



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.724670/2011-82  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 2201-005.218 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de julho de 2019  
**Embargante** BANCO MERCANTIL DO BRASIL SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/03/2007, 31/08/2007

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.**

Constata a omissão apontada pelo contribuinte no acórdão embargado é de rigor a apreciação das razões de defesa apontadas com a finalidade de sanar o vício na decisão.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 31/03/2007, 31/08/2007

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos formalizados pelo contribuinte em face do Acórdão nº 2201-004.680, de 11 de setembro de 2018, para, sem efeitos infringentes, sanar a omissão apontada nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

Cuida-se de Embargos de Declaração de fls. 460/462, opostos em face do Acórdão n.º 2201-004.680, de fls. 442/450, o qual negou provimento ao Recurso Voluntário. Para rememorar o caso, destaco que o presente processo tem por objeto os seguintes créditos tributários:

(i) DEBCAD 37.322.313-7 (fls. 3/45), relativo à contribuição previdenciária destinada a terceiros, devidas ao Salário Educação, incidente na alíquota de 2,5% e ao INCRA, devido na alíquota de 0,2%, objetos do levantamento PL, devida por pagamento a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com a lei específica, relativa ao período de 03/2007, no valor global histórico de R\$ 77.881,87, já inclusos juros e multa de mora (até o mês da lavratura); e

(ii) DEBCAD 37.322.315-3 (fls. 46/48), lançado por descumprimento de obrigação acessória, relativa à multa CFL 68, em decorrência da apresentação de GFIP com informações não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, que teve por base, além do levantamento PL, os valores objeto dos levantamentos PD (participação nos Lucros para diretores não empregados), PR, PR1 (ambos relativos a Previdência Privada para os diretores da empresa), RT e RT1 (ambos relativos a verbas remuneratórias em Processos Trabalhistas movidos contra a auditada), no valor histórico de R\$ 106.710,10, calculada conforme tabela de fl. 183 e quadro comparativo da penalidade menos severa à fl. 185.

Ou seja, o confronto, por competência, entre as multas aplicáveis antes e após a MP 449/08, resultou na aplicação do CFL 68 apenas nas competências de 03/2008 e 08/2008, uma vez que essa multa, somada à multa de mora de 24%, mostrou-se mais benéfica ao sujeito passivo do que aquela aplicável após a MP n.º 449/08 (multa de ofício de 75% somada à multa do auto de infração CFL78).

Quando da apreciação do caso, em 11/09/2008, esta Turma julgadora entendeu por negar provimento ao recurso voluntário, conforme julgamento abaixo ementado:

### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2007

**PLR. METAS E OBJETIVOS. CONDIÇÕES. INEXISTÊNCIA. SALÁRIODECONTRIBUIÇÃO.**

A ausência, no instrumento que institui o programa de PLR, de qualquer meta ou objetivo condicionando o seu pagamento, implica sua descaracterização e a inclusão dos valores pagos com base nele na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**MULTA. CFL 68. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO EM GFIP.**

Estabelecida a incidência das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos sobre pagamentos não informados em GFIP, deve ser mantida a aplicação de penalidade pelo descumprimento da obrigação de informar tais valores.

O contribuinte opôs os embargos de declaração alegando a existência de omissão quanto a retroatividade benigna da multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 ao presente caso.

Quando da análise de admissibilidade dos Embargos de Declaração (fls. 465/467), após constatar a sua tempestividade, o Presidente desta Colenda 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF os admitiu, determinando o retorno para o relator originário para que se manifestasse acerca da omissão apontada, nos seguintes termos:

De fato, neste ponto não foi demonstrada no voto condutor a fundamentação jurídica a qual afaste o litígio em relação ao pedido do embargante (fls. 389) para que *“subsidiariamente, se restar mantido o crédito tributário principal, o que se admite para argumentar, seja revista a penalidade imposta neste auto de infração, para que seja aplicada a multa mais benéfica (em atenção ao princípio da retroatividade benigna), prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91”* (negritou-se).

Considera-se, assim, **caracterizada a omissão** da decisão em relação a ponto sobre o qual a turma deveria se manifestar, nos termos do caput do Art. 65 do RICARF, sendo necessário que o colegiado julgue os embargos.

Considerando que o mandado da Conselheira Relatora expirou, estes autos foram redistribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Os embargos de declaração são tempestivos.

Conforme fundamentos expostos na decisão de admissibilidade de fls. 465/467, houve omissão no acórdão embargado pois este não se manifestou sobre os termos em que se dará a retroatividade benigna, em razão da entrada em vigor do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, que estabeleceu penalidade mais benéfica pelo descumprimento de obrigação acessória lançada no DEBCAD 37.322.315-3.

### a) Da retroatividade benéfica

Como se observa do acórdão embargado, durante o julgamento do Recurso Voluntário esta egrégia Turma se limitou a reconhecer a necessidade de aplicação da retroatividade benéfica, sem, contudo, estabelecer com clareza em quais termos tal retroatividade deveria acontecer.

Foi, desse modo, omissa a decisão embargada.

Como cediço, o art. 106, II, “c” do CTN estipulou que a Lei se aplicará a fatos pretéritos quando lhe comine penalidade menos severa do que aquela prevista na lei vigente no tempo da prática do ato:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições previdenciárias (obrigação principal), antes da Lei nº 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei nº 8.212/91.

Importante observar que a Lei nº 11.941/2009 revogou o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, assim como promoveu importantes alterações na redação do art. 35 e incluiu os arts. 32 -A e 35-A à Lei nº 8.212/91.

Assim, para os casos de lançamento de ofício de obrigação principal, após a Lei nº 11.941/2009, a multa aplicada passou a ser apenas aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430/96

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;

Com isso, a multa que passou a ser regida pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 trata apenas da não apresentação da GFIP ou da sua apresentação com incorreções ou omissões, porém sem o lançamento de ofício de obrigação principal. Ou seja, a multa do art. 32-A é aplicada de forma isolada somente pelo descumprimento da obrigação acessória, sem estar atrelada a qualquer descumprimento/recolhimento de obrigação principal:

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:

Sendo assim, ao contrário do que entende o EMBARGANTE, a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 não é aplicável ao presente caso, pois este envolve o lançamento de ofício contribuições previdenciárias (obrigação principal).

É válido mencionar tal fato a fim de deixar claro ao contribuinte que a verificação da retroatividade benigna (quando há lançamento de obrigação principal) enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido;
- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

Sobre o caso, cito a **Súmula CARF nº 119**:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

A comparação é especialmente importante pois no relatório fiscal (fls. 68/69), a autoridade fiscalizadora informa que foram lançados os seguintes DEBCADs em decorrência da presente ação fiscal:

AIDECAD	FATO GERADOR
37.322.310-2	Depósito Judicial relativo à majoração da alíquota GILRAT DE 1% para 3% -

**COMPROT 15504-724.670/2011-82**

<b>(Levantamento SA)</b>	
37.322.311-0	Pagamentos feitos a empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/2000) - (Levantamento PL), Pagamento de Participação nos Lucros para diretores não empregados - (Levantamento PD), Pagamento de Previdência Privada para os diretores da empresa - (Levantamentos PR e PR1) - Parte Empresa
37.322.312-9	Pagamentos feitos a empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/2000) - (Levantamento PL) - Parte Segurado
37.322.313-7	Pagamentos feitos a empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/2000) - - (Levantamento PL) Parte Outras Entidades
37.322.314-5	Pagamento de verbas remuneratórias em Processos Trabalhistas movidos contra a auditada - (Levantamento RT e RT1) - Parte Outras Entidades
37.322.315-3	Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e § 3.º, acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (Cód. Fundamentação Legal n.º 68)
51.009.988-2	Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço (Cod. De Fundamentação Legal n.º 59).
51.009.989-0	Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV com incorreções ou omissões (Cod. de Fundamentação Legal n.º 78).

Neste sentido, em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009, entendo que deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao RECORRENTE: a anterior ou a posterior à Lei n.º 11.941/2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal.

Referida comparação já foi feita quando do lançamento do crédito tributário, conforme consta dos itens 99 a 101 do Relatório Fiscal (fl. 68). Na oportunidade, a autoridade lançadora esclareceu o seguinte:

101. Os ANEXOs V e VI apresentam o confronto por competência entre as multas aplicáveis antes e após a MP, que resultou na aplicação do CFL 68 nas competências de 03/2008 e 08/2008 (*sic*), coluna “ AI CFL 68 MULTA APLICADA”, uma vez que na comparação determinada pelo artigo 106, inciso II, alínea c do CTN, essa multa, somada à multa de mora de 24%, mostrou-se mais benéfica ao sujeito passivo do que aquela aplicável após a MP n.º 449/08 (multa de ofício de 75% somada à multa do auto de infração CFL78).

Apesar de o trecho acima indicar os períodos de 03/2008 e 08/2008, é possível verificar que os mencionados anexos V e VI, acostados às fls. 183 e 185, respectivamente, apontam corretamente o período de 03/2007 e 08/2007. Toda essa matéria encontra-se devidamente esclarecida no tópico K do Relatório Fiscal (fls. 70/72).

Assim, é possível constatar que a retroatividade benigna já foi verificada quando do lançamento, oportunidade em que prevaleceu a multa CFL 68 (objeto do DEBCAD 37.322.315-3, ora em análise) apenas para as competências 03/2007 e 08/2007. Para as demais competências, já foi aplicada a nova multa de 75% (por ser mais benéfica) e que se encontra atrelada ao lançamento dos respectivos créditos tributários de obrigação principal, nos diversos DEBCADs lançados em decorrência da presente ação fiscal, conforme apontado acima.

No entanto, esse fato não escusa a unidade preparadora de fazer novamente a comparação para aplicação da multa menos severa para o contribuinte quando da cobrança do

crédito tributário. É que a redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91 previa a aplicação da multa de mora em percentual progressivo ao longo do tempo até a inscrição do débito em dívida ativa:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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 (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Do acima exposto, constata-se que a antiga multa de mora do art. 35 pode atingir percentuais próximos (ou até superar) a multa de ofício de 75% estabelecida pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91. Sendo assim, é de rigor a comparação para fins de aplicação da penalidade menos severa ao contribuinte, em razão da retroatividade benigna.

Portanto, para as competências 03/2007 e 08/2007 (objeto deste lançamento), a exemplo do que foi feito pela autoridade lançadora às fls. 183 e 185, a unidade preparadora deve efetuar a comparação:

- (i) da nova multa de ofício de 75% sobre os DEBCADs de obrigações principais, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com
- (ii) a multa aplicada neste DEBCAD 37.322.315-3 (CFL 68) somada às multas de mora dos mesmos DEBCADs de obrigações principais.

Contudo, a unidade preparadora deve observar que, ao contrário do que feito pela autoridade lançadora à fl. 185, a comparação acima não deve englobar a multa CFL 78 (art. 32-A, inciso II, da Lei nº 8.212/91), conforme determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

**a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e**

**b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.**

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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 Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Feita a comparação acima para as competências 03/2007 e 08/2007, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Por tais razões, entendo que deve ser suprida a omissão do acórdão recorrido pois este apenas entendeu não haver litígio em relação ao item relativo à retroatividade benigna (pois é uma questão já sedimentada e aplicada de ofício pela unidade preparadora) sem especificar sobre o pedido do contribuinte para aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Neste sentido, deve, portanto, ser sanado este ponto do acórdão recorrido, esclarecendo que não será aplicado o art. 32-A da Lei nº 8.212/91 ao caso concreto, já que a

retroatividade benigna seguirá os termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 e Súmula CARF nº 119.

## **CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, ACOELHO os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar omissão apontada pelo contribuinte no Acórdão nº 2201-004.680, de 11 de setembro de 2018, esclarecendo em que termos a autoridade preparadora deverá aplicar a retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim