



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.002461/2008-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.979 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de dezembro de 2022  
**Recorrente** DEDINI S/A INDUSTRIAS DE BASE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/09/2006

**AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES NOS DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CFL 68.**

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

**DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF Nº 148.**

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o artigo 173, I do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no artigo 150, § 4º do CTN.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009.**

Restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 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 artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória aludida nos §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da retroatividade benigna se dá a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) com aquela prevista no

artigo 32-A da Lei n.º 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941 de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente dos reflexos decorrentes das desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ao fim, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada com a que seria devida pela aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 310/329) interposto contra decisão no acórdão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), de fls. 294/306, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD 37.160.907-0, no montante de R\$ 1.656.454,80 (fls. 2/8), acompanhado do Relatório Fiscal da Infração (fl. 16), do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 17) e Demonstrativos de Composição da Base de Cálculo (fls. 18/24), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68.

## **Do Lançamento**

De acordo com resumo constante no acórdão (fl. 295):

Trata-se de Auto de Infração lavrado em relação ao contribuinte acima identificado, por descumprimento da obrigação acessória estabelecida no artigo 32, IV e §5º da lei n.º 8.212/91, devido ao fato da empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

No presente caso, como relatado pela fiscalização, a autuada deixou de informar em GFIP a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados que lhe prestaram serviços no período de 01/2003 a 12/2006 a título de ‘abono salarial’, participação nos lucros e resultados da empresa — PLR e ‘gratificação não ajustada’. Inclui, ainda, a remuneração paga a diversos prestadores de serviços, enquadrados pela fiscalização como empregados da empresa.

A multa foi aplicada com fundamento no artigo 32, §5º da Lei n.º 8.212/91, combinado com o artigo 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, no montante de R\$1.656.454,80.

Encontra-se anexado às fls. 16 a 22, planilha demonstrativa do cálculo da multa.

(...)

## **Da Impugnação**

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 27/06/2008 (fl. 2) e apresentou sua impugnação (fls. 29/94), acompanhado de documentos (fls. 95/240), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 295/298):

(...)

#### DA IMPUGNAÇÃO

Por não concordar com os termos da autuação, a empresa, por seu procurador constituído, apresentou impugnação tempestiva alegando, em síntese, os seguintes fatos.

Alega, inicialmente, a nulidade da autuação fiscal devido à ausência de comprovação da materialidade da suposta obrigação tributária. Que a pretensão da fiscalização está calcada em mera presunção e não evidenciou a configuração do fato descrito na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias; que assim agindo, inviabilizou o efetivo exercício da ampla defesa e do contraditório.

Argumenta que qualquer verba somente integrará a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas se, até o advento da Emenda Constitucional n.º 20/98, estiver contida na folha de pagamento; após a vigência da referida Emenda, se a verba representar uma contraprestação pelos serviços prestados ou for paga com habitualidade (para os casos em que não se prestar à retribuição do trabalho).

Cita o artigo 195 da Constituição Federal, artigos 22, I e 28, 1 da Lei n.º 8.212/91, assim como o artigo 65 da Instrução Normativa SRP n.º 003/05.

#### gratificação não ajustada

Alega que essa gratificação não poderia ser considerada habitual, pois . realizada uma única vez. Além disso, argumenta que o seu pagamento é ato de liberalidade da empresa, realizado para homenagear o empregado e valorizar a imagem da empresa, mas jamais para remunerar o seu trabalho.

Menciona, ainda, estar diante da hipótese de exclusão prevista no item 7 da alínea "e", do §9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

#### Abono liberalidade

A impugnante menciona que o abono constante em folha de pagamento só foi pago aos empregados quando esteve expressamente previsto em Convenção Coletiva de Trabalho e que nestes documentos, consta que o seu pagamento não gera qualquer reflexo ou incidência em verbas remuneratórias/rescisórias/fundiárias/previdenciárias. Que o acordo coletivo possui caráter normativo e a presença do sindicato é obrigatória, devendo ser respeitada a natureza jurídica dessa verba. E que seu pagamento não se destina a remunerar o trabalho, tratando-se de mera liberalidade da empresa.

Entende, ainda, que o pagamento em questão encontra-se abrangido pela isenção estabelecida no artigo 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei n.º 8.212/91.

#### Participação nos lucros e resultados da empresa

Sobre o tema, menciona, a impugnante, ser clara a intenção do constituinte de que as parcelas distribuídas a título de participação nos lucros e resultados da empresa não devam possuir natureza salarial e, portanto, sobre elas não incide contribuição previdenciária.

Assim, não poderia a norma infraconstitucional legislar de maneira diversa, tal como a Lei n.º 8.212/91 pretende.

Afirma que a Constituição Federal ou a Lei n.º 10.101/00 não permitiu que os efeitos próprios da adoção de um PLR sejam objeto de desclassificação por quem quer que seja, nem mesmo pelo Poder Público.

Argumenta que o seu pagamento decorre de dois acordos coletivos firmados entre a empresa e o sindicato da categoria, um aplicado a todos os empregados e outro aplicável apenas aos empregados do setor comercial da empresa, constando regras claras e objetivas para o seu pagamento.

Argumenta, ainda, que referida verba é paga de maneira eventual, não existindo, portanto, a habitualidade. Menciona o artigo 28, §9º, "e", item 7 da lei n.º 8.212/91.

Desconsideração das pessoas jurídicas prestadoras de serviços Sobre os valores decorrentes do enquadramento de prestadores de serviços como empregados da empresa, a impugnante aduz ausência de fundamentação legal para a configuração de vínculo empregatício entre as partes. Que o artigo 229 e §2º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 mencionado pela fiscalização é inaplicável ao caso em comento, já que não dispõe acerca da contratação de pessoas jurídicas.

Argumenta ainda que o Decreto não é ato normativo adequado para criar, limitar direitos ou criar obrigações; somente a lei poderia fazê-lo.

Que o disposto no artigo 116 do Código Tributário Nacional poderia fundamentar a pretensão, porém, sua aplicação dependeria de edição de lei ordinária detalhando-a.

Aduz, ainda, a nulidade da pretensão fiscal, dada a ausência de comprovação da materialidade da suposta obrigação tributária em discussão. Que a fiscalização em momento algum evidenciou que os pagamentos efetuados pela impugnante possuíam natureza remuneratória. Entende, assim, que a presente autuação é calcada em mera presunção, inviabilizando o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Que em nenhum momento a empresa buscou reduzir sua carga tributária ao contratar as empresas mencionadas e que jamais alterou seu processo produtivo.

Que o entendimento da fiscalização está balizado apenas nos apontamentos extraídos das cláusulas contidas nos contratos, sem a realização de uma verificação física da realidade e sem outros elementos. E que esses apontamentos não são suficientes à configuração da relação de emprego, sob os aspectos mencionados às fls. 56 a 84.

Argumenta que o fato de sócios de empresas contratadas figurarem como representantes da impugnante em contratos firmados com outras empresas não configura relação de emprego. Da mesma forma, em relação à previsão de rescisão contratual em caso de alteração societária e às cláusulas contratuais de "sucess fee", seguro de vida ou de saúde, e o fato das empresas não possuírem empregados, não pode caracterizar a relação de emprego.

#### Responsabilização dos diretores

Aduz a ilegalidade da inclusão dos diretores da impugnante no pólo passivo; esclarece que eventual e futura imputação de responsabilidade solidária dependerá da configuração de infração à lei, contrato social ou estatuto e da intimação de tais pessoas.

Menciona os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, assim como o artigo 13 da lei n.º 8.620/93. Que no presente caso, não se justifica a inclusão dos diretores no relatório de co-responsáveis.

Transcreve jurisprudência sobre o tema.

Requer, finalmente, a improcedência total do lançamento e o cancelamento do Auto de Infração impugnado. Requer, subsidiariamente, a exclusão dos diretores da empresa do pólo passivo da presente autuação.

#### **DA DILIGÊNCIA**

Tendo em vista os documentos apresentados pela impugnante, os autos foram encaminhados à autoridade fiscal competente para análise e manifestação.

O auditor fiscal autuante apresentou os documentos anexados às fls. 239/268, informando que o acordo coletivo firmado pela empresa exclusivamente para a área comercial não foi apresentado durante a ação fiscal e encontra-se arquivado no respectivo sindicato.

Que, analisando os documentos apresentados pela empresa, os valores lançados no presente Auto de Infração estão de acordo com os valores discriminados pelo contribuinte nas planilhas anexas. Que essas planilhas identificam que os pagamentos

foram realizados a título de prêmio aos vendedores e portanto, não alteram a incidência previdenciária apurada anteriormente, devendo ser mantida integralmente a multa aplicada.

#### DA MANIFESTAÇÃO COMPLEMENTAR

Concedido o prazo de 10 dias para manifestação da autuada acerca da diligência realizada, a mesma apresentou o documento de fls. 274/278 aduzindo ter sido expressamente reconhecido o arquivamento, no sindicato, do acordo que dá suporte aos pagamentos realizados; que foi reconhecida a pertinência entre os pagamentos realizados e os termos contidos no referido acordo que o fato de ter sido classificado como "prêmio" não altera sua natureza jurídica e tampouco desfigura o preenchimento dos requisitos exigidos pela Lei n.º 10.101/00. Logo, o entendimento proferido pela autoridade fiscal deve ser refutado pela turma julgadora.

Aduz a decadência parcial do crédito lançado, em virtude da Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal.

Reafirma, em seguida, os argumentos já expostos em sua impugnação.

Requer, finalmente, a revisão da multa de mora, ante a superveniência da Medida Provisória n.º 449/08.

### Da Decisão da DRJ

A 8ª Turma da DRJ/RPO, em sessão de 22 de setembro de 2009, no acórdão n.º 14-26.114 (fls. 294/306), julgou a impugnação procedente em parte, acolhendo o pedido de revisão da multa de mora ante a superveniência da MP n.º 449 de 2008, concluindo que a verificação da penalidade mais benéfica deverá ser efetuada no momento da efetiva quitação do débito, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 294):

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM GFIP.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar, a empresa, GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INTEGRANTES.

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas aos segurados, constantes em folha de pagamento, a título de 'gratificação não ajustada' e 'abono liberalidade', por ausência de expressa previsão legal excluindo referida verba da hipótese de incidência.

Não integra o salário de contribuição a parcela paga aos segurados a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando implementados os requisitos exigidos pela legislação de regência.

POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO. RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. AUSÊNCIA DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE AOS SÓCIOS NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A indicação, em relatório específico, dos dirigentes da empresa autuada não enseja a sua inclusão no pólo passivo da autuação fiscal, tendo por finalidade indicar as pessoas físicas e jurídicas que figuram como representantes legais do sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 03/11/2009 (AR de fl. 309) e interpôs recurso voluntário em 03/12/2009 (fls. 310/329), acompanhado de documentos (fls. 330/350), alegando em síntese, a:

- (i) Nulidade da decisão recorrida por ausência de materialização da suposta obrigação tributária.
- (ii) Decadência do período compreendido de 01 a 05/2003, com base no artigo 173, inciso I do CTN.
- (iii) Ilegalidade do valor da multa aplicada porque a análise da questão da benignidade da norma ocorreu mediante comparação de institutos completamente distintos (multa punitiva e multa de mora) e
- (iv) Hipótese de não incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de “abono liberalidade” por este não possuir natureza remuneratória e o seu pagamento ser único em relação a quem recebe.

Ao final requer:

- (i) seja reconhecida a NULIDADE da decisão recorrida, assim como da autuação fiscal, em virtude da ausência de comprovação da materialidade da suposta obrigação legal;
- (ii) acaso assim não entenda, seja determinada a REUNIÃO do presente processo administrativo com os processos administrativos conexos (13888.002464/2008-20, 13888.002449/2008-81, 13888.002450/2008-14, 13888.002452/2008-03, 13888.002454/2008-94, 13888.002456/2008-83, 13888.002457/2008-28, 13888.002459/2008-17 e 13888.002463/2008-85), já que a materialização da obrigação tributária aqui discutida depende do trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida naqueles processos;
- (iii) concomitantemente à reunião dos processos, seja determinado o SOBRESTAMENTO do julgamento do presente Recurso Voluntário, até que sobrevenha decisão definitiva nos processos administrativos conexos;
- (iv) independente do acolhimento dos pedidos contidos nos itens “ii” e “iii”, seja DADO INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, tendo em vista a improcedência da decisão recorrida.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **Preliminares**

#### **Nulidade da Decisão Recorrida**

Em sede de preliminares o Recorrente argui a nulidade da decisão recorrida por inocorrência da materialização da suposta obrigação tributária: (i) em razão do não exaurimento da discussão acerca da incidência previdenciária sobre determinados pagamentos apontados como integrantes da sua base de cálculo, objeto dos processos nº 13888.002452/2008-03 (que

trata dos pagamentos de "gratificação não ajustada") e n.º 13888.002457/2008-28 (que trata dos pagamentos à pessoas jurídicas) e (ii) ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo.

Inicialmente, convém ressaltar que, de acordo com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal - TEAF (fls. 14), no curso do procedimento fiscal foram lavrados os seguintes autos de infração:

Resultado do Procedimento Fiscal:					
Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	01/2003	12/2006	371608996	17/6/2008	1.322.801,33
AI	01/2003	12/2006	371609003	17/6/2008	333.575,98
AI	12/2006	12/2006	371609011	17/6/2008	777.139,35
AI	12/2006	12/2006	371609020	17/6/2008	109.389,73
AI	03/2003	03/2006	371609038	17/6/2008	299.556,74
AI	03/2003	03/2006	371609046	17/6/2008	75.540,36
AI	01/2003	12/2006	371609054	17/6/2008	2.027.538,35
AI	01/2003	12/2006	371609062	17/6/2008	8.040.238,20
AI	06/2008	06/2008	371609070	17/6/2008	1.656.454,80
AI	01/2003	12/2006	371609089	17/6/2008	719.070,25

Além disso, no "Relatório do Auto de Infração", anexo ao AI – Auto de Infração DEBCAD 37.160.902-0, objeto do processo n.º 13888.02452/2008-03 (fl. 21), distribuído a esta relatora, a autoridade lançadora identifica as infrações apuradas em cada um dos autos de infração lavrados especificados, conforme excerto abaixo reproduzido:

(...)

11. Durante esta Ação Fiscal foram lavrados os seguintes documentos (AI), incluindo este:

AI/DebCad **37.160.899-6** de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de Abono Salarial, AI/DebCad **37.160.900-3** de contribuições para Terceiros incidentes sobre os valores pagos a título de Abono Salarial, AI/DebCad **37.160.901-1** de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas a empregados a título de Gratificação não Ajustada, AI/DebCad **37.160.902-0** de contribuições para Terceiros incidentes sobre remunerações pagas a título de Gratificação não Ajustada, AI/Debcad **37.160.903-8** — Contribuições previdenciárias a título de PLR- Participação nos Lucros ou Resultados, AI/DebCad **37.160.904-6** de contribuições para Terceiros incidentes sobre pagamentos efetuados a título de **PLR** — Participação nos Resultados, AI/DebCad **37.160.905-4** de contribuições para Terceiros incidentes sobre pagamentos a título de caracterização como empregado, AI/DebCad **37.160.906-2** e **37.160.908-9** de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de caracterização como empregado, AI/DebCad **37.160.907-0** por ter a empresa deixado de declarar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP.

(...)

A situação dos processos objetos dos lançamentos acima discriminados é a seguinte:

Processo nº	AI DEBCAD	Assunto	Acórdão CARF	Data	Decisão	Situação
13888.002464/2008-20	37.160.899-6	Patronal / RAT - "Abono Salarial"	2301-003.427	14/03/2013	Lançamento Anulado por Vício Material	Recurso PGFN - 2ª Turma CSRF
13888.002449/2008-81	37.160.900-3	Terceiros - "Abono Salarial"	2402-004.774	09/12/2015	Negou Provimento RV	Dívida Ativa
13888.002450/2008-14	37.160.901-1	Patronal / RAT - "Gratificação Não Ajustada"	2301-003.426	14/03/2013	Lançamento Anulado por Vício Material	Recurso PGFN - 2ª Turma CSRF
13888.002452/2008-03	37.160.902-0	Terceiros - "Gratificação Não Ajustada"	Distribuído a esta Relatora			
13888.002454/2008-94	37.160.903-8	Contribuições Previdenciárias PLR	Arquivado em 11/08/2010			
13888.002456/2008-83	37.160.904-6	Terceiros - PLR	Arquivado em 11/08/2010			
13888.002457/2008-28	37.160.905-4	Terceiros Pagamentos Caracterização Empregados	Incluído em Parcelamento			Dívida Ativa
13888.002459/2008-17	37.160.906-2	Segurados Caracterização Empregados	Dívida Ativa			
13888.002461/2008-96	37.160.907-3	CFL 68	Distribuído a esta Relatora			
13888.002463/2008-85	37.160.908-9	Segurados Caracterização Empregados	Incluído em Parcelamento			Dívida Ativa

Por sua vez, na planilha denominada "Composição da Base de Cálculo" (fls. 18/24) restou claro que a fiscalização utilizou para a composição da base de cálculo do salário de contribuição as seguintes rubricas: Abono (DEBCAD 37.160.899-6<sup>1</sup>), PLR (DEBCAD 37.160.903-8), Gratificação (DEBCAD 37.160.901-1<sup>2</sup>) e Caracterização como Empregado (DEBCAD 37.160.906-2<sup>3</sup>), conforme excerto abaixo reproduzido (fl. 18):



PLANILHA 'A' - ANEXO DO AI. - DEBCAD - 37.160.907-0

DEDINI S/A - INDUSTRIAS DE BASE  
CNPJ - 50.109.271/0001-58

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO						
COMP.	CNPJ	SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO				TOTAL
		" 1 "	" 2 "	" 3 "	" 4 "	
		(Abono)	(PLR)	(Gratificação)	(Caracterização como empregado)	
		Debcad	Debcad	Debcad	Debcad	
		(37.160.899-6)	(37.160.903-8)	(37.160.901-1)	(37.160.906-2)	

Em virtude dessa consideração torna-se desarrazoado o argumento do contribuinte de nulidade da decisão recorrida por ausência de materialização da obrigação tributária, pois conforme visto estão pendentes de decisão apenas os dois processos distribuídos para esta relatora.

<sup>1</sup> RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO - AI-DEBCAD 37.160.899-6 anexo nas fls. 216/217.

<sup>2</sup> RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO - AI-DEBCAD 37.160.901-1 anexo nas fls. 218/220.

<sup>3</sup> RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO - AI-DEBCAD 37.160.906-2 anexo nas fls. 225/240.

Quanto à alegação de ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador sobre pagamentos efetuados a título de “gratificação não ajustada” e de “abono liberalidade”, a discussão sobre tal matéria deve ser realizada exclusivamente no bojo dos respectivos processos, refletindo nos presentes autos apenas o que lá foi decidido, não cabendo em hipótese alguma nos presentes autos nova análise da matéria no sentido de alterar a decisão acordada.

A par disso, não serão conhecidos os argumentos do contribuinte em relação aos seguintes tópicos: “dos pagamentos efetuados a título de gratificação não ajustada” e “dos pagamentos efetuados a título de abono liberalidade”.

Em vista dessas considerações não há nulidade a ser reconhecida, bem como restou superado o pedido de reunião e sobrestamento do presente recurso voluntário.

### **Da Decadência**

O contribuinte suscita a ocorrência da decadência em relação às competências 01 a 05/2003.

Sobre a regra de decadência aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, proferida no REsp nº 973.733 SC (2007/01769940), sob a sistemática do artigo 543C do antigo CPC e, portanto, de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em virtude do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, é no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto

Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). (Grifos do original)

O REsp 766.050/PR encontra-se entre os precedentes da decisão consubstanciada no REsp 973.733/SC e tem seu entendimento transcrito no repetitivo do STJ. Segundo esse entendimento:

(...) em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte **do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário**, segundo o qual, **se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**” (...)

Assim, com base nas disposições contidas no CTN, o STJ esclareceu que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, o artigo 173, inciso I aplica-se nas seguintes situações:

- i) caso não tenha havido antecipação de pagamento;
- ii) nas situações em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e
- iii) na ausência de declaração prévia do débito.

### **Da Decadência da Obrigação Acessória**

Importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no artigo 173, inciso I do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância esta que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no artigo 150, § 4º do CTN. Neste sentido o teor da Súmula CARF nº 148, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte dos membros do colegiado, a teor da disposição contida no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015<sup>4</sup>:

**Súmula CARF nº 148**

**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019**

<sup>4</sup> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto ao termo inicial do prazo decadencial, a Súmula CARF n.º 101, assim dispõe:

**Súmula CARF n.º 101**

**Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014**

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No caso concreto, o sujeito passivo foi cientificado do auto de infração em **27/06/2008** (fl. 2) e a composição da base de cálculo da multa aplicada se refere às competências de **01/2003 à 12/2006** (fls. 18/24).

A decisão de primeira instância não acolheu o argumento da decadência.

Considerando a contagem do prazo decadencial com base no artigo 173, inciso I do CTN, tomando por base a competência mais antiga lançada, ou seja, **01/2003**, tem-se que o termo de início do prazo decadencial começou a fluir em **01/01/2004**, expirando-se em **31/12/2008**. Como o contribuinte tomou ciência do lançamento da multa em **27/06/2008**, portanto, dentro do prazo não abarcado pela decadência, razão pela qual não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

**Da obrigação acessória e do seu descumprimento**

O motivo da autuação foi o fato da empresa ter apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A previsão legal da penalidade imposta encontra-se nos artigos 32, inciso IV, § 5º da Lei n.º 8.212 de 1991 combinado com o artigo 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 1999, correspondendo a multa aplicável a cem por cento (100%) do valor da contribuição devida e não declarada na GFIP, observado o limite, por competência, em função do número de segurados, disciplinado pelo parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528 de 1997, em consonância com o inciso I do artigo 284 do RPS. O valor mínimo considerado de R\$ 1.254,89, foi estabelecido pela Portaria Interministerial n.º 77 de 11 de março de 2008, em seu artigo 8º, inciso V, correspondendo ao montante lançado de R\$ 1.914.801,62 (um milhão, novecentos e quatorze mil, oitocentos e um reais, sessenta e dois centavos).

Assim, uma vez que foi constatado que o contribuinte deixou de informar na Guia de recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP, segurados contribuinte individual e respectivas remunerações, restou, portanto, caracterizada a ocorrência dos fatos geradores.

**Da Revisão do Critério de Aplicação das Multas**

A MP n.º 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, alterou a Lei n.º 8.212 de 1991, promovendo substanciais mudanças no cálculo e aplicação da multa para o fundamento legal da infração objeto deste lançamento.

Pela legislação vigente em período anterior à edição da MP n.º 449 de 2008, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições a saber: (i) uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º da Lei n.º 8.212 de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528 de 1997 e (ii) outra consistindo em multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991 com a redação da Lei n.º 9.876 de 1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Conforme estabelecido pela MP n.º 449 de 2008 e mantido pela conversão desta na Lei n.º 11.941 de 2009, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430 de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488 de 2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o *quantum* não recolhido com a devida multa) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

Nestas condições, a multa prevista no artigo 44, inciso I é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória.

Deste modo, pela nova sistemática, as duas infrações, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do artigo 44, I da Lei n.º 9.430 de 1996.

No caso em apreço, a autoridade julgadora de primeira instância, ao analisar o pedido de aplicação da retroatividade benéfica, determinou que deveriam ser vinculados os processos de contribuições não recolhidas e não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991, a fim de apurar a multa mais benéfica.

Tal entendimento era até então adotado por este órgão colegiado, inclusive sumulado, objeto da Súmula CARF n.º 119, com o seguinte teor:

**Súmula CARF n.º 119**

**Súmula revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.**

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. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019 - **Efeito vinculante revogado pela Portaria ME 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021.**)

A retroatividade benéfica foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como

recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do artigo 2º, VII e § 4º da Portaria PGFN n.º 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991 (incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Processo SEI n.º 10951.101541/2019-87

(...)

14. Ante o exposto, com fulcro no art. 2º, VII, § 4º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe-se a **inclusão** na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN do tema a seguir:

#### **1.26. Multas**

**c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.**

**Resumo:** 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.

A Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou a proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN n.º 502 de 12 de maio de 2016 foi contestada pela Nota Cosit n.º 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do *e-mail* s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região. Tal contestação foi submetida à análise e resultou no Parecer SEI n.º 11315/2020/ME, que ratificou a referida Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do percentual de multa moratória previsto no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991. Nota Cosit n.º 189, de 28 de junho de 2019. Questionamentos da PRFN 3ª Região.

Ratificação da Nota SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. Item 1.26, alínea “c”, da lista de dispensa da PGFN. Manutenção do tema em lista. Parecer

encaminhado à aprovação do PGFN para fins da art. 19-A, *caput* e inciso III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Processo SEI nº 10951.101541/2019-87

(...)

7. Como é cediço, a análise sobre a viabilidade de inclusão de tema em lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN decorre da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento defendido, em juízo, pela Fazenda Nacional.

8. A dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos visa prestigiar os princípios da economia e da eficiência, ao se concluir que a persistência em tese contrária à pacificada pelos Tribunais Superiores apenas gera prejuízo aos cofres públicos, já que inexistente perspectiva de vitória.

9. De modo algum, implica na modificação da posição jurídica sustentada pela PGFN na defesa judicial da União – apenas se reconhece que a interposição de futuros recursos às respectivas ações se revela inútil diante da consolidada jurisprudência dos Tribunais, sem probabilidade nenhuma de êxito.

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo **lançamento de ofício**, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

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

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte defende a incidência da redação do art. 35

da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ 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. Assim, o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os 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 ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

(...)

18. Por fim, cumpre deixar registrado, para que não haja dúvidas sobre a matéria, que a dispensa tratada na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME é específica para débitos previdenciários e é restrita a fatos geradores ocorridos até o advento da Lei nº 11.941, de 2009, que incluiu o art. 35-A na Lei nº 8.212, de 1991.

19. Ante o exposto, considerando o entendimento consolidado da Corte Superior de Justiça e a inexistência, no momento, de possibilidade de reversão da tese firmada pelo STJ, opina-se pela ratificação da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e manutenção do presente tema na lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN.

20. Apresentadas as considerações acima, ratifica-se a inclusão já feita em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea "c" (*Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991*) e, por conseguinte, recomenda-se o encaminhamento do presente expediente à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, para ciência, além da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS – CDA para eventual análise da possibilidade de apuração especial visando à retificação das CDA's.

(...)

Cumpre consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil<sup>5</sup>. Contudo, diante do fato da Fazenda Nacional não

<sup>5</sup> LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

demonstrar mais interesse em discutir tal matéria em face da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento por ela defendido em juízo, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso e prestígio aos princípios da economia e eficiência.

Ressalte-se que, por ser contraditória com o posicionamento do STJ, a Súmula CARF n.º 119 foi revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 6/8/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 6/8/2021, DOU de 16/8/2021.

Em síntese conclusiva, restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 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 artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN<sup>6</sup>.

A multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Na nova legislação, que tem origem na MP n.º 449 de 2008, o artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991 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 (artigo 61 da Lei n.º 9.430 de 1996) e inseriu o artigo 35-A, passando a prever a penalidade imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (artigo 44 da Lei n.º 9.430 de 1996).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Deste modo, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da Lei n.º 11.941 de 2009, o preceito contido no artigo 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativa 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.

---

LEI COMPLEMENTAR N.º 73, DE 10 DE FEVEREIRO DE 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências.

Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

<sup>6</sup> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Assim, considerando a mesma regra que determina a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172 de 1966 (CTN), impõe-se a comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, prevista no artigo 32-A da mesma Lei.

Nesse passo, se apresentam as seguintes situações:

- (i) os valores lançados de ofício a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, 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 artigo 35 pela Lei nº 11.941 de 2009; e
- (ii) 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 artigo 32 da Lei 8.212 de 1991, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o artigo 32-A da mesma Lei.

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com o que seria devida a partir do artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212 de 1991.

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

Como exposto, o presente processo tem por objeto multa CFL 68, equivalente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, nos termos do artigo 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991.

Em virtude do valor da penalidade aplicada nos presentes autos estar diretamente relacionada ao montante do crédito tributário discutido nos processos administrativos que têm por objeto os créditos de obrigações principais, é de rigor a aplicação, neste caso, dos reflexos das decisões proferidas naqueles autos, uma vez que são oriundos da mesma fiscalização.

Ressalta-se, por fim, que por se tratar de multa por descumprimento de obrigações acessórias, a contagem do prazo decadencial do presente lançamento deve ser efetuada nos termos do artigo 173, inciso I do CTN e não de acordo com o artigo 150 § 4º do CTN, aplicável ao lançamento das obrigações principais, conforme prevê a Súmula CARF nº 148:

#### **Súmula CARF nº 148**

#### **Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019**

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente dos reflexos

decorrentes das desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ao fim, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada com a que seria devida pela aplicação do artigo 32-A da Lei 8.212 de 1991.

Débora Fófano dos Santos