



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



**Processo nº** 18050.000942/2008-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.126 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de setembro de 2021  
**Recorrente** INSTITUTO BRASIL PRESERVAÇÃO AMBIENTAL E DESENVOLVIMENTO SUSTENTAVEL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2007

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente em processo administrativo específico.

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 determinar a aplicação ao presente, no que couber, dos reflexos das decisões exaradas nos processos em que foram tratadas as obrigações principais e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada com aquela prevista no art. 32-A 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, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## **Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 133/161, interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA de fls. 125/129, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração AI 37.120.633-2, de fls. 02/08, lavrado em 19/02/2008, referente ao período de 01/2005 a 02/2007, com ciência da RECORRENTE em 29/02/2008, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999 e no art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor histórico de R\$ 531.640,65.

Dispõe o relatório da infração (fls. 10/17) que o RECORRENTE é uma instituição civil de direito privado, de caráter sócio-ambiental e cultural, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa, financeira e patrimonial, qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, nos termos da Lei nº 9.790/1999, conforme Despacho no Processo MJ nº 08015.010199/2003-88, do Secretário Nacional de Justiça Substituto, de 03/06/2003, publicado no Diário Oficial da União do dia 11/06/2003.

A fiscalização constatou que, em face de ter sido qualificado como OSCIP, o RECORRENTE, por ato próprio, sem nenhum embasamento fático ou legal, se auto enquadrando como entidade beneficente de assistência social imune das contribuições devidas à seguridade social. Em consequência, deixou de recolher as contribuições previdenciárias patronais, o adicional para o SAT e as contribuições de terceiros.

Devidamente intimado para apresentar o CEBAS e o cumprimento dos demais requisitos exigidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, o contribuinte alegou que não possui referida documentação pelo entendimento de que a simples condição de OSCIP tornava a empresa entidade beneficente de assistência social e, conseqüentemente, isenta das contribuições patronais destinadas à Previdência e das contribuições de terceiros.

Considerando os fatos apontados no item 02 do Relatório Fiscal, a autoridade fiscal desconsiderou o auto enquadramento do RECORRENTE como entidade beneficente de assistência social isenta, e apurou o crédito previdenciário objeto do processo de obrigação principal (DEBCAD 37.120.629-4 – processo nº 18050.000945/2008-67) mediante aplicação de

alíquotas de contribuições previdenciárias correspondentes à natureza jurídica das empresas em geral.

Consequentemente, observou que o RECORRENTE apresentou as GFIPs do período fiscalizado com omissão de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que constitui infração nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212/91.

Desta forma, apurou a multa conforme detalhado no anexo de fl. 20.

## Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 71/101 em 31/03/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Salvador/BA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A impugnante, instituição civil de direito privado, de caráter sócio-ambiental e cultural, sem fins lucrativos, regularmente qualificada como Organização de Sociedade Civil de Interesse Público — OSCIP, nos termos da Lei nº 9.790/99, se enquadrou como entidade beneficente de assistência social, passando a não recolher a quota patronal das contribuições previdenciárias no período de janeiro de 2005 a fevereiro de 2007;

A impugnante faz jus à imunidade de contribuição social para a seguridade social, na forma do art. 195, §7º, da Constituição Federal, seja pela inconstitucionalidade formal do art. 55, da Lei nº 8.212/91, seja pela inaplicabilidade deste dispositivo à OSCIP. E se goza de imunidade em relação à cota patronal, não tem o dever jurídico de declarar em GFIP as remunerações pagas a segurados empregados que lhe prestaram serviço, pois não são fatos geradores de contribuição patronal previdenciária;

A multa cobrada, em especial pelo seu valor desproporcional, tem explícita natureza confiscatória, que fica evidente quando se observa que o eventual descumprimento da obrigação acessória, também punido na NFLD (com aplicação de multa e juros), não gerou qualquer óbice ao trabalho da fiscalização, até mesmo porque conseguiu identificar os fatos geradores, lançando o respectivo tributo em documento próprio;

A multa, deste modo, na absurda hipótese de ser mantida, deverá, ao menos, ser reduzida a um montante compatível com a conduta da impugnante, pois se revela desproporcional e confiscatória, principalmente porque a falha instrumental não importou em óbice ao trabalho fiscalizatório, tampouco prejuízo ao erário, neste sentido cita jurisprudência e doutrina (fls. 93/101);

Até 23/03/2004 as entidades poderiam cumular o título de declaração de utilidade pública e a qualificação de OSCIP, na qual se conclui que não há qualquer incompatibilidade existencial entre as duas conformações jurídicas. Apenas por conveniência do legislador infraconstitucional, esta cumulação passou a ser vedada a partir de março de 2004;

No entanto, o art. 55, da Lei nº 8.212/91 adota requisitos para concessão da imunidade que são exclusivos do título de declaração de utilidade pública, incompatíveis, portanto, com a qualificação de OSCIP, excluindo-a, assim, do campo da imunidade, mesmo que se enquadrem no conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social;

Legislação ordinária restritiva à imunidade concedida pelo art. 195, §7º, da Constituição Federal já foi rechaçada pelo STF, no julgamento da ADIn 2028-DF;

Assim, em relação às OSCIP, a regulamentação do art. 195, §7º deverá a ser feita pelo art. 14, do Código Tributário Nacional — CTN, uma vez que o seu comando não discrimina nem limita o gozo da imunidade a uma determinada conformação jurídica, exaltando, assim, o propósito e o conteúdo do art. 195, §7º da Constituição Federal; e

Portanto, nem toda OSCIP tem direito à imunidade, mas apenas aquelas que se enquadrem no conceito de entidade beneficente de assistência social e cumpram o art. 14, do CTN. Neste aspecto, vale ressaltar que a impugnante preenche todos os requisitos do art. 14, do CTN, fato não contestado pela Fiscalização, fazendo jus, portanto, à imunidade de contribuições para a seguridade social (§7º, art. 195, da CF/88);

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Salvador/BA julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 125/129):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2007

PREVIDENCIARIO. AUTO DE INFRAÇÃO GFIP. MULTA.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme art. 32, inciso IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91.

O valor da multa aplicada está em consonância com o disposto na Lei n.º 8.212, de 1991, art. 32, §5º, combinado com o art. 284, inciso II (com a redação dada pelo Decreto n.º 4.729 de 09 de junho de 2003) e art. 373 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999.

Lançamento Procedente

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 06/01/2009, conforme AR de fls. 131, apresentou o recurso voluntário de fls. 133/161 em 04/02/2009.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

No mais, informa a nova redação dada pelo art. 32-A da Lei 8.21/91, fixada pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que disciplina a penalidade da infração cometida pela Recorrente, bem como ressalta o princípio da aplicação da penalidade mais benéfica e inexistência de julgamento definitivo da presente autuação, razão pela qual requer, caso não seja reconhecida a imunidade pleiteada, que a multa cominada seja recalculada conforme nova disposição legal.

Este recurso voluntário compôs 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.

### Da Legalidade da Multa Aplicada

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação

Observa-se do relatório fiscal que o RECORRENTE incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art. 32 A empresa é também obrigada a:

(...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (g.n.)

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não recolhimento.

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico previdenciário acima delineado, constata-se, então, que o RECORRENTE, ao deixar de informar nas GFIPs das competências 01/2005 a 02/2007 os dados relacionados aos fatos geradores referentes as remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestaram serviço, incorreu na infração prevista no art. 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999 e no art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/1991.

Perceba que a capitulação legal não faz qualquer exigência de dolo do contribuinte na prática do ato que enseja a aplicação da multa. Basta que haja omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias na GFIP, para que ocorra a “hipótese de incidência” da multa em comento.

Deste modo, não tendo o RECORRENTE logrado êxito em comprovar que as informações inseridas estavam corretas, a infração deve ser mantida.

O cerne do recurso, apresentado pelo RECORRENTE, repousa nas alegações de que a entidade é imune as contribuições previdenciárias, ante o seu reconhecimento como entidade de assistência social e sua titulação como OSCIP, sendo bastante o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN para reconhecimento da imunidade.

Ocorre que tal matéria é objeto do processo principal n.º 18050.000945/2008-67 (NFLD n.º 37.120.629-4), de minha relatoria e apreciado em conjunto com o presente caso na mesma sessão de julgamento. Naquele caso, esta Colenda Turma decidiu pela impossibilidade de reconhecimento da imunidade do RECORRENTE e, conseqüentemente, manutenção integral do lançamento.

Assim, julgo prejudicado todos os argumentos relacionados a imunidade do RECORRENTE.

Percebe-se, portanto, que o RECORRENTE não apresentou nenhum argumento discutindo a efetiva existência dos pagamentos não informados em GFIP, circunstância que caracteriza esse fato como incontroverso.

Neste toar, entendo como legal a aplicação da presente multa.

### **Reflexos das Decisões Proferidas nos Processos de Obrigações Principais**

Como exposto, o presente processo tem por objeto multa CFL 68, equivalente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, nos termos do art. 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91.

Desta forma, infere-se que o valor da penalidade aplicada neste processo é diretamente relacionado ao montante do crédito tributário discutido nos processos administrativos que têm por objeto os créditos de obrigações principais.

De acordo com o relatório da infração, foram lavrados outros autos em decorrência da mesma ação fiscal, quais sejam (fls. 16/17):

- NFLD 37.120.629-4 (período 01/2005 a 02/2007), no valor de R\$ 4.043.505,37, compreendendo as contribuições previdenciárias devidas pela empresa (art. 22, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91);
- NFLD 37.120.630-8 (período 01/2005 a 02/2007), no valor de R\$ 595.550,79, compreendendo diferenças de contribuições previdenciárias devidas pelos segurados (art. 20 da Lei n.º 8.212/91); e
- AI 37.120.632-4, por deixar de exhibir livro ou documento (CFL 38), no montante de R\$ 11.951,21.

Pelo fato da presente multa ser um reflexo das contribuições previdenciárias que deixaram de ser declaradas em GFIPs, é de rigor a aplicação dos reflexos das decisões proferidas nos autos dos processos que tratam de obrigação principal oriundos da mesma fiscalização.

Conforme a planilha de fls. 20, a presente multa abrange o período de 01/2005 a 02/2007, justamente o período das duas NFLDs indicadas acima. No entanto, não está claro se ambas as NFLDs foram consideradas na base de cálculo da penalidade objeto deste processo.

Conforme exposto, a NFLD n.º 37.120.629-4 é objeto do processo administrativo n.º 18050.000945/2008-67, de minha relatoria e apreciado em conjunto com o presente caso na mesma sessão de julgamento, oportunidade em que esta Colenda Turma decidiu pela manutenção integral do lançamento. Sendo assim, não há reflexo a ser aplicado ao presente processo.

Quanto à NFLD n.º 37.120.630-8, constatou-se que a mesma foi objeto do processo n.º 18050.000944/2008-12, o qual possui decisão definitiva da DRJ após transcurso do prazo sem apresentação de recurso voluntário por parte do contribuinte.

No citado processo, a 6ª Turma da DRJ em Salvador/BA proferiu o acórdão n.º 15-29.320, em 22/12/2011, oportunidade em que decidiu o seguinte:

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar **PROCEDENTE EM PARTE** o lançamento, **excluindo** as contribuições referentes às competências 01 a 08/2006 e 04 a 07/2005, **retificando** os valores lançados nas competências 01 a 03/2005; 08 a 13/2005; 09 a 13/2006 e 01 e 02/2007, e **mantendo** as contribuições remanescentes no valor original de R\$ 87.843,33 (oitenta e sete mil oitocentos e quarenta e três reais e trinta e três centavos), além dos juros e da multa, nos termos do voto.

Sendo assim, em razão do provimento parcial e conseqüente cancelamento de parte do crédito tributário de obrigação principal, a unidade preparadora deverá aplicar, no que for cabível, os reflexos da decisão proferida no processo n.º 18050.000944/2008-12 neste lançamento; isto, por óbvio, se for constatado que o lançamento do referido processo n.º 18050.000944/2008-12 também serviu de base para o cálculo da presente multa CFL 68.

### **Da retroatividade mais benéfica**

Em seu recurso voluntário, o RECORRENTE apresentou suas razões sobre as alterações na Lei n.º 8.212/91 promovidas pela MP 449/2008.

A despeito de tal tema não ter sido levado à conhecimento da DRJ, entendo ser possível a sua apreciação nesta fase processual tendo em vista que, quando da apresentação da impugnação por parte do RECORRENTE, em 31/03/2008 (fl. 71), a referida MP não havia sido publicada, o que ocorreu somente em 04/12/2008.

Em suas razões, o RECORRENTE defendeu que a multa ora aplicada deveria ser substituída pela penalidade prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 (introduzido pela MP 449/2008), o qual prevê penalidade menos severa ao contribuinte do que aquela prevista no antigo art. 32, §5º, da mesma lei.

Assim, pleiteou 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 n.º 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

**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.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei n.º 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 (que é o caso dos autos), deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF n.º 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º, e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Com isso, a tese ora defendida pelo contribuinte não merecia prosperar.

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF n.º 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.

Extrai-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 n.º 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 8.212/91<sup>1</sup>, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

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><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></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><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</a></p>	<p><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></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><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</a></p>
<p><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></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>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</p>	<p><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></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>

<sup>1</sup> 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.

<p>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, 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><u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></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, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p> <p><b>Lei 9.430:</b></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 ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...)</p> <p>Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, 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, <u>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 n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### **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.

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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 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. 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 Nº 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 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 a tese do contribuinte, de que a multa objeto do presente processo (CFL 68) deve ser comparada com a penalidade do art. 32-A 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.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 (no processo de obrigação principal nº 18050.000945/2008-67 – DEBCAD 37.120.629-4) 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 (objeto deste processo),

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.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade 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) Aplicar neste lançamento, no que for cabível, os reflexos da decisão proferida no processo n.º 18050.000944/2008-12; e
- (ii) determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre a presente multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 (CFL 68), com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim