



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12269.004312/2008-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.201 – 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 PENAIS

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

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).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão n.º 10-25.096 – 7ª Turma da DRJ/POA, fls. 121 a 126 .

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 dos segurados empregados, no período de 08/2005 a 11/2005, 01/2006, 03/2006, 04/2006, 06/2006, a 12/2006, 13/2006, 01/2007 a 12/2007.

Conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração, fls. 33/37, os valores foram obtidos das folhas de pagamento e contabilidade da empresa, não tendo sido declarados em GFIP.

Integram o lançamento os seguintes levantamentos:

- levantamento FOP - relativo a contribuições incidentes sobre a parcela paga a segurados empregados, a título de ajuda de custo, constante da folha de pagamento e considerada pela empresa como não sujeita à incidência de contribuições previdenciárias;

- levantamento DOT - relativo a pagamentos efetuados a segurados empregados decorrentes de trabalho executado aos domingos, contabilizados na conta serviços diversos - n.º 400726/3.1.4.02.003.0003.

O lançamento totalizou o valor de R\$ 9.653,34 (nove mil, seiscentos e cinquenta e três reais e trinta e quatro 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. 46/56.

Insurge-se quanto ao encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais-RFFP, referida no Relatório Fiscal, sem que tenha se exaurido 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 SERVPOR, 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 ilícito 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.

Acrescenta ser incorreta a base de cálculo adotada, a qual não corresponde à realidade.

Insurge-se quanto ao fato de ter sido adotada como base de cálculo a remuneração dos segurados empregados. Entende que o artigo 195, aplicado em decorrência da previsão contida no artigo 240, ambos da Constituição Federal- CF/88, determina a incidência sobre a folha de salários, restando imprópria a incidência sobre as ajudas de custo ou domingos trabalhados, não consideradas como parcelas salariais.

Ademais, disso, no que pertine às ajudas de custo, o artigo 457, parágrafo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, expressamente exclui do salário as ajudas de custo.

Conclui pela inexigibilidade das contribuições incidentes sobre pagamentos de ajudas de custo e domingos trabalhados, haja vista a determinação contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional - CTN, que veda sejam alterados o alcance destas definições legais, configurando-se em inconstitucionalidade e ilegalidade.

Requer seja julgada procedente a impugnação, reconhecendo a improcedência do lançamento, preliminarmente, para que não seja remetida a RFFP 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.

È 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 n.º 37.165.731-8

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 130 a 145, 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.

Observo, 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, incidentes sobre parcelas remuneratórias pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, relativas a ajuda de custo, pagas nos domingos trabalhados.

Em seu recurso voluntário, a recorrente levanta questionamentos relacionados ao encaminhamento da representação fiscal para fins penais, à nulidade do auto de infração, à constitucionalidade, aos equívocos cometidos na apuração do crédito tributário, da ajuda de custo 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 exaurimento 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 - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Segundo a recorrente, o auto de infração é ilícito e incerto, pois a fiscalização, utilizou-se poder que detém, de forma a afrontar os parâmetros determinados por lei, agindo com parcialidade, dirigindo os termos da ação fiscal ao seu “bel prazer”, tentando encurralar e constranger a Contribuinte ilegalmente, isto porque as verbas cobradas no presente auto não são devidas.

Analisando os autos, discordo do entendimento da recorrente, pois, além dos argumentos apresentados serem relativamente genéricos, onde não são apontadas especificamente as falhas do auto infração; a fiscalização através do auto e seus anexos, demonstra cabalmente os motivos que levaram à confecção do auto de infração.

No caso dos autos, observa-se que a fiscalização, objetivamente, apresentou todos os fatos, descrevendo-os e enquadrando dentro da previsão legal, não tendo porque se falar em nulidades da autuação.

Vale lembrar que, no processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto n.º 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

A recorrente alega que sua defesa foi prejudicada pela falta de enquadramento legal específico, pois, não foi discriminada nem houve a descrição clara e precisa dos fatos.

Pois bem, no Relatório Fiscal, parte integrante do lançamento, a autoridade fiscal narra de forma clara os fatos que culminaram no lançamento, com os respectivos enquadramentos legais.

Portanto, resta evidente que a autoridade fiscal cumpriu com o seu dever de apresentar de forma individualizada, precisa e objetiva os levantamentos que deram origem ao lançamento fiscal.

3 – DA CONSTITUCIONALIDADE

Segundo a recorrente, apesar de restar plenamente caracterizado o cunho confiscatório da multa ora combatida, os julgadores entenderam por mantê-la, sob o fundamento de que a administração pública cumpre a lei, não cabendo afastar ou diminuir a aplicação da penalidade sem a previsão legal.

Sobre a discussão relacionadas às ilegalidades e / ou inconstitucionalidades, para confirmar o acerto da decisão de piso, tem-se a súmula CARF nº 2, que reza:

Súmula CARF nº 2

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

Portanto, não devem ser acolhidos os argumentos da contribuinte.

4 – DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS QUANDO DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Neste item do recurso, a contribuinte demonstra insatisfações relacionadas aos domingos trabalhados, onde argumenta que embora haja a previsão legal, a norma aplicada no presente caso é o acordo coletivo de trabalho e também relacionadas às ajudas de custo, sob os argumentos de que no caso em concreto, tendo o art. 240 da Constituição Federal de 1988 determinado que as contribuições destinadas a “outras entidades” incidirão sobre “a folha de salários” da empresa, e tendo a lei específica - CLT e Convenções Coletivas - delimitado o conceito de salário, excluindo as parcelas relativas a “ajuda de custo” e “domingos trabalhados”, não pode a Fiscalização exigir contribuições sobre tais rubricas, porquanto isso altera o alcance daquelas definições legais, caracterizando inconstitucionalidade e ilegalidade.

Em relação ao acordo coletivo de trabalho, tem-se que 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.

No caso da ajuda de custo, quanto aos argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade, uma vez constatado o atendimento aos requisitos legais da autuação, conforme já mencionado, o CARF não é competente para analisar a legalidade ou inconstitucionalidade de lei tributária.

Debruçando sobre os autos, 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, as quais a contribuinte indevidamente atribui a denominação “ajuda de custo”, 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,

seriam isentos apenas os benefícios pagos “in natura” e não em valores monetários, devendo estes fazer parte das contribuições previdenciárias. Segundo, 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.

Ainda, no tocante à ajuda de custo, pela clareza e objetividade da decisão recorrida, utilizo também, como razões de decidir, os argumentos utilizados pelo acórdão recorrido, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Quanto às ajudas de custo, lançadas no levantamento FOP, nas competências 01/2007 a 12/2007, sofrem incidência por não se configurarem na parcela prevista na alínea "g" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, a qual exclui da incidência apenas "a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do artigo 470 da CUT;".

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 bem como as ajudas de custo, 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.

Ressalte-se que o artigo 195 da Constituição Federal, ao prever as contribuições sociais como fonte de financiamento da seguridade social, em seu inciso I, na

redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional n.º 20/1998, estabeleceu como base de incidência a totalidade da remuneração do segurado e não apenas a folha de salários, conforme se verifica a seguir:

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;" (sem grifos o original).

Portanto, não procede a alegação de que inexistente fundamento para a cobrança da contribuição com base nas remunerações dos segurados empregados.

Ressalte-se ainda que não constam do presente lançamento as contribuições destinadas a outras entidades e fundos como afirmou a impugnante.

5 – 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 n.º 8.212/91, introduzido pela Lei n.º 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 n.º 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 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: AsInt 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 164S280/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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, 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 n.º 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 contranões 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. o art. 32-A da mesma Lei:

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 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.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso, 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)

Francisco Nogueira Guarita