envolvendo tal cancelamento não tenha sido efetivamente finalizado.

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE.

### **Nulidade do auto de infração**

A RECORRENTE pleiteia a nulidade do auto de infração pois o relatório fiscal não promoveu a correta descrição do fato, como determina o art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72. Na ocasião, alega que a autoridade fiscal apenas embasou o lançamento no fato de que, em relação ao período fiscalizado (2005 a 2007), manteve-se a mesma situação que ensejou o Ato de Cancelamento da Isenção, lavrado em 15/07/2008, mas com efeitos a partir de 01/02/2000.

Desta forma, a RECORRENTE alega que houve cerceamento do seu direito de defesa, pois a autoridade fiscal “*não descreveu os fatos para explicitar o contexto da mesmice a que se refere*”.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte, e não relatados de forma genérica.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira )

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão n.º 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

No caso, entendo que não merece prosperar o argumento da RECORRENTE.

Ao contrário do que quer fazer crer a RECORRENTE, o Ato Cancelatório não englobou um período específico e limitado (ou seja, seus efeitos não foram válidos da competência x até a competência y, por exemplo). Ao contrário: seus efeitos são válidos a partir de 01/02/2000 sem “prazo de validade”.

Isto significa que o benefício da isenção das contribuições previdenciárias – então cancelado – somente poderia ser retomado pela contribuinte em razão da reforma do Ato Cancelatório, o que não ocorreu até o lançamento do crédito tributário (nem até o presente momento); ou ainda numa eventual nova concessão do benefício fiscal posterior ao ato de cancelamento, hipótese em que o “novo” benefício somente poderia ser cancelado mediante a expedição de um novo ato cancelatório específico.

No entanto, essa eventual nova isenção demandaria, também, um novo pedido neste sentido da contribuinte ao INSS, conforme previa o art. 55, §1º, da Lei n.º 82.212/91 (vigente à época dos fatos):

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

O quadro elaborado à fl. 1225 do processo n.º 10675.000658/2008-06 (já colacionado acima), esclarece que não mais passou a ser necessário o pedido de isenção apenas no período de 11/2008 a 01/2009 (em razão da MP 446/2008) e a partir do período de 11/2009 (em razão da Lei n.º 12.101/2009). Nas demais competências (até 10/2008 e de 02/2009 a 10/2009), vigorou a Lei n.º 8.212/91, a qual previa a exigência do pedido de isenção.

Como o presente caso envolve as competências de 01/2005 a 12/2007, era necessário que a contribuinte requeresse a isenção, e não há notícias de que tal benefício foi novamente pleiteado.

Oportuno mencionar que o fato da contribuinte possuir CEBAS no período objeto do lançamento (eis que o mesmo foi renovado com base no art. 37 da MP 446/2008), não influencia no lançamento pois, conforme já retro mencionado ao citar o trecho da decisão recorrida que tratava do Parecer PGFN-CAT n.º 2685, de dezembro de 2009, “*a mera concessão do CEBAS com base nos arts. 37 a 41 da Medida Provisória n.º 446/2008, não implica em necessária aquisição da isenção correlata, vez que a concessão da isenção fiscal depende do preenchimento cumulativo de vários requisitos, dentre os quais está ser portadora do CEBAS*”.

Portanto, como afirmou a autoridade lançadora, a situação que ensejou o cancelamento da isenção manteve-se até a época das competências objeto do presente lançamento.

Ou seja, os motivos que ensejaram o presente lançamento são os mesmos que embasaram o cancelamento da isenção e encontravam-se devidamente descritos na Informação Fiscal emitida em 29/08/2007 (fls. 1/7 do processo n.º 10675.000658/2008-06).

Desta forma, atesta-se que a contribuinte tinha plena ciência dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, de modo que não merece prosperar o argumento de cerceamento do seu direito de defesa.

### **Prejudicialidade da análise dos argumentos**

Os argumentos de defesa da contribuinte (repetidos na peça recursal) são, em sua grande maioria, relativos ao lançamento das obrigações principais, pois defende, em suma: (i) inexistência de violação ao inciso V da Lei n.º 8.212/91; (ii) efeito suspensivo do recurso e ilegalidade dos lançamentos; (iii) correta composição da base de cálculo; e (iv) conversão do julgamento em diligência/perícia.

Contudo, tais temas já foram analisados e debatidos nos processos que tratam das obrigações principais, citados no Relatório deste acórdão, os quais foram apreciados em conjunto nesta mesma sessão de julgamento.

Por tal razão, as referidas matérias não serão analisados neste voto.

Reitero que questões acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e impossibilidade de efetuar o lançamento já foram enfrentadas neste voto, razão pela qual reporto-me às ponderações apresentadas no tópico “*Preliminar: Alegação de Perda do Objeto do Ato Cancelatório e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*” para rejeitar o pleito da contribuinte, pois o presente lançamento decorreu do poder-dever da autoridade administrativa de efetuá-lo, em razão de sua atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN.

Ademais, cumpre reiterar que, como exposto, a exigibilidade do crédito tributário objeto do presente processo encontra-se suspensa em razão do recurso apresentado.

No único tópico distinto dos demais recursos, a RECORRENTE apenas conclui que, por entender correta a sua condição de isenta das contribuições sociais, não incorreu em falta ao não declarar tais verbas em GFIP, pois teria sido correta a utilização do código FPAS 639. Neste sentido, tal tópico é apenas uma consequência lógica de sua tese defendida nos tópicos anteriores, revelando o mero caráter reflexivo da multa objeto deste processo, conforme abordado adiante.

## **MÉRITO**

### **Da Legalidade da Multa Aplicada.**

Apesar de não terem sido ventiladas no recurso alegações envolvendo a aplicação da multa em si, entendo tecer alguns comentários sobre a legalidade da multa aplicada.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Observa-se do relatório fiscal que o RECORRENTE incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art. 32 A empresa é também obrigada a:

(...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (g.n.)

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não recolhimento.

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a RECORRENTE, ao deixar de informar nas GFIPs os dados relacionados aos fatos geradores referentes às remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestaram serviço, incorreu na infração prevista no art. 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999 e no art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/1991.

Perceba que a capitulação legal não faz qualquer exigência de dolo do contribuinte na prática do ato que enseja a aplicação da multa. Basta que haja omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias na GFIP, para que ocorra a “hipótese de incidência” da multa em comento.

Deste modo, não tendo a RECORRENTE logrado êxito em comprovar que as informações inseridas estavam corretas, a infração deve ser mantida.

Neste toar, entendo como legal a aplicação da presente multa.

### **Reflexos das Decisões Proferidas nos Processos de Obrigações Principais**

Como exposto, o presente processo tem por objeto multa CFL 68, equivalente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, nos termos do art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

Desta forma, infere-se que o valor da penalidade aplicada neste processo é diretamente relacionado ao montante do crédito tributário discutido nos processos administrativos que têm por objeto os créditos de obrigações principais.

Pelo fato da presente multa ser decorrente das contribuições previdenciárias que deixaram de ser declaradas em GFIPs, é de rigor a aplicação, neste caso, dos reflexos das decisões proferidas nos autos dos processos que tratam de obrigação principal oriundos da mesma fiscalização.

No processo que envolve obrigações principais que constituem a base de cálculo da presente multa CFL 68 (10970.000733/2010-19 – parte patronal) decidiu-se por manter a integralidade do lançamento. Portanto, não há qualquer exclusão a ser refletida no cálculo da presente multa CFL 68.

### **Da Multa Aplicável. Retroatividade Benigna**

Tendo em vista que a questão da retroatividade benigna da multa foi apreciada em primeira instância, e para dar tratamento equânime a todos os 9 (nove) processos do contribuinte (todos julgados nesta mesma sessão), entendo por fazer as seguintes considerações sobre a forma de comparação da multa mais benéfica.

O referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula nº 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

#### **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.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei nº 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário (que é o caso dos autos), deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF nº 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º (se houvesse), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF n.º 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extrai-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debrança sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Sobre a matéria, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão n.º 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

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 8.212/91<sup>1</sup>, 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 n.º 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

| LEGISLAÇÃO ANTERIOR   | LEGISLAÇÃO NOVA  |
|---|--|
| <p><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u><br/>(...)</p> <p>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. (...)</p> <p>§ 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</p> | <p><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u><br/>(...)</p> <p>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;</p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração 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</p> |

<sup>1</sup> 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.

|   |  |
|---|--|
| <p>número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</u></p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u></p>   | <p>será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p>  |
| <p><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></p> <p>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:</p> <p>(...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;;</p> <p>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;</p> <p>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;;</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</p> <p>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;</p> <p>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.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></p> | <p><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></p> <p>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 <u>art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> (...)</p> <p>Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u></p> <p><b><u>Lei 9.430:</u></b></p> <p>Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração</u> e nos de <u>declaração inexata;</u> (...)</p> <p>Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, 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 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></p> <p>§ 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.</p> <p>§ 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u></p> <p>§ 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.</p> |

|  |  |
|--|--|
|  |  |
|--|--|

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 n.º 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 anteriores 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 n.º 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### **Súmula CARF n.º 119**

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

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.

Deste modo, entendo que a multa objeto do presente processo (CFL 68) deve ser comparada com a penalidade do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

**c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

Portanto, entendo que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008, de tal forma que não pode ser objeto de comparação para fins da aplicação da retroatividade benigna.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 (nos processos de obrigações principais) 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 (objeto deste processo), 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.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre a presente multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 (CFL 68), com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim