



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.020287/2009-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.343 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de março de 2023
Recorrente S & M TRANSPORTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 30/09/2007

GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL. APLICAÇÃO DO INCISO I DO ARTIGO 173 DO CTN. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VIGÊNCIA.

Constitui infração à legislação a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições. Tratando-se de auto de infração de obrigação acessória, o prazo para a formalização do crédito o previsto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

De acordo com o artigo 144 e o artigo 106, inciso II, do CTN, ou se aplica a legislação vigente à época dos fatos geradores, ainda que revogada, ou se aplica a legislação mais benéfica ao contribuinte.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

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

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 02-29.291 – 6ª Turma da DRJ/BHE, fls. 182 a 188 .

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

Relatório

De acordo com os elementos constitutivos do presente processo, a empresa S&M TRANSPORTES S/A foi autuada por apresentar Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs, no período de 07/2004 a 12/2007, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, resultando na aplicação da multa, com base no § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em relação às competências 08/2005, 11/2006 a 07/2007 e 09/2007, por ser a mais benéfica, conforme demonstrativos de fls. 43/44.

Impugnando a autuação, às fls. 127/138, o contribuinte diz, inicialmente, que, embora seja questionável o entendimento fiscal de que a concessão de abonos diversos, pagamentos efetuados em processos trabalhistas e despesas incorridas com alimentação a seus empregados sejam fatos geradores de contribuições previdenciárias, achou por bem parcelar e/ou pagar os débitos constituídos nos demais autos de infração que vinculam ao presente.

No entanto, fala, em sua impugnação, que teria sido penalizada de forma abusiva, equivocada e ilegal, porque a autuação foi baseada em penalidade já revogada à época da lavratura, ignorando a penalidade mais benéfica, que se encontra em vigor atualmente.

Comenta que, na primeira folha da autuação, lavrada em 21.12.2009, com intimação posta pela impugnante em 24.12.2009, consta a indicação do fundamento legal da multa aplicada, que seria a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5º, acrescentado 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.

Só que, nos dizeres da impugnante, os dois primeiros dispositivos teriam sido revogados com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, artigo 79, inciso I, que trouxe de forma expressa nova penalidade para a mesma infração apontada pela fiscalização.

Transcrevendo o artigo 32, § 5º, e o artigo 32-A, ambos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fala que a infração contida nos dispositivos é a mesma, qual seja, apresentação da declaração prevista no artigo 32, inciso IV, da mesma Lei, com omissão de fatos geradores, mas que, no entanto, a penalidade aplicada em face dessa infração teria sido alterada de forma considerável, passando de 100% do valor da contribuição não declarada, limitada pelo revogado § 4º do artigo 32, para a importância de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações omitidas.

Para exemplificar, com o intuito de demonstrar o equívoco da fiscalização, apresenta cálculo para a competência novembro de 2006, que teria, na nova legislação, uma multa de R\$ 840,00 ao invés da multa aplicada de R\$ 12.751,80.

Com base em jurisprudência pátria, que trata do artigo 106, inciso II, e do artigo 112, ambos do CTN, aponta, a impugnante, pela aplicação da penalidade mais benéfica em vigor em confronto com a mais maléfica e revogada.

Discorre que, embora não conste da autuação maiores esclarecimentos sobre a forma como a fiscalização efetuou a confrontação das penalidades para fins de identificar a mais benéfica, passível de aplicação, acompanhou, nos demais autos de infração, a explicação que segue anexa (SAFIS - Comparação de Multas), por meio da qual a fiscalização leva a crer que estaria dando aplicação ao artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

De acordo com a explicação e com a planilha a que se resume o Anexo 3, fala que a fiscalização considera de forma conjunta, em sua comparação, as multas previstas anteriormente ao advento da Lei nº 11.941, de 2009, tanto para a ausência de recolhimento (multa de mora de 24% então prevista no artigo 35, inciso II, "a", da Lei nº 8.212, de 1991) quanto para a omissão de informações em GFIP (100% da contribuição não declarada com os limites previstos na legislação anterior), sendo que o somatório dessas penalidades distintas é comparado com a multa de ofício, aplicada com base no artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Comenta que tal sistemática é a prevista no artigo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, mas ressalta que as penalidades previstas nos artigos 32 e 35 (ou 32-A e 35-A) da Lei nº 8.212, de 1991, se referem a infrações distintas, uma decorrente da ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, outra em face da omissão de informações em GFIP.

Assim, diz que não haveria qualquer justificativa para que uma penalidade seja cumulada com a outra para fins de comparação com a penalidade em vigor para os casos de ausência de recolhimento.

Acrescenta que a penalidade prevista para a ausência de recolhimento (art. 35 - mora ou 35-A - ofício) deve ser confrontada com a penalidade prevista na legislação revogada para essa mesma infração (art. 35), ao passo que a penalidade hoje prevista para a omissão de fatos geradores em GFIP (art. 32-A) deve ser comparada com a até então em vigor para essa mesma infração (art. 32, § 5º), tratando, portanto, de comparações distintas e com resultados independentes, prevalecendo em cada uma a penalidade mais benéfica.

Da forma acima, diz que assim se estaria dando efetivo cumprimento ao artigo 106 do CTN e ao princípio da retroatividade benéfica nele previsto, não havendo que se comparar um conjunto de penalidades com outro conjunto, uma vez que infrações distintas geram penalidades distintas, devendo cada penalidade ser comparada com outra de igual natureza.

Diante do exposto, requer a retificação da penalidade aplicada, afastando-se a revogada multa prevista no revogado artigo 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, para os casos de omissão de informações em GFIP, devendo ser aplicada a penalidade atualmente prevista no artigo 32-A, inciso I, da mesma Lei (R\$ 20,00 para o grupo de 10 omissões constadas), bem assim ser concedido novo prazo para recolhimento com as reduções previstas em lei, conforme consta do IPC - Instrução para o contribuinte integrante da autuação.

Outra questão colocada na defesa é de que teria havido decadência do direito de a fiscalização constituir créditos tributários, inclusive multa, referentes a fatos geradores anteriores a dezembro de 2004, já que a impugnante foi intimada do lançamento em

24.12.2009, e para os demais autos de infração foram considerados apenas fatos geradores a partir de julho de 2004.

Diz, com fundamento no prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do GTN, e ao fato de o lançamento se referir a tributo sujeito a lançamento por homologação e ter ocorrido recolhimento durante o período fiscalizado, que somente poderiam ser considerados os fatos geradores há até cinco anos do lançamento.

Por fim, requer o provimento da impugnação para que seja reconhecida a abusividade e ilegalidade da penalidade aplicada, pois estaria revogada e substituída por multa mais benéfica ao contribuinte (artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991), que deve ser considerada no presente caso, sob pena de afronta aos princípios da legalidade (artigo 142 do CTN) e da retroatividade mais benéfica (artigo 106, II, "c", do CTN).

Requer, ainda, que seja reconhecida a impossibilidade de constituição de créditos anteriores a dezembro de 2004, tendo em vista o teor do artigo 150, § 4º, do CTN, bem como ser oportunizado o recolhimento do débito com as mesmas reduções ofertadas no momento da intimação inicial.

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 30/09/2007

GFIP – GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL. APLICAÇÃO DO INCISO I DO ARTIGO 173 DO CTN. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VIGÊNCIA.

Constitui infração à legislação a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições. Tratando-se de auto de infração de obrigação acessória, o prazo para a formalização do crédito o previsto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

De acordo com o artigo 144 e o artigo 106, inciso II, do CTN, ou se aplica a legislação vigente à época dos fatos geradores, ainda que revogada, ou se aplica a legislação mais benéfica ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 193 a 202, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

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

Observo, de logo que a autuação deveu-se ao fato de que a contribuinte apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs, no período de 07/2004 a 12/2007, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, resultando na aplicação da multa, com base no § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em relação às competências 08/2005, 11/2006 a 07/2007 e 09/2007, por ser a mais benéfica, conforme demonstrativos de fls. 43/44.

A decisão recorrida, considerando a não existência de questionamentos quanto à ocorrência dos fatos geradores, porquanto os créditos de obrigação principal, relacionados ao presente, foram parcelados e/ou pagos, concluiu pela improcedência da impugnação, seja quanto ao direito de constituir o auto de infração, seja quanto à correta aplicação da multa, no caso, com a aplicação da retroatividade benéfica.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte questiona a forma de aplicação da retroatividade mais benéfica utilizada pela fiscalização e confirmada pela decisão recorrida, apenas no tocante à mudança na segregação das multas, onde segundo a recorrente, tendo em vista que a presente controvérsia reside justamente na dúvida acerca da penalidade mais benéfica a ser aplicada, a solução mais viável é que seja determinado por este Eg. Conselho a aplicação daquela penalidade que efetivamente se revele mais benéfica, qual seja, a prevista pelo art. 32-A da Lei 8.212/91. No presente caso, a penalidade atualmente prevista para a ausência de recolhimento (art. 35 - mora; ou 35-A - ofício) deve ser confrontada com a penalidade prevista na legislação revogada para essa mesma infração (art. 35), ao passo que a penalidade hoje prevista para a omissão de fatos geradores em GFIP (art. 32 - A) deve ser comparada com a até então em vigor para essa mesma infração (art. 32, § 5º). Trata-se de duas comparações distintas e com resultados independentes, prevalecendo em cada uma, a penalidade mais benéfica.

No presente caso, tem-se que a contribuinte apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs, no período de 07/2004 a 12/2007, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, resultando na aplicação da multa, com base no § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Essa circunstância, por seu turno, remete o caso à discussão travada no âmbito deste Conselho que culminou na edição da Súmula 119, que fixou entendimento sobre o modo de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte no caso de aplicação de multa de ofício por descumprimento de obrigação principal e acessória por falta de declaração em GFIP. Assim dizia o enunciado de que se trata.

Súmula CARF nº 119

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

Contudo, tal enunciado de súmula foi **cancelado**, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em

reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício:

Lei 8.212/1991, art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do 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 multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei 9.430/1996, art. 61. Os débitos para com a União, 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, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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 Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

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

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

Nos termos do Conselheiro Carlos Alberto de Amaral Azeredo, *verbis*:

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, 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.

Segundo a recorrente, apesar do julgador de primeira instância ter considerado a retroatividade benigna, o fez de forma errada, pois a comparação deveria ser de forma individualizada, entre os artigos 32 e 35 da lei 9.212/91 e não, em conjunto.

Entendo que assiste razão à recorrente, pois a comparação deveria ter sido feita de forma individualizada.

Portanto, no que diz respeito à aplicação da anterioridade benéfica, mesmo concordando em parte com o direcionamento adotado pelo acórdão recorrido, entendo que assiste razão em parte à contribuinte, pois, na apuração do valor devido, deve ser acatada a retroatividade benigna a partir da comparação individualizada do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 32 da lei 8.212/91.

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

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

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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

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

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

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

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e

Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

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

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

Súmula CARF nº 119

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

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

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de

1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AsInt no REsp 1341733-SC; REsp 1585929 SP. AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1645280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME.

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

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

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

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

absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PGFN acima citada não vincula a análise levada a efeito por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

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

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contranotações

e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009). deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

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

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

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

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

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

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

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

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

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente, para dar provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita