



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000393/2010-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2005-000.176 – 2ª Seção de Julgamento / 5ª Turma Extraordinária**
Sessão de 31 de outubro de 2023
Recorrente PAOLLO'S RESTAURANTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECORRÊNCIA. EFEITOS.

De modo ordinário, o julgamento proferido no processo administrativo fiscal relativo ao lançamento da obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração decorrente contendo a obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei nº 8.212, de 1991, com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. A regra em questão não se aplica em face do Parecer PGFN/CRJ nº 189, de 15/02/2016, aprovado pelo Ministro da Fazenda, e do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 31 de março de 2016. PENALIDADES. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. Diante da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, cabe aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação das multas conexas por infrações relativas à apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP (multas Código de Fundamento Legal - CFL 68, 69, 85 e 91)

MULTA. VALOR VIGENTE À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO. LEGALIDADE.

A aplicação de penalidade pelo valor vigente à época da lavratura do auto de infração não ofende o princípio da irretroatividade das leis, por tratar-se de mera atualização da sua expressão monetária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que seja realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º: inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91, e a multa que seria devida com base no art. 32- A dessa lei. Votaram pelas conclusões a Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes e o Conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

01 – De acordo com parte do relatório da decisão recorrida que diz tratar-se *de Auto de Infração lavrado pela Fiscalização (AI DEBCAD n.º 37.278.404-6), fls. 01 a 08, decorrente de infração do § 5º, IV do art. 32 da Lei 8.212/91 tendo em vista que de acordo com relatório fiscal de fls. 16/23 a empresa apresentou GFIP com dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, nas competências 01/2005 a 12/2005.*

02 – *Diz o relatório que a recorrente não informou em GFIP valores creditados a segurados empregados a título de folgas, gratificações e fechamento de mapas, bem como valores creditados a segurados contribuintes individuais a título de honorários advocatícios, serviços de segurança e vigilância e valores pagos a título de pro-labore.*

02 - O contribuinte apresentou impugnação no qual teve o acórdão da DRJ assim ementado e que julgou a sua defesa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

MULTA. VALOR VIGENTE À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO. LEGALIDADE.

A aplicação de penalidade pelo valor vigente à época da lavratura do auto de infração não ofende o princípio da irretroatividade das leis, por tratar-se de mera atualização da sua expressão monetária.

DOLO. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE.

A ação dolosa, devidamente caracterizada, constitui circunstância agravante da infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

03 - O contribuinte foi intimado e apresentou recurso. É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator,

04 – O recurso do contribuinte é tempestivo e portanto passo a sua análise.

05 – A autuação está assim disposta referente ao CFL 68:

Fundamento Legal: 68

Nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei 11.457 de 16/03/2007, e do art. 293 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, lavro o presente Auto de Infração por ter o autuado incorrido na seguinte infração:

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e paragrafo 3., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados nao correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuicoes previdenciarias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e paragrafo 5., tambem acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e paragrafo 4., do Regulamento da Previdencia Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, paragrafo 5., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdencia Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso II (com a redacao dada pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.03) e art. 373.

DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

A existência de agravante não é considerada para efeito de gradação da multa.

VALOR DA MULTA: R\$ 50.788,44

CINQUENTA MIL E SETECENTOS E OITENTA E OITO REAIS E QUARENTA E QUATRO CENTAVOS.*****

06 - O contribuinte em suas razões recursais trata da questão da natureza da irretroatividade da penalidade e inexistência de dolo na infração, passo às considerações.

07 – Existem 3 casos do mesmo contribuinte sendo julgados nessa sessão que tratam de apenas penalidades, e que na DRJ foram julgada em conjunto pela D. 13ª Turma da DRJ do RJ em sessão de 29/09/2010 pelo mesmo julgador.

08 – Um dos casos julgados nessa sessão foi o da CFL 59 (multa pela falta de desconto salarial dos segurados nos autos do PAF 15586.000395/2010-64) em que o recurso apenas tratou da questão da nulidade, pois ambos esses temas acima objeto do recurso a ser julgado nesses autos 1 (um deles) foi considerado nesses autos de multa acessória.

09 – Avaliando a questão apenas pelo sistema das penalidades igual no caso do Direito Penal e não havendo a análise do que foi considerado no processo principal que não nos foi colocado para julgamento, podendo até mesmo ter transitado em julgado entendo com razão o contribuinte, explico.

10 – O que estamos julgando é a questão da CFL 68 que em princípio é a causa principal da falta de desconto aos segurados naqueles autos, pois nesse caso a multa é derivada do fato do contribuinte não ter descontado os valores da contribuição da parte que caberia aos segurados, portanto é a falta de retenção.

11 – Vemos que todas as multas são derivadas de um mesmo fato, a folha salarial, contudo, pelo aspecto multifacetário da folha salarial entendo que existe razão para as diversas multas, antes que se levantem a tese de que as multas são na realidade *bis in idem* não o são, conforme já expliquei anteriormente pelo aspecto da experiência factual do mundo do RH e departamento pessoal. Abaixo destaco os fatos analisados pela DRJ para manutenção da multa:

16. A simples entrega pela empresa desses controles paralelos não afasta a intenção de fraude, em especial pelo fato de que, não obstante intimada a apresentar as folhas de pagamento relativas ao período de 01/2005 a 12/2005 (incluindo o 13º salário), somente veio a apresentar as folhas das competências 09/2005 e 13/2005, sendo que em ambos os casos havia a relação de pagamentos não-oficiais. Como não houve o evidente intuito de facilitar o exame de suas folhas de pagamento, mediante a regular entrega à fiscalização, não há como inferir boa-fé de suas ações.

12 – Contudo, na minha ótica, por mais que naquela oportunidade do julgamento do caso do PAF 15586.000395/2010-64 (julgado nessa oportunidade apenas a questão da nulidade que foi afastada), entendo, não porque considero pela falta de dolo (esse julgador entende que houve dolo por parte do contribuinte em decorrência dos fatos apurados no relatório fiscal que foi a descoberta de valores extra oficiais apurados no sistema de folha).

13 - Contudo diante da aplicação do princípio da isonomia das penas entendo por aplicar os fundamentos da decisão da DRJ nos autos do PAF 15586.000395/2010-64 nesse processo, pois estão intimamente ligadas como causa e efeito ambas as condutas. Enquanto nesse caso estamos julgando a causa (falta de indicação na GFIP dos valores) naquele é a falta de desconto e que foi considerado a falta de dolo. Portanto entendo que por essa ótica, longe de ser analisada por esse julgador conforme seu livre convencimento, pois entendo que não é o caso, na matéria de penalidades posto que sempre há a necessidade de ser aplicada à infração a penalidade mais branda ao contribuinte.

14 – É que naquele caso do PAF 15586.000395/2010-64 foi avaliada diante da questão da folha e dos descontos que em princípio entendo que a infração é muito pior pois envolve ao pagamento da futura aposentadoria de terceiros, no caso os segurados a serviço do contribuinte.

15 – Essa multa da CFL 68 dos autos por mais que tenha consideração pela falta de informação na GFIP ela pode se dar na minha opinião por 2 motivos: ou o contribuinte entende pela Lei que determinada verba é de natureza não remuneratória e portanto não é possível e registro na GFIP ou estamos diante dos fatos ora questionados que é o não registro em decorrência de pagamento de valores extra folha.

16 – Por mais que haja essas diferenças, entendo que o dolo foi afastado por algum motivo diante da análise da folha nos autos do PAF 15586.000395/2010-64 e portanto não consigo deixar de aplicar a exclusão do dolo para a mesma situação fática nesses autos, (lembrando novamente, as multas tem escopos diferentes não há *bis in idem* nesse caso, as condutas são diversas, o que estamos analisando é o elemento subjetivo do dolo do contribuinte).

17 – Avaliando os termos da decisão daqueles autos fico com mais dificuldade em não repercuti-la nesses autos diante das colocações do órgão julgador que entra em questões operacionais do contribuinte (por isso o elemento subjetivo do dolo repercute em ambas as condutas mas não na mesma infração e penalidade) naquela oportunidade e que convenhamos entendo que seria o caso de aplicação do princípio da retroatividade não da pena mas dos elementos da conduta do contribuinte, portanto por esses motivos, diante de matéria de penalidades, cabe ao julgador por mais que tenha entendimento contrário, cabe-lhe apenas repercutir no caso as situações subjacentes ao que foi julgado.

18 – Essas considerações ficam mais claras com o exemplo a seguir em casos em que a Turma julga situação de processo principal de contribuição previdenciária e existem autos apartados de obrigações acessórias de CFL 68 quando o julgamento do principal é favorável ao contribuinte o julgador que julgou contrário é obrigado acompanhar a Turma em relação aos aspectos do acessório julgando pelo provimento do recurso da CFL 68, o caso é muito parecido, e nesse caso entendo que ela repercute mais ainda pois aquela situação do elemento subjetivo do dolo do contribuinte já transitou em julgado em 09/2010 sem recurso de ofício.

19 – Portanto considerando abaixo os fundamentos da decisão da DRJ nos autos do PAF 15586.000395/2010-64, e ressalvado o ponto de vista desse relator quanto ao dolo específico, dou provimento ao recurso nessa parte, contudo deixando claro que o dolo não irá influenciar no valor da multa.

Do Dolo como Agravante

7. Inicialmente, informa a Autoridade Fiscal, em relatório, que entre os documentos apresentados pelo sujeito passivo no curso da ação fiscal constam relações denominadas “Resumo da Folha de Pagamento por Centro de Custo” e “Resumo dos Funcionários com Pagamento Não Oficial”, referentes às competências 09/2005 e 13/2005, nos quais se constatou a ocorrência de pagamentos a segurados empregados não declarados em GFIP, não incluídos em folha de pagamento, não escriturados na contabilidade e sem o recolhimento das contribuições previdenciárias, sendo que estas foram as únicas competências em que a empresa apresentou folha de pagamento.

8. Nesse contexto, a Autoridade Fiscal reputa dolosa a conduta da empresa, eis que a omissão dos pagamentos efetuados aos segurados dificultou o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores e teve o intuito de fraudar o fisco, e acrescenta que, através de práticas como o pagamento de funcionários não incluídos em folha de pagamento, a não-declaração em GFIP e o não-pagamento das contribuições sociais, o sujeito passivo tinha por escopo ocultar os vínculos empregatícios, de forma a eximir-se dolosamente do pagamento das contribuições previdenciárias.

9. Por tais motivos, entendeu a AFRFB notificante que a empresa incorreu em circunstância agravante da infração, prevista no art. 290, II do RPS/99, que eleva em três vezes o valor-base da penalidade, na forma estabelecida pelo art. 292, II do mesmo diploma.

10. Ocorre que a ação dolosa, apta a justificar o agravamento da penalidade, deve estar ligada à conduta sancionada no auto de infração, *in casu*, a ausência de arrecadação mediante desconto, das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados e pelos segurados contribuintes individuais. A simples vinculação indireta a outro comportamento doloso não enseja o agravamento da multa.

11. O comportamento doloso ora caracterizado a partir da omissão intencional de fatos geradores em folha de pagamento e GFIP, mediante a adoção de controles paralelos, não se estende diretamente à infração ora examinada.

12. Logo, rejeito a circunstância agravante aplicada no presente lançamento.

20 – Esse conselheiro está considerando muito mais no caso, a falta de coerência, em uma matéria de penalidade, aplicada sobre o mesmo fato ocorrido, que a situação mais técnica, pois avaliando ambas as decisões da DRJ sobre o mesmo fato, com a devida vênua ao I Órgão Julgador me pareceu incoerente afastar o dolo de uma e de outro não, tanto que esse Conselheiro está ressalvando o seu ponto de vista diante das considerações acima que na minha visão irá prejudicar o contribuinte em matéria de penalidade.

21 – Quanto ao segundo aspecto objeto de julgamento **irretroatividade** entendo por aplicar ao segundo ponto do recurso os mesmos fundamentos da decisão do recurso voluntário no PAF 15586.000395/2010-64 que é no sentido de que a mera atualização monetária

da penalidade não corresponde ao arripio ao princípio da irretroatividade da lei tributária ao contribuinte. Negando provimento ao recurso nesse ponto, mantendo os mesmos fundamentos aqui expostos pela DRJ.

22 – No mais aplico a retroatividade benigna no seguinte caso, devendo a autoridade executora avaliar essa situação diante de cada caso pois não estamos julgando os autos de eventual processo principal adotando como razões de decidir o voto da I. Conselheira Débora Fófano dos Santos no Ac. 2201-009.185.

Da Revisão do Critério de Aplicação das Multas:

A MP n.º 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, alterou a Lei n.º 8.212 de 1991, promovendo substanciais mudanças no cálculo e aplicação da multa para o fundamento legal da infração objeto deste lançamento. Pela legislação vigente em período anterior à edição da MP n.º 449 de 2008, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições a saber: (i) uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º da Lei n.º 8.212 de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528 de 1997 e (ii) outra consistindo em multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991 com a redação da Lei n.º 9.876 de 1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal. Conforme estabelecido pela MP n.º 449 de 2008 e mantido pela conversão desta na Lei n.º 11.941 de 2009, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430 de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488 de 2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o quantum não recolhido com a devida multa) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

Nestas condições, a multa prevista no artigo 44, inciso I é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória. Deste modo, pela nova sistemática, as duas infrações, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do artigo 44, I, da Lei n.º 9.430 de 1996. Para a aplicação da retroatividade benéfica, o entendimento até então adotado por este órgão colegiado e objeto da Súmula CARF n.º 119 era o seguinte: Súmula CARF n.º 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Todavia, oportuno enfatizar que a retroatividade benéfica foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do artigo 2º, VII e § 4º da Portaria PGFN n.º 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. 13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008). Consequentemente, a Corte defende a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("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 n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME é específica para débitos previdenciários e é restrita a fatos geradores ocorridos até o advento da Lei n.º 11.941, de 2009, que incluiu o art. 35-A na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991) 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. (...)

Cumprе consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. 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, incabível a aplicação da Súmula CARF nº 119, que inclusive foi revogada em reunião do Pleno e das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais realizada em 6/8/2021.

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 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 CTN5.

De outro lado, 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.

Conclusão

23 – Portanto, dou provimento parcial ao recurso no sentido que seja realizada a comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4o e 5º inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91, e a multa que seria devida com base no art. 32- A dessa lei.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso