



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000394/2010-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.418 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de novembro de 2021
Recorrente MARCATTO FORTINOX INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. FALTA DE ADESÃO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Independentemente da empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida in natura aos seus empregados.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, 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, 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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar o crédito tributário objeto dos Levantamentos PT e PT1 – PAT e a parcela dos Levantamentos PA e PA1 – PAT E ABONO SALARIAL SEGURADO relativa ao pagamento de cestas básicas e, por fim, determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 124/135, interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP de fls. 114/123, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parcela dos segurados empregados e sócios, conforme descrito no AI DEBCAD Nº 37.259.510-3, de fls. 02/18, lavrado em 30/08/2010, referente ao período de 08/2005 a 12/2006, com ciência da RECORRENTE em 02/09/2010, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 7.972,47, já inclusos juros e multa de mora além da multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 33/36), o presente lançamento é composto pelos seguintes levantamentos:

5. Levantamentos PT e PT1- Referem-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores das cestas básicas fornecidas aos empregados e sócios da empresa, abatidos os valores descontados dos segurados em folha de pagamento. A incidência de contribuições sobre essa prestação in natura, deu-se porque a empresa à época não havia feito adesão ao PAT- Programa de Alimentação do Trabalhador, do Ministério do Trabalho. De acordo com a alínea “c” do parágrafo 9º. do art. 28 da Lei 8.212/91, somente não integra o salário-de-contribuição, “a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei 6.321, de 14 de abril de 1976;” (atualmente Ministério do Trabalho e Emprego). O levantamento PT tem multa de 24% e o levantamento PT1 de 75%. Os valores de cesta básica não foram declarados em GFIP.

5. Levantamentos PA e PA1- Nas competências de 11/2005, 12/2005, 01/2006, 11/2006 e 12/2006, referem-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores de cestas básicas somadas às contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados a

título de Abono Salarial, conforme Convenção Coletiva de Trabalho do Sindicato da categoria. A empresa não considerou a rubrica como salário-de-contribuição, no entanto, a alínea do inciso V do parágrafo 9º. do art. 214 do RPS- Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, determina que somente não integra o salário-de-contribuição, “ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei”. Acordos sindicais não tem força de lei, portanto o abono sofre incidência de Contribuições previdenciárias. Nas competências de 11/2005 e 11/2006, em que os sócios também receberam pagamentos a título de Abono, o mesmo foi considerado como pró-labore. O levantamento PA tem multa de 24%e o levantamento PA1 tem multa de 75%.

Assim, as contribuições incidentes sobre cesta-básica e abono salarial foram calculadas somando-se essas remunerações ao salário-de-contribuição de cada segurado, por competência, e recalculando-se a contribuição devida, conforme aplicação das alíquotas vigentes à época. Portanto, o lançamento das contribuições de segurados neste AI, refere-se tão somente a diferenças de contribuições, relativas a cestas básicas e abono salarial.

Quanto à multa aplicada, após comparação das legislações pertinentes, foi clarificado em tabela comparativa, às fls. 38/39, realizadas por competência, a multa mais benéfica ao contribuinte, motivo pelo qual, para as competências 12/2005, 01/2006, 09/2006, 10/2006, 11/2006 e 12/2006, resultou ser mais benéfica a multa de ofício de 75%, somada à multa mínima de R\$ 500,00 referente à CFL 78, enquanto para as demais competências restou mais benéfica a multa de 24% incidente sobre a obrigação principal (recolher), somada à multa de 100% da contribuição devida e não declarada em GFIP.

Por fim, a fiscalização informa a lavratura dos seguintes autos de infração, em decorrência dos trabalhos realizados no presente procedimento fiscal, os quais estão sob minha relatoria e serão julgados em conjunto nesta mesma sessão (fl. 28):

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	08/2010	08/2010	372986102	30/08/2010	78.748,45
AI	08/2010	08/2010	372986110	30/08/2010	2.500,00
AI	08/2005	12/2006	372595103	30/08/2010	7.972,47
AI	08/2005	12/2006	372595111	30/08/2010	67.457,18
AI	08/2005	12/2006	372595120	30/08/2010	294.316,40

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 78/93 em 04/10/2010. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campinas/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- o fato de ter efetivado sua inscrição no PAT apenas em abril de 2008 não obsta a isenção no período fiscalizado. No caso em tela a Lei nº 6.321, de 1976 (art. 3º), bem como a Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 28, § 9º, alínea c, excluíram o crédito tributário advindo da incidência das contribuições previdenciárias sobre as parcelas salariais quitadas in natura e em nenhum momento a legislação retro mencionada condicionou a isenção à comprovação de estar o contribuinte inscrito no PAT. Nesse sentido caminha pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ancorada no art. 176 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), segundo a qual, a isenção sempre decorre de lei, de modo que qualquer condição não explicitada na lei de isenção não poderá ser criada por ato administrativo. A isenção

decorre do atendimento aos requisitos concernentes aos valores alimentares conforme a legislação pertinente, de modo que o indigitado requerimento para inscrição no PAT quando aprovado pelo Poder Público tem efeito meramente declarativo e não constitutivo do direito, como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal no acórdão referente ao RE 85.471/RJ. Assim, ainda que o protocolo tenha sido efetivado apenas em abril/2008, todo e qualquer fornecimento de parcela salarial relativa à alimentação in natura está abarcada pela isenção e seu valor não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

- para as competências 12/2005, 01/2006, 09/2006, 10/2006, 11/2006 e 12/2006, a multa aplicada foi de 75% conforme disposição do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, quando a multa aplicável seria aquela prevista no art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991. Conforme art. 144 do CTN, a regra é que a lei do tempo rege o fato. Como exceção a essa regra, tem-se a norma insculpida no art. 106, inciso II, alínea c, também do CTN. Mas aqui não é o caso dessa hipótese, pois, cotejando os dois dispositivos citados, não há dúvida acerca do agravamento da penalidade ao longo do tempo sendo a norma hoje vigente extremamente mais severa que aquela vigente ao tempo dos fatos. Nem se alegue aqui que para efeitos de comparação entre as legislações devem ser considerados os totais de multas aplicados pelo descumprimento de obrigação instrumental e obrigação principal. Isso porque estas são independentes entre si e os deveres instrumentais subsistem mesmo que não haja surgimento de obrigação principal e vice-versa. Desse modo, havendo autuação por descumprimento de dever instrumental e/ou obrigação principal, a penalidade aplicada deverá ser a norma mais benéfica a reger cada uma delas, ainda que para cada uma a norma aplicável seja encontrada em legislação diversa;

- a multa de 75% é excessiva e despropositada, principalmente quando se verifica que o fato não pode ser imputado à autuada a título de dolo. Assim, tal multa desrespeita o princípio da vedação de confisco previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal;

- a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC é ilegal e inconstitucional, devendo tais acréscimos ser recalculados aplicando-se o estabelecido pelo art. 161, § 1º, do CTN. Além disso, os juros não podem ser cobrados de forma capitalizada, sendo inegável que a somatória dos juros mês a mês configura enriquecimento indevido do Fisco, contrariando o disposto no art. 4º do Decreto nº 22.626, de 1933.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campinas/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 114/123):

Assumo: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NÃO INSCRIÇÃO NO PAT. INCIDÊNCIA.

O valor despendido por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador a título de despesas com a alimentação dos segurados a seu serviço integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MP Nº 449, DE 2009.

Para aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN, quando da lavratura de auto de infração, deve ser comparada a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com as duas multas aplicadas segundo a legislação anterior à Medida Provisória nº 449, de 2009, ou seja, a determinada pelo art. 35, inciso II, e a prevista no § 5º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 18/01/2011, conforme AR de fl. 113, apresentou o recurso voluntário de fls. 124/135 em 15/02/2011.

Defendeu que a Lei nº 6.321/76 (art. 3º), bem como a Lei nº 8.212/91 em seu artigo 28, § 9º, letra "c" excluam o crédito tributário advindo da incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas salariais quitadas "in natura" que estejam em acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Alega ainda que, estar ou não incluído no PAT é irrelevante para usufruir o benefício fiscal, o que se exige é que haja o fornecimento de alimentação "in natura" de acordo com os padrões nutricionais mínimos. Informa que não é a aludida postagem do formulário estabelecida em portaria do Ministério do Trabalho, que "concede" a isenção.

A RECORRENTE se insurge contra a multa de 75% aplicada e defende uma outra forma de comparação entre as multas antes e após a MP 449/2001 para a aplicação da retroatividade benigna.

Por fim, a RECORRENTE reitera as alegações da impugnação quanto à alegação de ofensa ao Princípio Constitucional da Vedação ao Confisco na imposição da multa, bem como da inconstitucionalidade da aplicação da SELIC como taxa de juros, requerendo, assim, não discutir a inconstitucionalidade de tais atos, mas que a Administração se recuse a praticar tais atos próprios que atribuam efeitos a normas inconstitucionais.

Este recurso voluntário compõe lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Como exposto, em suas razões, a RECORRENTE apenas questiona a incidência das contribuições previdenciárias sobre as prestações de alimentos pagos *in natura* (Levantamentos PT e PT1 – PAT e parte dos Levantamentos PA e PA1 – PAT E ABONO SALARIAL SEGURADO) e apresenta argumentos a respeito da aplicação da multa e da taxa SELIC.

Sendo assim, conforme já esclareceu a autoridade julgadora de primeira instância, a contribuinte não se opôs especificamente aos valores lançados em relação aos Abonos Salariais (que constituem parte dos Levantamentos PA e PA1 – PAT E ABONO SALARIAL SEGURADO), não tendo, pois, sido instalado o litúgio quanto a essa matéria.

MÉRITO

Alimentação *in natura* sem PAT

O RECORRENTE alega, em síntese, que a legislação de regência afastou da incidência da contribuição previdenciária os pagamentos de alimentação “*in natura*” que estejam em acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho. Porém, entende que estar ou não incluído no PAT é irrelevante para usufruir o benefício fiscal, pois o que importa é o fornecimento de alimentação de acordo com os padrões nutricionais mínimos.

Pois bem, observa-se do item 5 do relatório fiscal (fls. 33) que o pagamentos de alimentação pela RECORRENTE se deu mediante o fornecimento de cestas básicas, ou seja, “*in natura*”. Contudo, a autoridade lançadora entendeu pela incidência da contribuição previdenciária sobre tais prestações unicamente em razão da ausência da inscrição da contribuinte no PAT. E isto fica claro no seguinte trecho das razões apresentadas pela a autoridade lançadora:

(...) A incidência de contribuições sobre essa prestação *in natura*, deu-se porque a empresa à época não havia feito adesão ao PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, do Ministério do Trabalho. (...)

Com isso, entendeu que o pagamento de cestas básicas pela RECORRENTE integra a base de cálculo das contribuições sociais.

A contribuinte não nega que efetivamente pagou as cestas básicas. A sua defesa repousa na tese de que não houve desvirtuamento do programa de benefício alimentar. Ou seja, toda a sua discussão diz respeito ao suposto caráter indenizatório de tais prestações e a não incidência das contribuições previdenciárias sobre elas, independentemente de inscrição no PAT.

Neste ponto, entendo que merece reparo o lançamento.

A legislação é clara ao afirmar que apenas pode ser excluída do salário-de-contribuição a parcela *in natura* paga de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrita:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Particularmente, possuo o entendimento que a falta de regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT não é empecilho para a não incidência das contribuições sociais sobre a alimentação fornecida aos empregados, desde que essa seja fornecida *in natura* ou na forma de ticket.

Sem maiores delongas, entendo por aplicar para fins de resolução da lide, na parte relativa a rubrica “alimentação”, o posicionamento da própria Administração Tributária, exarada no Ato Declaratório n.º 03, de 20/12/2011, da Procuradoria da Fazenda Nacional, o qual se baseou no Parecer PGFN CRJ n.º 2.117/2011. Eis o disposto no referido Ato Declaratório:

ATO DECLARATÓRIO Nº 03 /2011

A PROCURADORAGERAL DA FAZENDA NACIONAL ,

no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787SP (DJe 08/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).

Diante desse entendimento, e constando dos autos que a alimentação foi fornecida aos empregados através de cestas básicas, deve ser afastado do lançamento em comento. Em que pese o RECORRENTE não se encontrar devidamente cadastrado no PAT, uma vez comprovado que as verbas atenderam tal finalidade, não deve incidir a contribuição previdenciária.

Cito abaixo ementa de acórdão proferido por esta Turma (Acórdão nº 2201-003.600):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O ticket-refeição (ou vale-alimentação) se aproxima muito mais do fornecimento de alimentação in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos ao empregado a título de alimentação in natura.

Oportunamente, adoto como razões de decidir deste caso o voto proferido pela Ilustre Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora do acórdão acima mencionado:

"No meu entender, o ticket-refeição (ou vale-alimentação) se aproxima muito mais do fornecimento de alimentação in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes *ticket-refeição* para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados, **sendo que a inscrição no PAT seria uma mera obrigação acessória, cujo descumprimento não descaracteriza a natureza jurídica desse fornecimento.**

Além disso, considero que não se faz relevante a forma pela qual é feita o pagamento da verba, pois sua natureza não se altera pela forma de fornecimento.

Evidentemente, o pagamento pelo fornecimento direto dos alimentos na própria empresa reduz o risco de utilização remuneratória indevida da verba.

Apesar desse contexto, não é possível entender que o pagamento na forma de ticket (fornecimento de alimentos por empresas conveniadas, fora das instalações da empresa, mediante apresentação de um cartão) seria necessariamente utilizado para remunerar o trabalhador, pois a má-fé não se presume, devendo ser comprovada.

(...)"

Desta forma, considerando o posicionamento da administração tributária que determina que o pagamento de auxílio alimentação *in natura* não faz parte do salário contribuição, afasto a incidência das contribuições previdenciárias lançadas por meio do presente processo, por entender que o pagamento de valores a título de cestas básicas enquadra-se como auxílio alimentação pago *in natura*, aplicando-se o disposto no Parecer PGFN 2.117/2011 ao presente caso, independente da inscrição em PAT.

Desta forma, deve ser cancelado o crédito tributário proveniente do Levantamentos PT e PT1 – PAT e a parcela dos Levantamentos PA e PA1 – PAT E ABONO SALARIAL SEGURADO relativa ao pagamento de cestas básicas (sendo, consequentemente, mantida a parte destes levantamentos relativos aos valores pagos a título de Abono Salarial).

Multa. Inconstitucionalidade. Efeito confiscatório e taxa SELIC.

A RECORRENTE afirma que deve ser reduzida a multa, já que teria efeito confiscatório. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Ocorre que essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina de forma clara o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A RECORRENTE ainda alega ser indevida a aplicação da taxa SELIC por representar juros remuneratórios.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

Da Multa Aplicável. Retroatividade Benigna

A RECORRENTE alega que a forma de comparação a fim de definir a multa a ser aplicada seria pela soma da penalidade prevista no art. 35, inciso II da lei 8.212/91 (anterior à MP 449/2008) e da nova multa prevista no art. 32-A da lei 8.212/91 (trazido pela MP 449/2008), e este somatório ser comparado à multa de 75% do novo art. 35-A da lei 8.212/91 (também incluído pela MP 449/2008).

Em suma, a contribuinte não concorda com o modo de comparação das multas realizado pela autoridade lançadora para fins de verificação da retroatividade benigna.

Sendo assim, entendo que deve ser debatida a questão envolvendo a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

O referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula nº 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

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.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei nº 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário, deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF nº 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º (se houvesse), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF nº 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extraí-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debruça sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Sobre a matéria, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão nº 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

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

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

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

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

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u>
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) 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;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; 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; 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;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:	<u>Lei 8.212/91:</u> 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 <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996</u>. (...) Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996</u>. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u> <u>Lei 9.430:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de</u>

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; 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; 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. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	<u>declaração inexata; (...)</u> Art. 61. <u>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.</u> § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.
---	--

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

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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

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

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

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

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente 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, 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: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: [Nota SEI 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, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

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

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

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei 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, 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.

Deste modo, entendo que deve prevalecer o pleito do contribuinte, de que a multa de mora objeto deste processo deve ser comparada com a penalidade prevista na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Portanto, entendo que assiste razão ao RECORRENTE neste pleito, já que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008.

Consequentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, ela deverá ser comparada com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 trazido pela Lei 11.941/09, para fins de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para:

- (i) cancelar o lançamento oriundo dos Levantamentos PT e PT1 – PAT e a parcela dos Levantamentos PA e PA1 – PAT E ABONO SALARIAL SEGURADO relativa ao pagamento de cestas básicas (sendo, consequentemente, mantida a parte destes levantamentos relativos aos valores pagos a título de Abono Salarial).; e
- (ii) determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim