



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12269.003792/2008-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.199 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente JEDIL COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2007

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, as multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP devem ser comparadas, de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - 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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-010.199 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12269.003792/2008-78

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 10-25.093 – 7ª Turma da DRJ/POA, fls. 139 a 146.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Jedil Comércio Importação e Exportação Ltda. foi autuada por ter deixado de recolher as contribuições patronais previdenciárias, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, do período de 08/2005 a 12/2007, incidentes sobre parcelas remuneratórias pagas a segurados empregados e contribuintes individuais.

Conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração, fls. 37/41, os valores foram obtidos das folhas de pagamento e contabilidade da empresa.

Integram o lançamento os seguintes levantamentos:

- levantamento FPE - relativo a contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados empregados constatadas em folhas de pagamento;
- levantamento FOP - relativo a contribuições incidentes sobre a parcela paga a título de ajuda de custo a segurados empregados, constante da folha de pagamento, considerada pela empresa como não sujeita à incidência de contribuições previdenciárias;
- levantamento FPC - relativo a contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados contribuintes individuais, constatadas em folhas de pagamento;
- levantamento DOT - relativo a pagamentos efetuados a segurados empregados decorrentes de trabalho executado aos domingos, contabilizados na conta serviços diversos - nº 400726/3.1.4.02.003.0003.

O lançamento totalizou o valor de R\$ 57.154,38 (cinquenta e sete mil, cento e cinquenta e quatro reais e trinta e oito centavos), consolidado em 06/11/2008.

A empresa teve ciência da autuação em 18/11/2008, tendo apresentado defesa tempestiva em 16/12/2008, fls. 53/66.

Insurge-se quanto ao encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais, referida no Relatório Fiscal, sem que tenha se esaurido a fase administrativa. Somente com decisão de procedência do lançamento é que poderia haver a averiguação criminal, sob pena de caracterizar-se como excesso de exação. Aduz não ter deixado de prestar quaisquer informações requeridas pela fiscalização, tampouco tentado subverter a origem do crédito ou alterado o montante do valor da contribuição devida. Afirma ter informado nas GFIP entregues o valor da compensação de créditos da empresa SERVPORT, decorrente de sentença judicial, com trânsito em julgado, autorizando a compensação sem limites nas contribuições da empresa e dos segurados, com exceção das contribuições destinadas a terceiros.

Afirma ser ilíquido o lançamento, em razão de que não incidem contribuições previdenciárias sobre os valores considerados pela fiscalização, em especial a parcela paga relativa a domingos trabalhados, cuja incidência de contribuições previdenciárias decorreu do fato de que os pagamentos foram realizados em "pecúnia".

Entende que a previsão contida nas convenções coletivas de trabalho, do período de 2005 a 2008, de que os valores recebidos por domingo trabalhado não integram o salário para qualquer efeito legal, seria suficiente para afastar a incidência das contribuições previdenciárias. Considera que, uma vez homologada a convenção coletiva de trabalho pelo Ministério do Trabalho e Emprego, tem força de lei. Alega incorreção na base de cálculo adotada relativa a esta parcela.

Aduz ser imprópria a cobrança das contribuições das empresas cooperativas, referidas como fundamento legal, item 224. Trata-se de incidência de tributo sobre serviços prestados por pessoa jurídica à outra pessoa jurídica. Acrescenta ter ocorrido a incidência sobre rubricas que não representam prestação de serviço a pessoa jurídica. Além disso, existe a taxa de 10% sobre a tabela da AMB, de exclusiva responsabilidade do colaborador.

Alega a nulidade do lançamento da contribuição prevista no inciso 1 do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, incidentes sobre remunerações pagas a autônomos, avulsos e demais pessoas.

Refuta a contribuição relativa ao RAT, em razão da ausência de qualquer risco no ambiente de trabalho. Acrescenta tratar-se de contribuição de mesma base de cálculo da contribuição patronal prevista no inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, motivo pelo qual deveria ter sido instituída por Lei Complementar, conforme previsão constitucional relativa a novas fontes de custeio. Considera imprópria a definição de atividade preponderante e do que seria o grau de risco, por meio de decreto, não podendo o Poder Executivo suprir lacuna legal existente.

Requer seja julgada procedente a impugnação, reconhecendo a improcedência do lançamento, preliminarmente, para que não seja remetido ao Ministério Público, eis que comprovada a inexistência de qualquer ilícito penal e o cancelamento e desconstituição da totalidade do crédito tributário.

Anexa às fls. 69/129, cópias do contrato social, de convenção coletiva de trabalho 2007/2008, e desta autuação.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2007

Auto de Infração DEBCAD nº 37.165.729-6

1. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. A constituição da Representação Fiscal para Fins Penais pelo Auditor Fiscal é obrigatória, por disposição legal, sob pena de responsabilidade funcional. 2. AÇÃO JUDICIAL. Não comprovada a existência da ação judicial transitada em julgado referida na impugnação. 3. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. A constitucionalidade e legalidade das leis é vinculada para a Administração Pública. 4. LANÇAMENTO. OBRIGATORIEDADE. A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. 5. PARCELAS REMUNERATÓRIAS. Constitui fato gerador da obrigação principal a totalidade da remuneração do segurado empregado, excluídas apenas as parcelas expressamente definidas em lei. 6. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. A contribuição lançada incidente sobre a

remuneração de segurados contribuintes individuais tem previsão legal na Lei nº 8.212/91, sendo distinta da constante na Lei nº 7.787/89, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. 7. RAT. A contribuição destinada ao RAT é devida por todas as empresas, conforme atividade preponderante exercida. Fixada pelo legislador a hipótese de incidência da contribuição destinada ao RAT, não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária no tocante à definição, através de decreto, do que seja atividade preponderante da empresa para fins de classificação do grau de risco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 149 a 163, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Observe, de logo que a autuação deveu-se ao fato da contribuinte ter deixado de recolher as contribuições patronais previdenciárias, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, do período de 08/2005 a 12/2007, incidentes sobre parcelas remuneratórias pagas a segurados empregados e contribuintes individuais.

Em seu recurso voluntário, a recorrente levanta questionamentos relacionados ao encaminhamento da representação fiscal para fins penais, aos equívocos cometidos na apuração das parcelas integrantes do salário de contribuição e sobre as contribuições ditas devidas em razão da capacidade laborativa – SAT e solicita a aplicação da retroatividade benéfica.

Por questões didáticas, entendo prudente a análise dos questionamentos da recorrente em tópicos separados:

1 – DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

No caso da representação fiscal para fins penais, a contribuinte alega que a mesma não poderá ser encaminhada antes do esgotamento da fase administrativa.

Quanto a esta insurgência, tem-se que o CARF não é competente para se manifestar em processos sobre a representação fiscal para fins penais, conforme a súmula CARF nº 28, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

2 – DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS QUANDO DA APURAÇÃO DAS PARCELAS INTEGRANTES DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO E DA EQUIVOCADA AUTUAÇÃO SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES DITAS DEVIDAS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA - SAT.

O principal argumento utilizado pela recorrente no sentido de afastar a autuação diz respeito à cláusula segunda da convenção coletiva de trabalho, onde menciona que os empregados que nos domingos a partir de 1º de janeiro de 2007 trabalharem nas empresas comerciais representadas pelo sindicato patronal receberão, junto com a folha de pagamento do mês, **sob a forma de indenização**, em vales-alimentação, vales-refeição, cesta básica e/ou espécie em valor equivalente a R\$ 22,00 (vinte e dois reais) por domingo de trabalho, que não integrará o salário para qualquer efeito legal e, que a convenção coletiva de trabalho não é convenção entre particulares, pois, Convenção Coletiva de Trabalho, onde o próprio poder público, através do Ministério do Trabalho e Emprego, a homologa.

Discordo do entendimento da contribuinte, primeiro porque da leitura literal da referida convenção de trabalho, tem-se que a mesma é taxativa ao mencionar que as formas de indenização seriam em vales-alimentação, vales-refeição, cesta básica e/ou espécie em valor equivalente a R\$ 22,00 (vinte e dois reais) por domingo de trabalho. No caso, a isenção seria apenas dos benefícios pagos “in natura” e não em valores monetários, devendo estes fazer parte das contribuições previdenciárias. Segundo, conforme mencionado pela decisão recorrida, porque convenção coletiva de trabalho não é lei e, no caso, de acordo com o artigo 176 do Código Tributário Nacional, a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Ademais, considerando a clareza e precisão da decisão recorrida em relação aos demais argumentos deste tópico, utilizo-a como minhas razões de decidir, o qual faço com a transcrição, a seguir, dos trechos pertinentes:

Da constitucionalidade e legalidade

A constitucionalidade e a legalidade das leis é vinculada para a Administração Pública, não podendo a autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados, somente, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, os casos em que já tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal - STF, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação, pelo Senado Federal, da resolução que suspenda a sua execução; ou haja decisão judicial proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, e cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Assim também nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009, publicada no D.O.U. em 28/05/2009.

Restam, desta maneira, prejudicadas as questões postas na impugnação que impliquem no reconhecimento e declaração, por qualquer forma, no âmbito administrativo, da inconstitucionalidade e legalidade dos dispositivos legais que respaldaram o lançamento.

Das parcelas integrantes do salário-de-contribuição

A impugnante entende que a previsão contida nas convenções coletivas de trabalho, devidamente homologadas pelo Ministério do Trabalho e Emprego, seria suficiente para afastar a incidência das contribuições previdenciárias, uma vez que tem força de lei.

O artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, define salário-de-contribuição, para o segurado empregado, como "a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa".

Já o parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, de forma exaustiva, as parcelas não integrantes do salário-de-contribuição.

Como se observa, a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições sobre a remuneração total do segurado empregado, qualquer que seja a sua forma. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência dessas exceções. Por outras palavras, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 deve ser feita de maneira restritiva, nunca extensiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

Aliás, nem poderia ser de outra forma, porquanto, primeiro, nos termos do artigo 97, inciso VI, combinado com o artigo 175, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, somente a lei pode estabelecer hipótese de exclusão, ou, mais especificamente, de isenção do pagamento de contribuições sociais; e, segundo, o artigo 111 do CTN determina sejam interpretados literalmente os dispositivos legais que disponham sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

No tocante à previsão contida nas convenções coletivas de trabalho, excluindo do salário o valor pago relativo a domingos trabalhados cabe referir estas convenções não têm o condão de alterar o alcance da previsão legal contida na Lei nº 8.212/91.

Em não havendo a comprovação no sentido de se tratarem de parcelas que a lei expressamente consignou como sem incidência das contribuições previdenciárias, tampouco acerca da natureza indenizatória destes pagamentos ou mesmo de se configurarem como ressarcimento de despesas, os valores pagos por serviços executados aos domingos tem natureza remuneratória, pois tratam-se de contraprestação por serviço executado, integrantes da remuneração do segurado empregado.

Quanto à alegação de incorreção da base de cálculo adotada, a impugnante não indica nenhum ponto de discordância ou anexa qualquer documento comprovando incorreção nos valores considerados para fins de incidência.

Das contribuições incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais

As contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados contribuintes individuais tiveram por base a previsão contida no inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, não se tratando portanto, da contribuição prevista no inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, referida pela impugnante.

Também não se verifica no Relatório Fiscal nenhuma alusão à pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, relativa à previsão legal contida no inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, conforme afirmou a empresa.

Da obrigatoriedade do lançamento

A teor do disposto nos artigos 3º, 97, inciso VI e 142, parágrafo único, do CTN, a obrigação tributária, de estrito direito público, decorre de lei e é indisponível, tanto pela administração pública como por parte do contribuinte, devendo a autoridade administrativa apurar e constituir o crédito tributário, uma vez ocorrido o fato gerador, sendo irrelevantes os motivos que levaram o contribuinte a deixar de cumprir com suas obrigações legais.

Da contribuição para o RAT

Nos termos do artigo 22, inciso II, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, redação dada pela Lei n.º 9.732, de 11 de dezembro de 1998, as empresas estão obrigadas ao pagamento da contribuição previdenciária destinada ao RAT, calculada sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, mediante a utilização das alíquotas de 1%, 2% ou 3%, conforme o grau de risco correspondente à atividade preponderante da empresa seja considerado, respectivamente, leve, médio ou grave. Esse dispositivo encontra-se regulamentado pelo artigo 202, parágrafo 3.º, do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, segundo o qual considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Verifica-se, assim, que a Lei n.º 8.212/91, em seu artigo 22, inciso II, fixou com precisão a hipótese de incidência da contribuição previdenciária destinada ao RAT, havendo definido o contribuinte, a base de cálculo e a alíquota correspondentes a essa exação. Não, há, em consequência, exatamente porque tais elementos foram estabelecidos pelo legislador, que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária no tocante à definição, através do decreto regulamentador, do que seja atividade preponderante para fins de classificação do grau de risco. Aliás, ainda que o RPS nada dispusesse acerca desta matéria, a atividade preponderante da empresa deve ser entendida, necessariamente, como aquela que envolva o maior número de segurados a serviço do contribuinte, uma vez que, em havendo maior risco na atividade predominante, é razoável que a empresa arque com maior percentual de contribuição, em face da maior probabilidade de que nela ocorram eventos incapacitantes.

De acordo com o Relatório Fiscal, a impugnante tem como objeto a comercialização de produtos na forma de "Supermercados", estando enquadrada no código 515.0 do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS e no código 5212-4 do Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE.", como 52.1 COMÉRCIO VAREJISTA NÃO ESPECIALIZADO, Supermercados.

A essa atividade, conforme consta da Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, que compõe o Anexo V do RPS, na redação anterior às alterações introduzidas pelo Decreto n.º 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, corresponde o grau de risco 2, risco médio, e, em consequência, a alíquota de 2%, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados a serviço da empresa, para cálculo da contribuição para o RAT. Com relação ao período posterior ao Decreto nº 6.042/07, o enquadramento passou para o código CNAE 4711-3/02 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados, permanecendo com o grau de risco 2%.

Correto, portanto, o lançamento no que respeita à contribuição para o RAT constante dos levantamentos DOT, FPE e FOP.

3 – DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Segundo a recorrente, uma vez que o julgador de primeira instância ao tratar sobre a retroatividade benigna, ao mencionar apenas que “Tendo em vista a alteração no cálculo da multa, prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/09, a análise do seu valor com vistas à verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento do crédito tributário, conforme disposto no parágrafo 4º do artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009, publicada no DOU de 08/12/2009”, estaria cabalmente caracterizando o CERCEAMENTO À DEFESA, devendo ser desconstituído o julgado nesse ponto, pois totalmente omissivo, pois não houve a análise dos argumentos postos na impugnação realizada pela Recorrente, devendo o processo retornar ao primeiro grau para receber a devida prestação jurisdicional.

Entendo não ser o caso de ter havido o cerceamento do direito de defesa, mesmo assim, tratarei, a seguir, sobre o tema relacionado à retroatividade benigna.

Portanto, no que diz respeito à aplicação da anterioridade benéfica, mesmo concordando com o direcionamento adotado pelo acórdão recorrido, entendo que assiste razão em parte à contribuinte, pois, na apuração do valor devido, deve ser acatada 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.

Como razões de decidir, utilizo-me de parte dos argumentos exarados através do acórdão número 2201-008.973, desta turma de julgamento, datado de 09 de agosto de 2021, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

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

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo

descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, 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 1341733-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 1645280/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 nº449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se mostra

absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Colegiado, 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 publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN 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 Fazenda.

Portanto, 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 contranótes 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, no caso dos autos, 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

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso, para dar provimento parcial provimento, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita