



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14337.000165/2008-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.185 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de setembro de 2021
Recorrente SUPER MERCADO CIDADE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

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.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RELEVÇÃO.

A correção integral da falta até o momento da impugnação é requisito para a relevção da multa por descumprimento de obrigação acessória. A correção ineficiente ou inadequada impede a relevção.

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 nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar a aplicação ao presente lançamento dos reflexos decorrentes do julgamento dos autos em que tramitou a autuação relacionada ao descumprimento da obrigação principal, ademais, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada no presente processo com aquela prevista no 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: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 127/131) interposto contra decisão no acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) de fls. 118/125, que julgou a impugnação improcedente, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no AI - Auto de Infração – DEBCAD nº 37.145.799-8, lavrado em 21/12/2007, no montante de R\$ 150.102,37 (fls. 3/7), acompanhado do Relatório Fiscal da Infração (fls. 14/15), do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (fl. 16) e do Demonstrativo de Cálculo da Multa Aplicada (fls. 17/19), referente à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68, conforme transcrição abaixo (fl. 3):

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5º, também acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso II (com a redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 09.06.03) e art. 373.

DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

Art. 292, inciso I, do RPS.

VALOR DA MULTA: **R\$ 150.102,37**

CENTO E CINQUENTA MIL E CENTO E DOIS REAIS E TRINTA E SETE CENTAVOS.*****

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 24/12/2007 (fl. 3) e apresentou sua impugnação em 11/1/2008 (fls. 23/24), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fl. 120):

(...)

3.Cientificada pessoalmente do lançamento, por meio de seu representante legal, a empresa apresentou tempestivamente, às fls. 21/22, documento ao qual se referiu como "Impugnação ao Auto de Infração DEBCAD 37.145.799-8", solicitando a relevação da multa aplicada, de acordo com o art. 291, § 1º do Regulamento de Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, alegando ser infrator primário e ter corrigido de imediato a falta apontada, sem de fato impugnar o lançamento.

Da Decisão da DRJ

A 5ª Turma da DRJ/BEL, em sessão de 3 de setembro de 2009, no acórdão nº 01-15.037 (fls. 118/125), julgou a impugnação improcedente, mantendo em parte o crédito tributário, pelo reconhecimento da ocorrência da decadência do crédito previdenciário referente às competências compreendidas entre 1/2001 a 11/2001 nos termos do artigo 173, I do CTN, indeferindo o pedido de relevação da penalidade aplicada, pelo não atendimento aos requisitos constantes do artigo 291, §1º do Regulamento de Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, vigente à época do lançamento e indispensáveis a sua concessão, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 118):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAR GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração, apresentar GFIP com dados- não correspondentes aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse da Previdência Social na forma estabelecida no Art. 32, IV, § 5º, da Lei nº8.212/91 e alterações posteriores.

DECADÊNCIA QUINQUENAL.

O direito de constituir o crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, em virtude do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da Súmula Vinculante nº 08 de 12/06/2008, publicada no DJ de 20/06/2008, de observância obrigatória por força do disposto no art. 103-A da Constituição Federal de 1988, regulamentado pelo art. 2º da Lei nº 11.417/2006, extingue-se em 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).

PEDIDO DE RELEVACÃO

Não há que se falar em relevação da penalidade aplicada quando não são atendidas todas as condições previstas no art. 291, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado da decisão e interpôs recurso voluntário em 6/1/2010 (fls. 127/131), acompanhado de documentos de fls. 132/283, com os seguintes argumentos:

I. A decisão recorrida constatou corretamente a incidência da retroatividade benigna prevista no artigo 106, do CTN, mas falhou em sua aplicação.

O recorrente foi autuado por descumprimento de obrigação tributária acessória, com fundamento no artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991.

(...)

Como se vê, a lei tributária posterior revogou o dispositivo que definia como infração, punível com as multas ali estipuladas, a conduta atribuída ao recorrente, sendo assim aplicável o disposto no artigo 106, inciso II, "a" do CTN:

(...)

Deve ser, por isso, cancelada a penalidade pecuniária — multa — exigida do recorrente.

II. Para argumentação, diga-se que mesmo que não fosse o mesmo dispositivo (artigo 106 do CTN) seria determinante da redução expressiva da penalidade, pela aplicação de seu inciso II, alínea "c".

A penalidade prevista pela nova redação foi apontada como mais benéfica pela decisão recorrida, mas esta manteve o valor da autuação para o período que entendeu não atingido pela decadência, mostrando-se neste ponto contraditória.

Afinal, o correto seria cumprir a determinação constante do item 23 do Acórdão DRJ/BEL Nº 01-15.037, e uma vez apurada a multa passível de imposição ao sujeito passivo — que segundo a própria decisão não poderia ultrapassar 75% do valor do tributo devido, depois de somadas as penalidades por descumprimento da obrigação principal e da acessória — intimá-lo do valor a ser recolhido no prazo para apresentação de recurso voluntário.

No entanto, a decisão incorretamente manteve — sem saber o resultado deste confronto por ela próprio estipulado, para apuração da penalidade mais benéfica ao contribuinte — a obrigação de pagar R\$133.743,37 sendo o recorrente intimado para apresentar recurso ou pagar este exorbitante valor, o que sem dúvida cerceou seu direito de defesa.

A decisão, e subsequente intimação, devem ser declaradas nulas, determinando-se o retomo do processo ao órgão preparador, para que calcule a multa remanescente, com observância do limite de 75% do valor do tributo devido, depois de somadas as penalidades por descumprimento da obrigação principal e da acessória, sendo em seguida intimado o ora recorrente para, se quiser, exercer o direito de pagar o montante considerado devido, ou apresentar recurso.

III. Ainda no que se refere à retroatividade benigna, mesmo que não haja multa por descumprimento de obrigação principal, ou se a soma dela com a aplicável por descumprimento da obrigação acessória neste processo não ultrapassar 75% do montante do tributo devido, esta última jamais poderá superar o valor de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, haja vista o disposto no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991.

Neste caso, caberia reformar a decisão recorrida, para limitar a multa em questão ao mencionado patamar.

IV. No que diz respeito ao pedido de relevação da multa, a decisão recorrida não tratou adequadamente a questão.

Como demonstram os documentos anexos, o recorrente tempestivamente fez a retificação dos pontos considerados omissos, na declaração anterior.

Com isso, atendeu a exigência do artigo 291, §1º do Decreto nº 3.048/99, pois corrigiu a falta no prazo para impugnar e formulou o requerimento de relevação.

Se no processo de corrigir a falta — que efetivamente foi corrigida — outra lacuna surgiu, seria necessário novo procedimento fiscal para apurar a falha e, se cabível, impor a penalidade correspondente, mas o fato é que a falta determinante da autuação originária (aquela objeto do presente recurso) estaria, como de fato estava, sanada.

Por todo o exposto, demonstrada a improcedência da exigência fiscal, haja vista seja a revogação da legislação punitiva (artigo 106, II, "a" do CTN), seja a tempestiva retificação dos pontos omissos nas GFIP's, requer seja dado provimento ao recurso aqui apresentado, afastando-se como consequência, integralmente, a exigência constante da decisão recorrida.

Alternativamente, requer 1) a decretação da nulidade da decisão recorrida, por cerceamento da defesa, devolvendo-se o processo à instância de origem, para cálculo da multa reduzida, com a subsequente notificação do recorrente ou, ainda, 2) sua limitação ao teto previsto no artigo 32-A da Lei 8.212/91.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

A princípio, cumpre deixar consignado que, nos termos do despacho de fl. 279:

(...)

Em virtude do referido AR não estar disponível, até a presente data, presume-se a tempestividade do Recurso Voluntário, em razão do § 1º art. 214 da Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973 — Código de Processo Civil — que é aplicado subsidiariamente ao contencioso administrativo fiscal, o qual dispõe que o comparecimento espontâneo do réu supre a falta de citação.

(...)

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

Em linhas gerais o contribuinte insurge-se, exclusivamente, em relação aos seguintes pontos:

- (i) Retroatividade benigna
 - Aduz que em virtude da incidência da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, alínea “a” do CTN, a multa deve ser cancelada.
 - Se não for esse o entendimento, o mesmo artigo 106, II, alínea “c” seria determinante para a redução expressiva da penalidade.
 - Mesmo não havendo multa por descumprimento de obrigação principal, ou se a soma dela com a aplicável por descumprimento da obrigação acessória neste processo não ultrapassar 75% do montante do tributo devido, esta última jamais poderá superar o valor de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, haja vista o disposto no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991.
- (ii) A decisão recorrida não tratou adequadamente do pedido de relevação da multa.

Depreende-se das informações constantes do Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF (fl. 13), que no curso do procedimento fiscal foram lavradas os seguintes documentos:

Resultado do Procedimento Fiscal:					
Documento	Período		Número	Data	Valor
NFLD	01/2001	12/2006	371458005	20/12/2007	288.219,92
NFLD	04/2001	12/2006	371457955	20/12/2007	50.574,14
AI	12/2007	12/2007	371457998	21/12/2007	150.102,37

As NFLD's de obrigação principal foram formalizadas nos processos nº 14337.000153/2008-25 e 14337.000152/2008-81, respectivamente. Os débitos foram liquidados através de parcelamento especial e encontram-se arquivados.

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 nº 8.212 de 1991 combinado com o artigo 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 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 nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528 de 1997, em consonância com o inciso I do artigo 284 do RPS. O valor mínimo considerado de R\$ 1.195,13, foi estabelecido pela Portaria MPS/MF nº 142 de 11/4/2007¹, correspondendo ao montante lançado de R\$ 150.102,37 (duzentos e noventa e um mil, novecentos e noventa e três reais e trinta e cinco 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 Relevância da Multa Aplicada

O recorrente arguiu que a decisão recorrida não tratou adequadamente a questão, posto que atendeu a exigência do artigo 291, § 1º do decreto nº 3.048 de 1999, corrigindo a falta dentro do prazo para impugnar e formulou o requerimento de relevância.

¹ Art. 9º A partir de 1º de abril de 2007:

(...)

IV - o valor da multa pelo descumprimento das obrigações, indicadas no:

a) caput do art. 287 do Regulamento da Previdência Social - RPS, varia de R\$ 157,24 (cento e cinquenta e sete reais e vinte e quatro centavos) e R\$ 15.724,15 (quinze mil setecentos e vinte e quatro reais e quinze centavos);

b) inciso I do parágrafo único do art. 287, é de R\$ 34.942,55 (trinta e quatro mil novecentos e quarenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos); e

c) inciso II do parágrafo único do art. 287, é de R\$ 174.712,72 (cento e setenta e quatro mil setecentos e doze reais e setenta e dois centavos);

v - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do Regulamento da Previdência Social - RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.195,13 (um mil cento e noventa e cinco reais e treze centavos) a R\$ 119.512,33 (cento e dezenove mil quinhentos e doze reais e trinta e três centavos);

VI - o valor da multa indicado no inciso II do art. 283 do RPS e de R\$ 11.951,21 (onze mil novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos);

(...)

Oportuna a reprodução do seguinte excerto da decisão recorrida que tratou sobre a matéria em discussão (fls. 121/122):

(...)

Do Pedido De Relevação/Atenuação Da Multa Aplicada

13.No tocante ao pedido de relevação, de fls. 21/22, tem-se o entendimento proferido pela Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial - COCAJ, encaminhado a Delegacia de Julgamento em Belém, em 21/10/2008, onde ficou definido que as turmas previdenciárias devem se pronunciar sobre o pedido de relevação da penalidade, mesmo que não instaurado o contencioso, motivo pelo qual procede-se à análise da pertinência ou não do pedido de relevação.

14.Da análise dos autos, em especial do Relatório Fiscal da Infração de fls. 12/13, do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, de fls. 14 e discriminativo de fls. 15/17 observa-se que o objeto da infração cometida foi a não declaração em GFIP de segurados contribuintes individuais, no período de 12/2001 a 12/2006 (período não decadente). Assim sendo, foi efetuada pesquisa junto aos Sistemas CNIS e GFIP WEB, tendo resultado a emissão das telas de fls. 30/115 que evidenciam a não correção da infração no período lançado, em razão de que:

14.1As telas extraídas do Sistema CNIS, de fls. 30/35, relativas aos anos de 2001 a 2006, demonstram a existência de vínculos com segurados da empresa, no total mensal acima de 100 (cem);

14.2Da análise do Sistema GFIP WEB, observa-se, conforme telas de fls. 36/40, 43/45 e 50/53, que a empresa nas competências 10/2005 a 01/2006, 04/2006 a 06/2006 e 08/2006 a 10/2006, não informou nas GFIP's declaradas após a lavratura do Auto de Infração, nenhuma informação referente a contribuintes individuais;

14.3Por outro lado, quanto às demais competências objeto da infração, tem-se que embora tenha sido declarado em GFIP contribuintes individuais, a empresa nesses meses, não declarou seus segurados empregados (categoria 1), os quais comprovadamente existem, conforme o total de vínculos do período apurado constante das telas de fls. 30/35, porém, foram os mesmos omitidos nas GFIP's informadas após o lançamento do Auto de Infração, na tentativa de corrigir a falta objeto da autuação. Há de ser substancialmente considerado que essas últimas GFIP's substituíram todas as anteriormente declaradas;

14.4Conforme o Manual da GFIP/SEFIP Versão 8.0 e posteriores as informações prestadas incorretamente em GFIP devem ser corrigidas por meio do próprio SEFIP, de acordo com o estabelecido no Capítulo V do referido Manual, devendo os fatos geradores omitidos serem informados mediante transmissão de novo arquivo SEFIP, contendo todos os fatos geradores, inclusive os já informados, com respectivas correções e confirmações.

15.Assim, não se deu a efetiva correção da falta, motivo pelo qual, não há como possa ser deferido o pedido de relevação da penalidade aplicada, nos moldes estabelecidos no art. 291 e seu parágrafo 1º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1991, hoje revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009, porém vigentes à época do lançamento.

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032 de 2007)

(...)

Juntamente com o recurso, o contribuinte apresentou cópias dos protocolos de envio de arquivos – conectividade social e das relações dos trabalhadores constantes no arquivo SEFIP, referentes às seguintes competências: 1/2006 a 12/2006 (fls. 132/155); 1/2005 a 12/2005 (fls. 156/179); 1/2004 a 12/2004 (fls. 190/201 e 205/206); 1/2003 a 12/2003 (fls. 207/230); 1/2002 a 12/2002 (fls. 231/254) e 1/2001 a 12/2001 (fls. 255/278).

Ocorre que em tais documentos constam apenas as informações referente aos contribuintes individuais, repetindo o que havia sido constatado pelo julgador de primeira instância, conforme excerto reproduzido abaixo (fl. 122):

(...) tem-se que embora tenha sido declarado em GFIP contribuintes individuais, a empresa nesses meses, não declarou seus segurados empregados (categoria 1), os quais comprovadamente existem, conforme o total de vínculos do período apurado constante das telas de fls. 30/35, porém, foram os mesmos omitidos nas GFIP's informadas após o lançamento do Auto de Infração, na tentativa de corrigir a falta objeto da autuação. Há de ser substancialmente considerado que essas últimas GFIP's substituíram todas as anteriormente declaradas;

(...)

Do exposto, tendo em vista que apesar da tentativa de correção, restaram omitidas nas GFIPs corrigidas apresentadas informações de todos os empregados com vínculo empregatício, não há como reparar o acórdão recorrido porque, de fato, os erros que motivaram a multa não foram adequadamente corrigidos, o que impede a aplicação da relevação prevista no § 1º do artigo 291 do Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999.

Da Revisão do Critério de Aplicação das Multas

A MP nº 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, alterou a Lei nº 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 nº 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 nº 8.212 de 1991, na redação dada pela Lei nº 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 nº 8.212 de 1991 com a redação da Lei nº 9.876 de 1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Conforme estabelecido pela MP nº 449 de 2008 e mantido pela conversão desta na Lei nº 11.941 de 2009, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, na redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 119, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 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 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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 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 nº 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 nº 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 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 nº 502, de 2016.

Processo SEI nº 10951.101541/2019-87

(...)

14. Ante o exposto, com fulcro no art. 2º, VII, § 4º, da Portaria PGFN nº 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 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.

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

Precedentes: AgInt no REsp 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 nº 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 nº 502 de 12 de maio de 2016 foi contestada pela Nota Cosit nº 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 nº 11315/2020/ME, que ratificou a referida Nota SEI nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991. Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019. Questionamentos da PRFN 3ª Região.

Ratificação da Nota SEI Nº 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.

(...)

Cumpra consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil². Contudo, diante do fato da Fazenda Nacional não 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 nº 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 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

² 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)

LEI COMPLEMENTAR Nº 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.

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 CTN³.

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 nº 449 de 2008, o artigo 35 da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

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.

³ 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.

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.

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 lançamento dos reflexos decorrentes do julgamento dos autos em que tramitou a autuação relacionada ao descumprimento da obrigação principal, ademais, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada no presente processo com aquela prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991.

Débora Fófano dos Santos