



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



**Processo nº** 11060.002553/2010-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-010.378 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 8 de março de 2023  
**Recorrente** COTREL TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÕES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2010

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

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.

**MULTAS DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. REFLEXOS DO PROCESSO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.**

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.

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 ao presente dos reflexos decorrentes das eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - 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, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 95/99, a qual julgou procedente o lançamento decorrente do descumprimento de obrigações acessórias relacionados ao período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2010.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

### DO OBJETO

Trata-se do Auto de Infração – AIOP, Debcad 37.151.087-2, lavrada pelo auditor-fiscal JOEL NARCIZO RIBAS, contra o sujeito passivo acima identificado, em razão da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A empresa deixou de informar, nas GFIP apresentadas, os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias referentes às remunerações pagas a título de salários e horas extras aos segurados empregados e a pagamentos à cooperativa de trabalho UNIMED no período de 01/2005 a 11/2008.

Tudo, conforme Relatório Fiscal da Infração de fl. 6.

### Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

O contribuinte, não conformado com o lançamento efetuado, apresentou impugnação, fls. 49/, alegando, em síntese, que:

- 1 – As imposições das multas por descumprimento das obrigações acessórias, passaram a ser regidas pelo artigo 32-A, conforme redação do parágrafo 9º do artigo 32;
- 2 - houve mudança na legislação no que tange a aplicação de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessa forma, aplicável o art. 106, II, 'c' do CTN;
- 3 - as possibilidades de retroação que o artigo 106 consagra acabam por beneficiar o contribuinte, preservando a segurança das relações entre Administração e administrados, bem como o legítimo direito que os súditos têm de não verem agravada a situação jurídica anteriormente configurada;
- 4 - todas as penalidades aplicadas com base no antigo texto do artigo 32 da Lei nº 8.212/91 deverão ser reconsideradas, vez que há legislação mais branda para tal caso, forte no artigo 106, II, 'c', do CTN e, ainda, por força deste último, aplicável enquanto não tiver sido satisfeita a multa.
- 5 - o ato do Contribuinte ocorreu em competências ininterruptas, mas lhe foi aplicado multas para cada ocorrência infracional. Portanto, foram aplicadas diversas multas nesse patamar, incorrendo o Fisco no disposto no artigo 71 do Código Penal;
- 6 - cada apresentação mensal de GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores, constitui uma ocorrência infracional autônoma, sujeita a pena administrativa.

A autonomia de cada ação proibida é pressuposto para que haja a configuração da infração continuada;

7 - a aplicação de instituto de direito penal ao direito administrativo foi aceita pelo e. STJ nos casos de infrações ao tabelamento de preços fiscalizado pela SUNAB, desde que a infração tivesse sido apurada em um mesmo auto;

8 - o princípio da proibição do excesso, decorrente também do próprio princípio do Estado de Direito, impede que se tenham multas demasiadamente altas, cumprindo, para as multas, o papel da vedação do confisco direcionada aos tributos.

#### DO PEDIDO

Requer a impugnante:

a) que seja aplicado o disposto nos artigos 32 e 32-A e seguintes da Lei n.º 8.212/91 acrescentado pela Lei n.º 11.941/2009, no que tange aplicação de multas por descumprimento da obrigação acessória, haja vista que a nova legislação supramencionada comina penalidade menos severa do que a prevista na vigência ao tempo da prática do ato infrator, forte no artigo 106, II, alínea 'c', do CTN (Princípio da Retroatividade da Lei mais Benigna);

b) Sucessivamente, a aplicação de somente uma pena de multa por descumprimento da obrigação principal sobre a totalidade das competências autuadas, forte nos artigos 71 do Código Penal e artigo 112 do Código Tributário Nacional.

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 95):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2010

MULTA

A lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Aplicada a multa menos severa ao crédito tributário apurado.

**ALEGAÇÃO DE INFRAÇÃO CONTINUADA. MULTA DEMASIADAMENTE ALTA**

A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve-se restringir a aplicá-lo. A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser alterada ou excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 108/116, alegando em síntese: a) anulação da decisão de n.º 04-28.138; e b) aplicação da retroatividade benigna.

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

É o relatório do necessário.

### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

### Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

#### - RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO DO ART. 32-A DA LEI 8.212/91

Em apertada síntese, os argumentos da defesa no presente tema pretendem demonstrar que a multa de ofício a ser aplicada no presente caso seria somente a de 24%, conforme disposto na alínea “a”, inciso II, do art. 35 da lei 8.212/91. Além disso, para a correta aplicação da retroatividade benigna, em seu entendimento, a fiscalização jamais poderia ter incluído a multa por obrigação acessória constante do parágrafo 5º do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91, no comparativo dos valores devidos a título de multa de ofício, pelo simples fato de tratar-se de multa de natureza diversa.

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

(...)

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91<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><u>Lei 8.212/91:</u></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</u></p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></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>

<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><u>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 relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</a></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 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><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</a></p>
<p><u>Lei 8.212/91:</u></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><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</a></p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></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 art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)</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</u>, de 27 de dezembro de 1996.</p> <p><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</a></p> <p><u>Lei 9.430:</u></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 ou recolhimento, de 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></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</u></p>

	<p><u>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 nº 14/2009

(...)

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

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

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

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

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

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

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da

natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

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

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

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

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

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

O referenciado Parecer SEI n.º 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 n.º 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 primeira, 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 PFGN.

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

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

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

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

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

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

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

Assim, temos as seguintes situações:

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

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

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

Conclusão:

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

Sendo assim, deve ser acolhido este pleito da recorrente.

Além disso, devem ser aplicados ao presente, os reflexos decorrentes das eventuais desonerações nos autos do processo em que se discutiu as obrigações principais.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe parcial provimento para determinar a aplicação ao presente dos reflexos decorrentes das eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya