



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



**Processo nº** 18050.006113/2008-54  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-010.885 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrentes** PALHETA REFEICOES COLETIVAS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/10/2003

RECURSO DE OFÍCIO. INADMISSIBILIDADE. INFERIOR AO VALOR DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício quando o valor do crédito exonerado for inferior ao limite de alçada vigente na data de sua apreciação pelo CARF.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/10/2003

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, não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento parcial 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.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 7729/7735 (PDF – 6098/6104), interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA, de fls. 7700/7713 (PDF – 6069/6082), a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte da empresa, dos segurados, adicional para o SAT e contribuições de terceiros (Outras Entidades e Fundos), conforme descrito na NFLD n.º 35.405.877-0, de fl. 1633/4833 (PDF – 02/3202), lavrado em 29/03/2004, referente ao período de 04/1999 a 10/2003, com ciência da RECORRENTE em 20/04/2004, conforme ARs de fls. 4865/4908 (PDF – 3234/3277).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 14.389.337,07, já inclusos juros e multa de mora (até a época da lavratura).

De acordo com o relatório fiscal (fls. 4834/4838 – PDF 3203/3207), o presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social, que tiveram como fatos geradores as remunerações pagas aos segurados empregados, algumas declaradas e outras não declaradas em GFIP, além da diferenças de acréscimos legais, como devidamente especificado no referido relatório fiscal e colacionado abaixo:

2— LEVANTAMENTOS DA NFLD CONSTANTES DO RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS:

2.1 — VDG — VALORES DECLARADOS EM GFIP — GUIA DE RECOLHIMENTO DE FGTS E INFORMAÇÕES A PREVIDÊNCIA SOCIAL — Neste levantamento estão contidos os fatos geradores referentes as remunerações pagas aos segurados empregados, informadas em GFIP (obtida através do sistema de dados do INSS), nas competências de 01/2000 a 10/2003, excetuando-se o 13º salário correspondente ao mesmo período.

2.2 — VNG— DIFERENÇA ENTRE A REMUNERAÇÃO AFERIDA E A GFIP — Neste levantamento estão contidas as remunerações aferidas, referentes aos segurados empregados, no período de 13/1999 a 10/2003, deduzidos os valores declarados em GFIP (levantamento VDG).

2.3 — ADR — REMUNERAÇÃO REFERENTE AO ADICIONAL DE AGENTE NOCIVO DECLARADA EM GFIP - Neste levantamento estão contidos os fatos geradores referentes às remunerações pagas aos segurados empregados, sujeitos a

condições especiais, em concordância com a Lei n 2 8.203/91, artigo 57 e 58 caput, nas competências de 05/2000, 01/2002 a 04/2002. Os valores das remunerações foram informados nas GFIPs, obtidas através do sistema de dados do INSS.

2.4 — AFR — REMUNERAÇÃO AFERIDA REFERENTE AO ADICIONAL DE AGENTE NOCIVO — Os lançamentos aqui constantes decorrem das remunerações atribuídas aos segurados empregados, supostamente sujeitos a condições especiais de trabalho, no período de 04/1999 a 10/2003, deduzidos os valores declarados em GFIP (levantamento ADR).

Dispõe o relatório fiscal que a RECORRENTE se recusou, de forma reiterada, a apresentar as documentações solicitadas mediante os termos de intimação respectivos, motivo pelo qual procedeu a aferição do débito por meio de arbitramento indireto, previsto no art. 33 da Lei 8212/95, da forma que segue:

#### 4.1 — LEVANTAMENTO VDG

Neste levantamento foi realizado a aferição com base nas remunerações declaradas nas GFIPs, extraídas do sistema — SEFIP, banco de dados do INSS, uma vez que as mesmas não foram apresentadas pela empresa durante toda a ação fiscal. Em relação às contribuições destinadas a outras Entidades, levou-se em consideração o convênio com o FNDE.

#### 4.2 — LEVANTAMENTO VNG

Neste levantamento foi realizado a aferição com base na maior remuneração informada, no período de 01/1999 a 10/2003, por estabelecimento em atividade, através de folha de pagamento / GFIP do ano de 1999 e GFIP (obtida através de sistema SEFIP), de 01/2000 a 10/2003.

Para apuração do salário de contribuição, conforme demonstrado em tabela anexa, foi feita a equivalência da quantidade de salários mínimos contidos na maior remuneração, sendo obtido um índice para atualização. Das bases obtidas foram deduzidos os valores constantes do levantamento VDG.

#### 4.3 — LEVANTAMENTO ADR

Trata-se de remunerações declaradas em GFIP, obtidas através do sistema SEFIP, nas competências citadas anteriormente, referentes a segurados empregados sujeitos as condições especiais, cujas contribuições destinam-se ao financiamento da Aposentadoria Especial, conforme preceituado no artigo 57, parágrafos 6 e 7 da Lei 8.213/91, com redação dada pelo artigo 19 da Lei 9.732/98, que instituiu adicional de alíquotas a ser acrescido aquelas previstas pelo inciso II, do artigo 22 da Lei 8.212/91, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

#### 4.4 — LEVANTAMENTO AFR

Diante da não apresentação dos documentos: Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP, Programa de Prevenção de Riscos - PPRA, Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional - PCMSO, e do Laudo Técnico das Condições Ambientais do Trabalho - LTCAT, (Regulamento da Previdência Social — RPS, Dec. nº 3.048/99, art. 68, parágrafos 2º, 3º, 4º, 6º e 7º), a fiscalização foi obrigada a arbitrar o débito referente ao financiamento da aposentadoria especial, com respaldo na legislação citada no parágrafo anterior, utilizando-se das mesmas bases de cálculo do levantamento VNG (item 4.2). Das bases obtidas foram deduzidos os valores constantes do levantamento ADR.

Por fim, consta no TEAF (fl. 4850 (PDF – 3219)), que foram lavrados os seguintes autos de infração e NFLD's, em desfavor da RECORRENTE:

Resultado da Ação Fiscal:					
Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	03/2004	03/2004	350794499	29/03/2004	991,03
AI	03/2004	03/2004	353831140	10/03/2004	9.910,30
NFLD	12/1996	10/2003	354058711	29/03/2004	500.502,13
NFLD	04/1999	10/2003	354058770	29/03/2004	14.389.337,07
AI	03/2004	03/2004	353831158	10/03/2004	9.910,30
AI	03/2004	03/2004	354058690	29/03/2004	7.440,80

## Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 4913/4944 (PDF – 3282/3313), em 04/07/2004.

## Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, o Serviço de Análise de Defesas e Recursos, entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 6676/6678 (PDF – 5045/5047), nos seguintes termos:

2. Considerando-se a impugnação apresentada pela empresa e a documentação acostada aos autos e da análise do lançamento fiscal torna-se imprescindível o pronunciamento do auditor fiscal notificante quanto aos itens abaixo elencados:

2.1 A Impugnante traz em seu procedimento de defesa alegações referentes ao débito levantado no estabelecimento de CNPJ: 34168997/0016-91 (fls.1.641) anexando cópias de folhas de pagamento, GFIPs e Guias da Previdência Social — GPS (fls.1670/ 1777) do período de 01/2002 a 12/2002 e 13 salário. Observa-se que da verificação da planilha apresentada pela fiscalização e comparada ao Discriminativo Analítico de Débito — DAD e ainda com o Relatório de Lançamentos há divergências nos lançamentos referentes ao levantamento AFR - REM.AFERIDA AD.AG.NOCIVO" nas competências de 02/2000, 04/2000, 05/2000, 08/2000,11 e 12/2000, no ano de 2001 nas competências de 01,02,04, 08 e 12/2001 e ainda nas competências 08 e 09/2002.

2.2 Percebe-se ainda quanto ao levantamento supracitado que em algumas competências como 05, 09 e 11/2001, 11 e 12/2002 e 01,05 e 10/2003 os valores foram lançados pelo valor de referência aferido sem considerar os valores declarados em GFIP como consta na planilha, o que onera o valor da multa aplicada.

2.3 Na competência 09/2002 verifica-se divergência nos valores lançados no levantamento "ADR - REM.REF.AD.AGENTE NOCIVO" e no "AFR-REM.AFERIDA AG.NOCIVO", que segundo o item 2.4 este último representa a diferença entre o valor referência arbitrado e os valores declarados em GFIP.

2.4 Argumenta a Impugnante quanto a discrepância entre a base-de-cálculo real e aferida, quanto ao estabelecimento de CNPJ: 34.168.997/0041-00 (fls.1.642), trazendo aos autos cópias de folhas de pagamento e Guias da Previdência Social — GPS (fls.1.778/1.795) para o período de 01/2000 a 06/2000, período esse que consta na planilha apresentada pela fiscalização que ao ser comparada ao Discriminativo Analítico de Débito — DAD e ainda com o Relatório de Lançamentos, verifica-se que os valores foram lançados no levantamento "AFR- REM.AFERIDA AG.NOCIVO" sem

considerar os valores que constam na planilha como declarados em GFIP (fls. 1.576), sendo que quando do lançamento nos levantamentos "VDG — VALORES DECLARADOS EM GFIP" e "VNG — DIFERENÇA ENTRE REM.AFERIDA E GFIP" os valores foram lançados pela diferença, destacando-se a competência 06/2000 no qual o valor do salário-de-contribuição aferido é superior ao que consta na planilha.

2.5 Discorre ainda em seus argumentos que as competências de 07/2000 a 07/2001 da filial de CNPJ:134.168.997/0089-47 não apresentam valores reais anexando cópias das Guias da Previdência Social — GPS (fls.1.796/1.818) e GFIP(fl.2.205/2.280) referentes ao período de 07/2000 a 11/2001, evidenciando-se que da verificação dos autos resta claro que algumas competências como 07,08,09,10/2000e 12/2000, assim como o período de 02/2001 a 05/2001, 08/2001 e 12/2001 não confere com o valor tomado como base para aferição constante na planilha além de terem sido lançados pelo seu valor total sem considerar os valores declarados em GFIP conforme mostra a planilha (fls. 1.583).

2.6 A Impugnante contesta os lançamentos efetuados com relação à matriz de CNPJ: 34.168.997/0001-05 anexando cópias das Guias da Previdência Social — GPS (fls.1.796/1.818) e GHP (fls. 2.205/2.280) e GFIPs do período de 01/2000 a 07/2000 (fls.1.820/ 2.204) que não conferem com os valores lançados na planilha pela fiscalização como declarados em GFIPs, apresentando ainda folha de pagamento da competência 07/2001que foi tomada como parâmetro para o salário-de-contribuição aferido.

3. No que se refere aos outros estabelecimentos a Impugnante acosta copias de folhas de pagamento é GFIPS, merecendo assim serem apreciados, alegando inclusive que o 13 salário foi declarado na competência 13, pedindo assim que seja revisto esta competência que na maioria do débito levantado está lançada no levantamento "VNG — DIFERENÇA ENTRE REM.AFERIDA E GFIP" como não declarada em GFIP.

4. Ademais, da análise geral dos autos constatou-se que em diversas competências do período de 01/2000 a 12/2001os valores lançados no levantamento " VDG — VALORES DECLARADOS EM GFIP" a exemplo do estabelecimento de CNPJ: 34.168.997/006-10, as competências em que os dados conferem são: 01,02,05,11/2000 e 02,04,07, 09 a 11/2001, necessitando de que os valores lançados sejam revistos de forma geral em especial com relação as competências 12 abrangidas no lançamento fiscal.

5. No que se refere ao levantamento "ADR — Remuneração Referente ao Adicional de Agente Nocivo declarada em GFIP", relativo ao adicional do financiamento para aposentadoria especial previsto no parágrafo 6º, art.57 da Lei n.º. 8.213/1991, além dos aspectos citados nos itens acima e em razão dos princípios da verdade material e da segurança jurídica que norteiam o processo administrativo fiscal importante se faz esclarecer no Relatório Fiscal quanto ao tipo de risco nocivo/existente no ambiente de trabalho e utilização ou não de equipamentos de proteção coletiva e/ou individual que possam atenuar ou não a exposição dos segurados empregados ao mesmo, ratificando assim a cobrança do adicional do financiamento para aposentadoria especial.

6. Torna-se necessário ainda de acordo com os princípios de ampla defesa e do contraditório e também tomando como referência decisões emanadas do Colendo Conselho de Recursos que se evidencie os respectivos segurados expostos ao agente nocivo e quais setores dos estabelecimentos se encontram os segurados expostos a esses agentes inclusive a quais tipos de riscos supostamente estariam expostos de acordo com o Anexo IV do Regulamento da Previdência Social e demais normativos que disciplinam o assunto, em virtude da não apresentação do documentação de gerenciamento de riscos em que setores, uma vez que o relatório de lançamentos constante nos autos (fls. 1.223/1550) não traz observações sobre o fato gerador lançado.

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório, de fls. 6680 (PDF – 5049) e 5367/5368, informando que, com base na documentação apresentada pela RECORRENTE, o débito que havia sido levantado por arbitramento foi retificado da seguinte forma:

2.1 — Os levantamentos VDG — Valores Declarados em GFIP, VNG — Valores de folhas de pagamento e não declarados em GFIP c ADR — Adicional de Riscos Declarados em GRP, serão retificados através da emissão de FORCED por filial (em anexo).

2.2 — O levantamento AFR Aferição de Riscos será excluído totalmente do débito, conforme "Tabela de Exclusão SC Segurados Empregados", emitida por CNPJ, em anexo.

2.3 — As competências cujos valores lançados no levantamento VNG — Valores Não Declarados em GFIP - serão excluídos do débito, constarão também na "Tabela de Exclusão SC/ Segurados Empregados", emitida por CNPJ, em anexo.

3 — Ressaltamos que os valores confessados pela empresa e inclusos no PAES foram considerados para a retificação do presente débito.

Em nova análise dos autos, o Serviço de Contencioso Administrativo entendeu pela necessidade de nova diligência, às fls. 6998/6999 (PDF – 5367/5368), nos seguintes termos:

3. Conforme orientação contida no Memo-Circular Conjunto INSS/DIREP/CGFIS/CGTRIJ no 02, de 17.08.2004, os processos com diligências concluindo pela retificação ou procedência de débitos, deverão especificar, detalhar e demonstrar os documentos verificados nos quais o AFPS baseou suas conclusões, assim como os valores resultantes das alterações procedidas.

4. Ainda nesse sentido, o Manual do contencioso, aprovado pela .10 OI/INSS/DIREP no 04, de 25.03.2004, em seu item 12.4, estabelece que "a retificação deverá ser motivada e deverá trazer quadro com a especificação mensal dos valores lançados, excluídos e mantidos", possibilitando a visualização e compreensão da nova composição do débito.

5. Em vista do exposto, e em observância aos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, faz-se necessária diligência fiscal, para as seguintes providências:

a) solicitamos pronunciamento da AFPS notificante quanto aos questionamentos suscitados pela AFPS analista, no item 5 e 6 do despacho de diligência (fls. 2560/2561), acerca do levantamento ADR - Remuneração Referente ao Agente Nocivo Declarado em GFIP (matriz e filiais), à luz dos procedimentos estabelecidos na IN/INSS/DC no 100, de 18.12.2003, Capítulo X - Dos Riscos Ocupacionais no Ambiente de Trabalho (artigos 400 a 410), e, subsidiariamente a OI/DIREP no 07, de 17.06.2004, artigos 198 a 201, vigentes à época do lançamento, porquanto, não consta do Relatório da NFLD ou no resultado da diligência fiscal, os critérios e elementos utilizados para identificação dos riscos ambientais a que estão expostos os trabalhadores, tornando exigível a apresentação das demonstrações ambientais pela empresa notificada, conforme determina o art. 410 da IN/INSS/DC no 100/2003, no seu art. 410, abaixo transcrito:

*"Em procedimento fiscal que for constatada a falta do PPRA, PGR, PCMAT, PCMSO, LTCAT ou PPP, quando exigíveis, ou a incompatibilidade entre esses documentos, o AFPS fará, sem prejuízo das autuações cabíveis, o lançamento arbitrado da contribuição adicional, com fundamento legal previsto no § 30 do art. 33 da Lei no 8.212/91, combinado com o art. 233 do RPS, cabendo empresa o ônus da prova em contrário." (grifei)*

b) juntar aos autos demonstrativo dos valores retificados individualizados por competência/estabelecimento/levantamento, explicitando os motivos ensejadores das

alterações/exclusões procedidas, viabilizando a perfeita compreensão da modificação promovida e julgamento por parte deste Serviço.

c) juntar aos autos o MPF-D autorizador da diligência fiscal, juntamente com o TIAD, em observância aos artigos 571, 573, § 1º e 591 da IN/SRP no 03, de 14.07.2005.

Em resposta, o serviço de fiscalização apresentou relatório, às fls. 7059/5429 (PDF – 5428/5429), informando o que segue:

2- Quanto ao levantamento ADR — REMUNERAÇÃO REFERENTE AO ADICIONAL DE AGENTE NOCIVO-, na ação fiscal os valores foram aferidos para todos os estabelecimentos, com base nas informações obtidas através do sistema SEFIP. Tanto no momento da ação fiscal como da diligência, a empresa não apresentou a documentação exigível na citada lei, solicitada através das TIADs emitidas em 05/04/2005 e 13/10/2005, sendo lavrados os autos de infração com DEBCADs 35.383.114-0 e 35.383.115-8 e 34.405.889-4. Considerando a não comprovação pela empresa do eficaz gerenciamento no ambiente de trabalho, e do cumprimento das normas previstas na legislação, a fiscalização teve que desconsiderar as informações declaradas, sendo obrigada a realizar o lançamento do débito previdenciário, relativo ao custeio dos benefícios e ao resgate, em tese, do direito à aposentadoria especial. A alíquota foi majorada conforme o artigo 387 da IN/MPAS/SRP N/03/05.

2.1 - Com a apresentação das GFIP's, no momento da diligência fiscal, foi possível verificar quais os estabelecimentos que possuíam segurados empregados sujeitos as condições especiais cujas contribuições destinam-se ao financiamento da aposentadoria especial, conforme preceituado no artigo 57, parágrafos 6 e 7 da Lei 8.213/91, com redação dada pelo artigo 1 da Lei 9.732/98, que instituiu adicional de alíquotas a ser acrescido àquelas previstas pelo inciso II, do artigo 22 da Lei 8.212/91, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

2.2 - Com base no acima exposto o débito foi mantido nas filiais com segurados expostos ao risco, e excluídos naquelas em que não havia essa informação. Quanto à solicitação constante no despacho de fl. 2680, parágrafo 5, item a, não foi possível a verificação do tipo risco nocivo existente no ambiente de trabalho, bem como a utilização ou não de equipamento de proteção coletiva e/ou individual "in loco", porque as filiais já estavam com as atividades encerradas, conforme Alteração Contratual de 04/03/2005, em anexo.

Portanto, foram excluídos os levantamentos AFR e algumas competências estabelecimentos dos levantamentos VNG e VDG, além da retificação da base de cálculo para os Levantamentos VDG, ADR e VNG.

Após devidamente intimada da diligência, em 18/11/2009, mediante edital de fl. 7082 (PDF – 5451), a RECORRENTE não apresentou manifestação.

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Salvador/BA julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 7700/7713 – PDF 6069/6082):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/10/2003

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.**

Com base no princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal, cabe a revisão do lançamento quando for constatada matéria de fato representada por documentos não apresentados a fiscalização, mas exibida por ocasião de diligência, defesa ou recurso, que alterem a natureza quantitativa do crédito tributário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ de origem acolheu as retificações realizadas pela fiscalização, as quais contemplaram a maior parte das alegações constantes na peça de defesa, tais como: a aferição indireta como medida excepcional; a existência de períodos sem atividade em algumas filiais; desconsideração de débitos incluídos no Programa de Parcelamento Especial (PAES); valores do 13º declarados em GFIP; revisão de ofício e diligência.

Além do mais, a DRJ entendeu pela aplicação da legislação mais benéfica à RECORRENTE, com relação à multa de mora aplicada, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, considerando todos os processos conexos.

Assim, o crédito remanescente findou no montante de R\$ 2.363.041,04, já inclusos juros e multa de mora

Em face desta decisão houve a interposição de Recurso de Ofício.

**Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 07/07/2010, conforme AR de fls. 7724/7727 (PDF – 6093/6096), apresentou o recurso voluntário de fls. 7729/7735 (PDF – 6098/6104), em 06/08/2010.

Em suas razões, sustentou tão-somente a aplicação da multa mais benéfica trazida pela Lei nº 11.941/2009, que deu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91.

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

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

## **RECURSO DE OFÍCIO**

### **Admissibilidade**

Em face do acórdão proferido pela DRJ em Salvador/BA houve Recurso de Ofício, uma vez que foi reconhecida a procedência parcial das alegações do contribuinte.

Preliminarmente, devo apontar que o recurso de ofício **não** preenche condições de admissibilidade, posto que o valor exonerado pela DRJ é inferior ao valor de alçada, hoje fixado em R\$ 15.000.000,00 pela Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, em vigor no dia 01/02/2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão **exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa**, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

(...)

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Para efeitos de verificar o valor de alçada adstrito ao conhecimento do recurso de ofício, deve ser levado em consideração apenas o valor do tributo (principal) e encargos de multa, não computando-se os juros, conforme dispõe o art. 1º da Portaria MF n.º 02/2023.

Desta forma, considerando que o valor exonerado pela DRJ a título de contribuição (obrigação principal) e encargos de multa foi correspondente a R\$ 9.366.775,56 (representado pela diferença entre R\$ 11.026.709,72 e R\$ 1.659.934,16 – fl. 7699 [PDF pág. 6068]), tem-se que o montante exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido para os recursos de ofício.

Esclareço, também, que deve ser aplicado o valor de limite de alçada vigente à época da apreciação pela segunda instância, nos termos da Súmula n.º 103 do CARF:

Súmula CARF n.º 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Com isso, não merece conhecimento o recurso de ofício, restando definitiva a decisão da DRP na parte em que julgou procedente a autuação.

## **RECURSO VOLUNTÁRIO**

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

**MÉRITO: Da Multa Aplicável. Retroatividade Benigna**

A RECORRENTE alega que a forma de comparação a fim de definir a multa aplicada seria entre a penalidade prevista no art. 35 da lei 8.212/91 (anterior à MP 449/2008) com a penalidade no mesmo dispositivo após a alteração da MP 449/2008.

Entendo que assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

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, 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 (se houvesse), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

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 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 8.212/91<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. A empresa é também obrigada a: (...)</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. A empresa é também obrigada a: (...)</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</p>	<p><b><u>Lei 8.212/91:</u></b></p> <p>Art. 35. Os débitos com a União</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>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, 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><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</a></p>	<p>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> (...)</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.</u> <a href="#">(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</a></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</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração</u> e <u>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 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 anteriores 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 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 N.º 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 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 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 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 a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008, de tal forma que não pode ser objeto de comparação para fins da aplicação da retroatividade benigna.

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 trazida pela Lei 11.941/09, para fins de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

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 (nos lançamentos de obrigações principais).

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:

- (i) NÃO CONHECER do recurso de ofício, em razão do limite de alçada;
- (ii) DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, apenas para 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