



Processo nº 10976.000026/2010-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-010.442 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente GEOSOL - GEOLOGIA E SONDAGENS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/12/2005

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. Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi 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, em 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, bem assim para determinar a aplicação ao presente dos reflexos decorrentes das desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais correspondentes.

(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 Kushiyama, 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. 153/156, interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG, de fls. 144/149, 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 37.238.456-0, de fls. 02/06, lavrado em 21/01/2010, referente ao período de 2005, com ciência do RECORRENTE em 22/01/2010, conforme assinatura no termo de fl. 02.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor histórico de R\$ 246.888,25, atualizado até a lavratura do auto de infração.

No Relatório Fiscal da Infração de fl. 32 é destacado que a contribuinte omitiu em GFIP os valores referentes ao SAT devido (diferença da alíquota de 1%), a parcela "in natura", referente a alimentação fornecida habitualmente pela empresa aos segurados empregado, assim como os valores pagos a cooperativas de trabalho (valores das Notas Fiscais Faturas de Serviço da UNIMED-BH), conforme anexos de fls. 34/40. Ademais, atesta a autoridade fiscal que a contribuinte não declarou informações relativas aos segurados empregados e contribuintes individuais

Dispõe o relatório fiscal da multa aplicada (fl. 33), que foi aplicado a multa de 100% da contribuição previdenciária devida e não declarada, limitada, por competência, em função do número total de segurados da empresa, observado o limite mensal previsto no §4º do art. 32 da Lei n 8.212/91, da seguinte forma relata no referido relatório fiscal da multa:

4. Para apuração da contribuição devida e não declarada em GFIP foram utilizadas as seguintes alíquotas:

- a) Da empresa incidente sobre os valores pagos aos segurados empregados: 20% (vinte por cento); e 3% (três por cento) destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;
- b) Da empresa incidente sobre os valores pagos aos segurados contribuintes individuais: 20% (vinte por cento)

c) Contribuição dos segurados empregados, alíquota aplicada de acordo com a faixa de salário, observado o limite máximo do salário de contribuição; e alíquota de 8% incidente sobre a parcela "in natura";

e) Contribuição dos segurados contribuintes individuais, alíquota de 11% (onze por cento), observado o limite máximo do salário de contribuição.

Por fim, de acordo com o termo de encerramento do procedimento fiscal, à fl. 30, foram resultado do procedimento fiscal os seguintes autos de infração lavrados em desfavor da RECORRENTE:

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período	Número	Data	Valor
AI	01/2010 01/2010	372384544	21/01/2010	1.410,79
AI	01/2010 01/2010	372384552	21/01/2010	1.410,79
AI	01/2010 01/2010	372384560	21/01/2010	246.888,25
AI	01/2010 01/2010	372384579	21/01/2010	352,70
AI	01/2010 01/2010	372384587	21/01/2010	4.720,00
AI	01/2005 12/2005	372384609	21/01/2010	479.280,30
AI	01/2005 12/2005	372384595	21/01/2010	1.789.376,18
AI	01/2005 12/2005	372384617	21/01/2010	94.311,81

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 94/97, em 18/02/2010. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Alega que o presente processo possui conexão com as matérias discutidas nos Autos de Infração 37.238.460-9, 37.238.459-5 e 37.238.461-7, nos quais houve lançamento de obrigações principais.

Diz impugnar apenas as matérias relativas a não informação na GFIP de parcelas "in natura", consideradas como tais as despesas com alimentação do trabalhador e falta de declaração em GFIP dos valores referentes às notas fiscais — faturas de serviços emitidas pela UNIMED-BH.

Afirma que restando insubstinentes as obrigações principais impugnadas, o mesmo ocorrerá com as multas isoladas vinculadas às matérias respectivas.

Desta forma, sendo os mesmos os fundamentos das defesas, anexa à presente cópia da impugnação apresentada no processo considerado "matriz", AI 37.238.459-5.

Aduz que a Lei 11.941/09 alterou os critérios anteriormente previstos no artigo 32 da Lei 8.212/91, incluindo o artigo 32-A. Logo, sem reconhecimento de qualquer infração, a pena que, em tese, poderia lhe ser aplicada seria a do inciso I do caput do artigo 32-A da Lei 8.212/91, ou seja, de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas, cujo resultado em valores é muito menor que o exigido no presente Auto de Infração.

Cita o CTN, artigo 106, inciso 11, alínea 'c', e afirma que no presente caso deverão ser feitos os cálculos, para efeito de ajuste à lei posterior menos gravosa para a impugnante.

Requer o cancelamento do presente Auto de Infração. Caso seja mantida alguma penalidade, deve ser aplicado aos fatos a nova disposição criada pela Lei 11.941/09.

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Belo Horizonte/MG, às fls. 144/149, julgou procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS. CONEXÃO.

Constitui infração à lei a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

Devem ser julgados em conjunto com o processo principal os processos apensados por conexão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 21/06/2010, conforme AR de fl. 151, apresentou Recurso voluntário de fls. 153/156, em 15/07/2010.

Em suas razões, o RECORRENTE reiterou os argumentos da Impugnação.

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.

MÉRITO

Da Multa Aplicada. Reflexos das Decisões Proferidas nos Processos que Tratam das Obrigações Principais

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 extinguese 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, convertese 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.

No presente caso, que envolve a multa CFL 68, há uma nítida ligação entre a existência da obrigação principal e a exigência da obrigação acessória, pois tal multa só é aplicável sobre aqueles fatos geradores das contribuições previdenciárias que deixaram de ser incluídos em GFIP; se eles já foram incluídos em GFIP (mesmo sem pagamento da contribuição) ou se chegar à conclusão de que determinados valores não são fatos geradores de obrigações previdenciárias não há que se falar em aplicação da multa CFL 68, pois não havia obrigação de incluí-los em GFIP.

Existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o são que poderia o contribuinte ter declarado em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere a obrigação acessória*).

Logo, existe identidade entre a base de cálculo do lançamento principal e do presente lançamento por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o montante do tributo não declarado em GFIP.

Assim, o entendimento já dado ao processo que controla o débito de obrigação principal, deve, necessariamente, ser aplicado ao presente caso, que envolve a multa por descumprimento de obrigação acessória sobre os mesmos fatos.

Em outras palavras, sendo reconhecida a improcedência da base de cálculo daquele processo de obrigação principal, é imperioso reconhecer a improcedência da base de cálculo deste, pois os débitos são intimamente relacionados.

O cerne do recurso da contribuinte repousa nas alegações de pertinentes ao mérito dos processos de obrigações principais, as quais seriam suficientes para afastar a multa pelo descumprimento de legislação acessória, uma vez que se insubsistentes as obrigações principais impugnadas, o mesmo ocorrerá com as multas vinculadas.

Da análise em conjunta dos processos oriundos da mesma fiscalização que estão sob minha relatoria (DEBCAD n.º 37.238.460-9 e n.º 37.238.461-7), constata-se que foram 3 lançamentos de obrigações principais oriundos da mesma fiscalização que a presente multa:

- Auto de Infração — AI, DEBCAD n.º 37.238.459-5, contribuição patronal (processo n.º 10976.000029/2010-06);
- Auto de Infração — AI, DEBCAD n.º 37.238.460-9, contribuição de segurados (processo n.º 10976.000030/2010-22); e
- Auto de Infração — AI, DEBCAD n.º 37.238.461-7, contribuições de terceiros (processo n.º 10976.000031/2010-77).

Neste sentido, o presente caso está vinculado a 2 processos de obrigações principais, quais sejam: processo n.º 10976.000029/2010-06 (patronal) e processo n.º 10976.000030/2010-22 (segurados). O processo n.º 10976.000031/2010-77 (Terceiros) não é base de cálculo para a presente multa CFL 68.

Demonstrando-se ser, de fato, manifesta a dependência entre o presente auto de infração e os processos acima, analisar-se-á o ocorrido nos referidos processos de obrigação principal nos julgamentos dos recursos voluntários.

Antes, contudo, cumpre ressaltar que desde a impugnação apresentada neste caso, a RECORRENTE afirma que estava apenas se insurgindo quanto a parte do lançamento oriundo da alimentação *in natura* sem PAT, e a respeito dos valores pagos às cooperativas de trabalhos, eis que o restante do lançamento era de pouca representatividade e, portanto, seria objeto de parcelamento (fl. 95):

01 — De acordo com o "relatório fiscal da infração" e os demonstrativos anexos ao auto impugnado, constata-se que as exigências nele formuladas dizem respeito a multas isoladas aplicadas pelo pretenso descumprimento das seguintes obrigações acessórias, ou o seu cumprimento de forma incorreta ou incompleta, pela impugnante:

- a) informação de alíquota de 2% para o SAT (RAT ou GILRAT), em vez dos 3% considerados devidos pela fiscalização (item 2 do relatório);
- b) falta de informação em GEFIP, acerca de segurados empregados listados no Anexo I, competências 03,_09 a 12/2005, e_ 13º salário de 2005-(item 3 do relatório);

c) idem, relativos a trabalhadores contribuintes individuais (autônomos) — item 4 do relatório;

d) não informação em GEFIP de parcelas "in natura", consideradas como tais as despesas com "alimentação ao trabalhador", lançadas na escrituração da impugnante (item 5 do relatório); e

e) falta de declaração em GEFIP, no campo "Valores pagos a Cooperativas de Trabaho", dos valores referentes às notas fiscais — faturas de serviços emitidas pela UNIMED-BH.

01.1 - O período envolvido no lançamento vai de 01/2005 a 12/2005, mais o 13% e o valor total da multa isolada aplicada é de R\$246.888,25.

II — RAZÕES DA DEFESA

II-A — Conexão com as matérias discutidas nos AI n.ºs 37.238.460-9, 37.238.459-5 e 37.238.461 -7 — defesa única.

02 — A autuada está apresentando, nesta data, impugnações contra os lançamentos relativos às obrigações principais a que se referem os fatos ou prestações positivas, cujo não cumprimento, ou cumprimento insatisfatório, provocaram a aplicação das penalidades, com exceção dos listados de "a" a "c" do item 01 acima, que pouca representatividade têm no conjunto dos valores lançados, ou seja, de apenas 16,55%, cujos valores serão objeto de parcelamento; os demais 83,45% estão vinculados às matérias impugnadas.

03 — É claro que restando insubstinentes as obrigações principais impugnadas, o mesmo ocorrerá com as multas isoladas vinculadas às matérias respectivas. Daí a necessária conexão deste processo com o pertinente ao Auto de Infração n.º 37.238.459-5, no qual estão sendo cobradas as contribuições previdenciárias e encargos moratórios sobre as despesas com alimentação a empregados da impugnante, e sobre as faturas emitidas pela UNIMED -BH, relativas ao plano de saúde com ela contratado a favor dos segurados empregados.

(i) Processo n.º 10976.000030/2010-22 (segurados) – (NFLD 37.238.460-9):

O processo n.º 10976.000030/2010-22 (segurados), que está sob minha e foi apreciado por esta Colenda Turma nesta mesma sessão de julgamento, envolve apenas a rubrica alimentação *in natura*. Na ocasião, decidiu-se por cancelar mencionado lançamento.

Consequentemente, os valores de contribuições dos segurados objeto do referido processo devem ser excluídos da base de cálculo da presente multa.

(ii) Processo n.º 10976.000029/2010-06 (patronal) – NFLD 37.238.459-5:

Como exposto, no processo n.º 10976.000029/2010-06 (patronal), a RECORRENTE apenas questionou dois pontos: rubrica alimentação *in natura*; e valores pagos a cooperativas.

No citado processo de obrigação principal, apreciado pelo CARF em 20 de junho de 2012, decidiu-se pela manutenção parcial do lançamento, excluindo-se apenas parcela relativa

à alimentação *in natura*. Assim, a Colenda Turma julgadora entendeu por manter a tributação sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho (valores das Notas Fiscais Faturas de Serviço da UNIMED-BH). Neste sentido, cito a ementa do acórdão nº 2403-001.408:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MÉRITO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE CESTA BÁSICA. SALÁRIO IN NATURA. INSCRIÇÃO NO PAT. FORMALIDADE EXACERBADA. NÃO IMPEDIMENTO. EXCLUSÃO. VERBA NÃO REMUNERATÓRIA.

O fornecimento de alimentação pelo empregador, por ser espécie de salário *in natura*, impede que a contribuição previdenciária venha a incidir sobre tal parcela, mesmo que a empresa fornecedora não esteja inscrita no PAT, tendo em vista que o descumprimento dessa exigência constitui mera irregularidade que não desvirtua o caráter não remuneratório da verba.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRATANTE. CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a parcela relativa à alimentação *in natura* (Salário Indireto – SII). Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que se recalcule a multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

A decisão acima foi objeto de recurso especial da Fazenda, porém não conhecido pela CSRF.

Sabe-se que houve o reconhecimento da constitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91 que trata da contribuição incidente sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho. Contudo, em respeito ao princípio da segurança jurídica, não há como reanalisar o caso envolvendo o lançamento das obrigações principais sobre cooperativas de trabalho nestes autos, que envolve apenas a multa reflexa, pois há decisão final na esfera administrativa considerando tais valores como integrantes do salário-de-contribuição.

Por outro lado, nada impede que a unidade preparadora, em juízo de revisão de ofício, ajuste essa parte do lançamento para se adequar à decisão do STF.

Conhecendo o destino definitivo dado pela esfera administrativa ao processo que trata da obrigação principal, torna-se possível o julgamento do presente processo envolvendo a multa reflexa CFL 68. Sendo assim, deve ser mantida na base de cálculo da presente multa os valores correspondentes às cooperativas de trabalho.

Os demais valores que compõem a base de cálculo da presente multa e que não foram objeto de impugnação (pois seriam objeto de parcelamento, com alega o contribuinte)

devem ser mantidos na base de cálculo da presente multa por não haver insurgência a respeito dos mesmos.

Por fim, cumpre analisar o pedido da retroatividade benigna postulado pela RECORRENTE.

Da retroatividade mais benéfica

A RECORRENTE, em suma, não concorda com o modo de comparação das multas realizado pela autoridade lançadora para fins de verificação da retroatividade benigna, já que pleiteia a aplicação da nova multa prevista pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/91 trazida pela MP 449/2008.

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, 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 nº 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre o 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 debruça 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, utilizei como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão nº 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 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

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

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<p>Lei 8.212/91:</p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</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 número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido</u> relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de</u></p>	<p>Lei 8.212/91:</p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</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 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</u> 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>

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

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

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

<p>10.12.97).</p> <p>Lei 8.212/91: Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS; d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p>	<p>entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p>Lei 8.212/91: 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>. (...) 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>. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p>Lei 9.430: Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: 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 e nos de 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>. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento</u>. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.</p>
--	--

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

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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

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

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

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

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

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

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

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente 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 nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

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

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

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

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

Referência: [Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#) , [Parecer SEI Nº 11315/2020/ME](#)

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

(...)

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

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

nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

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

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

Dante 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. 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. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, entendo que a multa de mora objeto deste processo deve ser comparada com a penalidade prevista na nova redação do art. 35 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 assiste razão ao RECORRENTE neste pleito, já que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008.

Consequentemente, em relação à multa aplicada neste processo de obrigação acessória (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; tudo 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.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

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, conforme razões acima apresentadas, para:

- (i) Aplicar os reflexos decorrentes das desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais correspondentes; e
- (ii) determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre a 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