



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001324/2010-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-010.516 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 6 de abril de 2023
Recorrente ITAU UNIBANCO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2010

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

REFLEXOS DAS DESONERAÇÕES DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS.

Devem-se aplicar os reflexos das desonerações ocorridas nos autos em que se discutiu as obrigações principais.

MULTA DE OFÍCIO. AIOA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É devida a imputação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória de forma concomitante com a penalidade de ofício, já que são exigências que tutelam interesses diversos.

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 limitada a 20%, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação ao presente dos reflexos decorrentes das desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 99/117, a qual julgou procedente o lançamento decorrente do descumprimento de obrigações acessórias relacionados ao período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

DA AUTUAÇÃO

1. Trata-se Auto de Infração lavrado por infringência ao artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91 (DEBCAD nº37.298.519-0), com redação dada pela Lei 9.528/97, regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, uma vez que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração de fls. 15, o Autuado apresentou GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, nas competências 03/2005 a 12/2006, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de declarar os seguintes os seguintes valores:

- Benefícios indiretos (Alimentação e Utilização de Veículos).

- Pagamentos a Segurados Empregados:

1. Abono Único;
2. Participação nos Lucros ou Resultados;
3. Vale Transporte em Dinheiro;
4. Bônus de Permanência;
5. Bônus de Contratação.

1.1. As verbas relacionadas acima foram consideradas partes integrantes do salário de contribuição pela fiscalização por infringirem as disposições contidas na Lei no 8.212/91 (artigo 28 e seu § 9).

1.2. Os valores que deixaram de ser declarados em GFIP foram obtidos através dos resumos gerais das folhas de pagamento, dos balancetes contábeis, das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ.

1.3. As contribuições patronais incidentes sobre os fatos geradores acima mencionados foram lançadas no Auto de Infração - AI no 37.298.521-1 (parte patronal), sendo parte integrante os documentos comprobatórios dos valores apurados.

2. A multa aplicada na presente infração está prevista no artigo 32, § 5º da Lei no 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do Decreto 3.048/99, no valor total de R\$ 1.551.869,00 (um milhão, quinhentos e cinquenta e um mil, oitocentos e sessenta e nove reais), correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição apurada sobre os fatos geradores não declarados, limitada, por

competência, aos valores previstos no §4º do art. 32 da Lei 8.212/91, com valor mínimo atualizado pela Portaria MPS n.º 350/2009.

O cálculo da multa está detalhado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa de fls. 16 e nos Anexos de fls. 17/20.

2.1. Por fim, esclareceu a Fiscalização que em respeito ao art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, a multa calculada no presente processo, somada com a multa de mora, iniciando com a aplicação de 24% no momento da autuação dos AIs da obrigação principal (cálculo no anexo II deste AI), deve ser confrontada com a multa da Lei no 11.941/09 - 75% - (cálculo no anexo III deste AI), para aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, pelo total mensal da autuação. Assim, Constatou que a legislação da época dos fatos geradores deve ser aplicada por ser mais benéfica ao contribuinte em todas as competências do período fiscalizado.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

DA IMPUGNAÇÃO

3. Inconformado com a autuação, da qual foi cientificada pessoalmente em 04/10/2010 (fls. 01), a empresa apresentou a impugnação tempestiva em 03/11/2010 (fls.80/84), com documentos anexos às fls. 85/88, na qual alega:

3.1. O presente auto de infração não merece prosperar pois, nos autos do AI n.º 37.298.521-1, cujo deslinde vincula o presente auto de infração, demonstrou-se a nulidade substancial da autuação, além da impossibilidade de as verbas ali autuadas servirem de base para o salário contribuição. Assim, no presente auto resta apenas a discussão do prazo decadencial.

I – Preliminar – Decadência Parcial

4. O Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento sobre a natureza tributária das contribuições sociais após o advento da Constituição de 1988, conforme se constata do julgamento proferido por unanimidade pelo Pleno do Tribunal no RE n.º 146733-9, Relator Ministro Moreira Alves.

4.1. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8212/91, pacificando a matéria ao editar a Súmula Vinculante n.º8/2008.

4.2. Por outro lado, a jurisprudência do STJ que concluía pela aplicação do prazo de 10 anos (na leitura conjunta dos artigos 173, I e 150, § 40, ambos do CTN) já está integralmente superada, conforme entendimento firmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (Direito Público), para quem o fisco tem o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, para homologar o pagamento, sob pena de não mais poder fazê-lo (homologação tácita).

4.3. O prazo decadencial é de 5 anos, nos termos do artigo 150, § 4, do Código tributário Nacional, **independentemente do pagamento parcial da contribuição previdenciária.**

4.4. Há quem afirme que o prazo decadencial de 5 anos pode ter início na data do fato gerador (quando estiver presente a antecipação do tributo, caso em que se estará diante de tributo sujeito ao lançamento por homologação) ou no primeiro dia do exercício seguinte, quando o sujeito passivo deixar de antecipar o tributo que lhe compete. Ainda que essa divergência sobre a data do início da contagem do prazo decadencial prevaleça, deve-se salientar que, no presente caso, não há dúvida quanto ao recolhimento antecipado da contribuição previdenciária, já que a Impugnante a recolheu em todas as competências autuadas, mas sobre base de cálculo apurada a partir das verbas por ela consideradas "salariais".

4.5. As contribuições sociais o Código Tributário Nacional, considerando que elas se sujeitam ao lançamento por homologação e ainda que houve, no caso, a antecipação de

recolhimento da contribuição, o prazo decadencial aplicável é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4 do CTN.

4.6. Assim, conclui o Impugnante, que o lançamento em questão deve ser cancelado em parte, tendo em vista que decaíram os supostos fatos geradores ocorridos até o mês de setembro de 2005, inclusive, já que a ciência de sua lavratura ocorreu somente em 04 de outubro de 2010, ou seja, há mais de cinco anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

DO PEDIDO

5. Diante do exposto, requer o Impugnante seja reconhecida a decadência parcial dos valores autuados.

5.1. Requer, outrossim, que o presente auto de infração seja julgado juntamente com o auto de infração DEBCAD 37.298.521-1, pois as questões ali discutidas são prejudiciais a presente autuação.

5.2. Protesta pela juntada dos meios de prova que se fizerem necessários.

DOS FATOS DO PROCESSO

6. Em 09/12/2010 o Impugnante protocolou o pedido de juntada dos seguintes documentos: Cópia da Impugnação que suspende a exigibilidade do débito nº 37.298.519-0, que aguarda julgamento do CARF. Solicita, ainda, diante a entrega de toda a documentação, requer a baixa do débito apontado no relatório.

6.1. Em 28/12/2010 os autos foram encaminhados pela DEINF à DRJ – I São Paulo. E em 24/04/2014 à CEINJ – CEGEP/SUTRI – Ribeirão Preto encaminhou à SERET – DRJ – SPO.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 99):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006

Ementa:

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

Em se tratando de crédito por descumprimento de obrigação acessória, o prazo decadencial, de cinco anos, é regido pelo art. 173, I, do CTN.

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme art. 126, § 3º, da Lei nº 8.213/91, combinado com o art. 307 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. O julgamento administrativo limitar-se-á a matéria impugnada, distinta da constante do processo judicial. O processo administrativo terá prosseguimento regular em relação à matéria diferenciada.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. DILIGENCIA E PERÍCIA

A apresentação de provas (documentos), como também a realização de perícias e de diligências, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, com observância das determinações previstas nos Decreto nº 70.235/72 e nº 7.574/2011.

Para a realização de diligência/e ou perícia devem ser apreciados levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja

comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Caso contrário, deve ser indeferido, conforme o disposto no art.18 do Decreto n.º 70.235/72 c/c o art.35 do Decreto n.º 7.574/11.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
(CFL 68)

Constitui infração a empresa deixar de informar mensalmente por meio da GFIP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores e as respectivas contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS, descrita no artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/91.

SALÁRIO INDIRETO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO AOS DIRETORES
ALIMENTAÇÃO IN NATURA

Quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados (in natura), não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, conforme determina o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que viabilizou a edição do Ato Declaratório Nº 03/2011.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 124/143, alegando em síntese: a) multa por descumprimento da obrigação acessória e aplicação dos reflexos decorrentes das exclusões referentes ao processo n.º 16327.001327/2010-36 em que se discute as obrigações principais; b) do cancelamento parcial da multa – parcela exonerada da obrigação principal – reconhecimento da decadência; e c) não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos de PLR a empregados, bônus de contratação e bônus de permanência.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Com relação à alegação de decadência, os presentes autos dizem respeito à aplicação de multa por deixar a empresa de informar mensalmente por meio da GFIP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores e as respectivas contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS (CFL 68), ou seja, o descumprimento de uma obrigação acessória.

Para o caso, aplicável a Súmula CARF n.º 148:

Súmula CARF n.º 148

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Por outro lado, a discussão referente à obrigação principal está sendo discutida nos autos do PAF n.º 16327.001327/2010-36 em que havia discussão sobre:

- Benefícios indiretos (Alimentação e Utilização de Veículos a Diretores);
- Pagamentos a segurados empregados:
 - 1) Abono único;
 - 2) Vale transporte pago em dinheiro;
 - 3) Participação nos lucros ou resultados;
 - 4) Bônus de permanência; e
 - 5) Bônus de contratação “hiring bônus”

Portanto, devem ser aplicados os reflexos decorrentes das desonerações ocorridas nos autos que discutiram as obrigações principais (PAF n.º 16327.001327/2010-36), bem como eventuais desonerações ocorridas em processos judiciais que tratem dos temas tratados.

RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO DO ART. 32-A DA LEI

8.212/91

Em apertada síntese, os argumentos da defesa no presente tema pretendem demonstrar que a multa de ofício a ser aplicada no presente caso seria somente a de 24%, conforme disposto na alínea “a”, inciso II, do art. 35 da lei 8.212/91. Além disso, para a correta aplicação da retroatividade benigna, em seu entendimento, a fiscalização jamais poderia ter incluído a multa por obrigação acessória constante do parágrafo 5º do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91, no comparativo dos valores devidos a título de multa de ofício, pelo simples fato de tratar-se de multa de natureza diversa.

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente o disposto no art. 32-A, II da Lei n.º 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei n.º 11.941/2009, seguimos o entendimento exarado pelo Ilustre Presidente desta 1ª Turma Ordinária, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que foi relator do Processo n.º 16327.721425/2012-55, acórdão n.º 2201-008.973, julgado nesta mesma data, 09 de agosto de 2021, em que concordo com suas razões e me utilizo como razão de decidir:

(...)

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
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>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. (...)</p> <p>§ 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:</p> <p>§ 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.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>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;</p> <p>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></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>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:</p> <p>(...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;;</p> <p>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;</p> <p>d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS,</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>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 art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)</p> <p>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</u>, de 27 de dezembro de 1996.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p><u>Lei 9.430:</u></p> <p>Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u></p>

<p>enquanto não inscrito em Dívida Ativa;;</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</p> <p>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;</p> <p>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.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p>	<p>ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...)</p> <p>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></p> <p>§ 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.</p> <p>§ 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u></p> <p>§ 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.</p>
--	---

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 n.º 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 n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI n.º 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 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).

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 n.º 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 n.º 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. 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. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, 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 a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Sendo assim, deve ser acolhido este pleito da recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe parcial provimento para determinar a aplicação ao presente dos reflexos decorrentes das eventuais desonerações levadas a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya