



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.000744/2010-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.006 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de julho de 2023
Recorrente TRICAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. MULTA DE OFÍCIO.

A falta de descrição da conduta infracional do contribuinte enseja cerceamento do direito de defesa.

EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL QUE FOI EXCLUÍDA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO.

A empresa optante do Simples Nacional excluída por ato declaratório está obrigada ao recolhimento das contribuições sociais previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individual a seu serviço.

APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 35 DA LEI 8.212/1991.

Com a revogação da súmula nº 119, DOU 16/08/2021, o CARF alinhou seu entendimento ao consolidado pelo STJ. Deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época da ocorrência dos fatos com o regramento contido no atual artigo 35, da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial aos recursos voluntários para afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 e para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo

Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 67/70, a qual julgou procedente o lançamento decorrente da falta de recolhimento das contribuições sociais previdenciárias relacionadas ao período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Consoante Relatório Fiscal, de fls. 41 a 44 trata-se Auto de Infração lavrado contra a empresa acima identificada, no valor de R\$ 146.337,43, acrescido de juros de mora, da multa de mora e da multa de ofício de 75%, esta resultante da aplicação do instituto da retroatividade benéfica prevista no art. 106 do CTN, referente às contribuições devidas à seguridade social, correspondente a parte da empresa, e ao financiamento os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — SAT/RAT, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, a seu serviço, nas competências 03/2005 a 12/2006.

Consta, ainda, do referido Relatório, que a interessada foi excluída do SIMPLES, através do Ato Declaratório Executivo DRF/BLU n.º 039, de 23/04/2009, (fls. 45) por ter incorrido na hipótese de vedação prevista no art. 14, inciso IV, da Lei n.º 9.317, de 1996 com efeitos retroativos a partir de 08/03/1999.

Da Impugnação

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

A atuada devidamente intimada, documento de fls. 1, apresentou defesa administrativa (fls. 41 a 47), alegando, em breve síntese, que: considerando-se que a exclusão da requerente do SIMPLES operacionalizou-se somente em 23/04/2009, o auto de infração em apreço está aplicando retroativamente os efeitos do Ato Declaratório Executivo (ADE), logo, fere mortalmente o princípio constitucional da irretroatividade; caso for mantida a cobrança das contribuições previdenciárias constantes do lançamento ora combatido, requer que os valores pagos pela empresa na condição de optante pelo SIMPLES, nas competências 03/2005 a 13/2006, sejam deduzidos do montante apurado pela autoridade lançadora no decorrer da ação fiscal; e, totalmente ilegal a exigência da multa de mora cumulada com a multa de ofício, vez que na própria página da Receita Federal do Brasil colhe-se a informação de que é vedada tal cumulação.

Por fim, diante do exposto, requer que seja declarada a nulidade do auto de infração em epígrafe, caso não seja este o entendimento deste colegiado pleiteia a dedução dos e valores já quitados e a exclusão da cumulação da multa de ofício com a multa de mora.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa (fl. 62):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006

AI/DEBCAD: 37.253.979-3, de 18/02/2010.

SIMPLES. EFEITOS DA EXCLUSÃO.

A exclusão do Simples surtirá efeito a partir, inclusive, I do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do art. 14 da Lei 9.317/1996.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA

A empresa é obrigada a recolher à Seguridade Social as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 73//62, em que requer: a) a irretroatividade dos efeitos da exclusão do Simples; b) o afastamento da multa de mora no percentual de 75% e c) o afastamento da cumulação da multa de mora e da multa de ofício.

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

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso Voluntário

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

A irretroatividade dos efeitos da exclusão do Simples

O contribuinte alega ter havido omissão no julgamento de primeira instância, pois não teria tratado da alegação de irretroatividade das leis.

Entretanto, esta matéria apenas tangencia os presentes autos, uma vez que tal alegação deveria ter sido apresentada na impugnação ao Ato Declaratório Executivo n.º 039 de 23 de abril de 2009 (fl. 44).

Ocorre que, excluída do Simples, nos termos do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal tem o dever de lançar o tributo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em outros termos, verificada a existência da falta de lançamento de contribuições, é dever da administração e do agente lançar o tributo devido, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste sentido é o entendimento deste CARF:

Súmula CARF n.º 77

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, ainda que o contribuinte estivesse discutindo sua exclusão do Simples nos autos próprios para esta discussão, que não são os presentes, mesmo assim, é possível o lançamento de ofício, não devendo ser acolhida esta pretensão do contribuinte.

O afastamento da multa de mora no percentual de 75%

Este pleito do contribuinte não merece prosperar, explico.

O lançamento de ofício está sujeito à incidência da multa moratória no percentual de 75%, conforme se extrai do dispositivo previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Tendo em vista que a legislação acima mencionada encontrava-se vigente e eficaz, deve ser aplicada ao caso em questão.

Deste modo, não procede a alegação do contribuinte.

Afastamento da cumulação da multa de mora e da multa de ofício

Com relação a esta alegação, verifica-se que procede o argumento do contribuinte, uma vez que no relatório (fls. 45/48) do auto de infração não se extrai a descrição precisa de qual obrigação acessória o contribuinte teria deixado de cumprir:

5. O lançamento circunscreve-se às competências de 0112005e 0212005.

6. Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas, não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, devido a informação incorreta no campo referente à opção do SIMPLES, objeto do Auto de Infração FLD 68 — AI DEBCAD N.º 37.253.978-5, emitido nesta mesma Ação Fiscal:

6.1 Tendo em vista a edição da Medida Provisória nº 449, de 0311212008, convertida na Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, a qual implementou a multa de ofício (75%) na cobrança de fato gerador de contribuição previdenciária não recolhida e não declarado em GFIP, e em atendimento ao disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, foi feita a comparação mensal entre os valores da multa prevista atualmente e a soma da multa de mora prevista no art. 35, inciso II da Lei 8.212/1991 com a multa de ofício prevista no art. 32, § 5º da Lei 8.212/1991 (somada a multa do art. 32-A, inciso I da mesma lei, quando aplicável), aplicadas anteriormente.

E na SAFIS – comparação das Multas (fl. 50), extraímos o seguinte trecho:

a) "ANTERIOR" - o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de mora de 24% ou 12% calculada sobre o montante da contribuição previdenciária devida, inclusive compensação indevida, somada com os Autos de Infração com códigos de fundamentação legal 67, 68 e 69, quando existentes;

b) "ATUAL" - o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de ofício de 75% e ou a multa de mora por compensação indevida, calculada com a alíquota de 0,33% ao dia, limitada a 20%, somada com os Autos de Infração com códigos de fundamentação legal 77 e 78, quando existentes;

c) ."AI 78 E MULTA ANTERIOR" - houve entrega de GFIP após 0311212008 e o débito da competência foi lavrado, considerando-se a multa de mora de 24% ou 12% e mais o AI 78, porém desprezando-se os valores dos AI 68 ou 69, mesmo que listados;

d) "AI 78 E MULTA ATUAL" - houve entrega de GFIP após 0311212008 e o débito da competência foi lavrado, considerando-se a multa de ofício de 75% e ou a multa de mora por compensação indevida, calculada com a alíquota de 0,33% ao dia, limitada a 20%, e mais o AI 78.

Cabe observar a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, alínea "c", do CTN. Feita a comparação com a multa prevista na MP n.º 449/2008 (Lei 11.941/2009), a Autoridade Fiscal demonstra quadro comparativo em tabela. Por outro lado, deve ser dado provimento quanto a este pleito da Recorrente.

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

(...)

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei n.º 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...)</p> <p>§ 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV docaputdo art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às</u></p>

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

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

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

<p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p><u>seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:</p> <p>(...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;;</p> <p>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS;</p> <p>d)cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;;</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</p> <p>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;</p> <p>d)cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas, sendo parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)</p> <p>Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p><u>Lei 9.430:</u></p> <p>Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...)</p> <p>Art.61. <u>Os débitos para com a União</u>, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u></p> <p>§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.</p> <p>§2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u></p> <p>§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de</p>

	um por cento no mês de pagamento.
--	-----------------------------------

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 anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

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

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

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

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

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

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

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

O referenciado Parecer SEI n.º 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei 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, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

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

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

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

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

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

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

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

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da

infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

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

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

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

Conclusão:

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

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe parcial provimento para afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 e para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

