



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>18088.000714/2009-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.324 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	RAIZEN ARARAQUARA ACUCAR E ALCOOL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. CFL 78. OMISSÕES NO ACÓRDÃO EMBARGADO. RECONHECIMENTO DE NULIDADE PARCIAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Embargos de Declaração opostos por contribuinte contra acórdão da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que manteve auto de infração por descumprimento de obrigação acessória relacionada à Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

A questão em discussão refere-se às omissões no acórdão embargado quanto à (i) alegação de nulidade do acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), por erro de fundamentação na decisão; e (ii) nulidade da autuação fiscal, em razão da suposta cumulação indevida de penalidades referentes ao descumprimento de obrigações principais e acessórias.

O acórdão embargado não enfrentou expressamente as alegações da embargante, configurando omissão relevante nos termos do artigo 1.022 do Código de Processo Civil.

Omissão reconhecida quanto à necessidade de esclarecer que a alegação de ausência de fundamentação legal válida ("capitulação legal") não deve ser conhecida em razão da preclusão, tendo em vista a ausência desse argumento na fase de impugnação administrativa.

A cumulação de penalidades de natureza distinta, aplicando-se simultaneamente sanções por descumprimento de obrigação principal e acessória, não encontra respaldo legal, devendo ser observada a

retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN e na jurisprudência administrativa do CARF.

PENALIDADES. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. Diante da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, cabe aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação das multas conexas por infrações relativas à apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP (multas Código de Fundamento Legal - CFL 68, 69, 85 e 91) com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa CFL 78). A interpretação fundamenta-se no *Parecer SEI nº 11315/2020/ME* e na *Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME*, os quais vinculam a Receita Federal ao entendimento de que a multa do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei nº 11.941/2009, deve retroagir quando mais benéfica ao contribuinte.

Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, para explicitar que (i) a alegação de ausência de fundamentação legal válida não deve ser conhecida por preclusão e (ii) o recurso voluntário deve ser parcialmente provido, para que, se mais benéfica, aplique-se a retroatividade benigna à penalidade por apresentação de GFIP com incorreções ou omissões, nos termos do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para reformar a decisão anterior, de modo a explicitar que (a) a alegação de ausência de indicação de fundamentação legal válida (“capitulação legal”) não deve ser conhecida, em razão da preclusão; e que (b) o recurso voluntário deve ser parcialmente provido, tão-somente para que, se mais benéfica, aplique-se a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei 8.212, de 1991.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o teor da decisão com a qual Sônia de Queiroz Accioly, Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, admitiu os presentes embargos de declaração:

Trata-se de Embargos de Declaração apresentado pela contribuinte contra acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF.

### Do acórdão embargado

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção exarou o Acórdão nº 2202-009.787, em 5/04/2023 (e-fls. 191 e ss), conforme ementa a seguir:

**ASSUNTO:** **OBRIGAÇÕES** **ACESSÓRIAS**  
**Período de apuração:** **01/01/2005** a **31/10/2006**  
**AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 78. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. INFORMAÇÕES** **OMISSAS.**

Constitui infração ao art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91 a omissão, em GFIP, de 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. A penalidade imposta corresponde ao disposto no art. 32-A, inciso I e §§ 2 e 3 da Lei nº 8.212/91, incluídos pela MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:  
*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.*

### Da tempestividade

A contribuinte teve ciência do acórdão em 12/6/2023, apresentando, tempestivamente, em 19/6/2023, os embargos de declaração de e-fls. 204 a 209.

### **Dos Embargos de Declaração**

Os Embargos de Declaração foram apresentados com fundamento no art. 65, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, no qual a contribuinte alega a existência de omissões quanto à nulidade do acórdão da DRJ e nulidade da autuação.

### **Admissibilidade dos Embargos de Declaração**

Os Embargos de Declaração estão previstos no art. 65, do Anexo II do RICARF:

**Art. 65.** Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Do dispositivo transcrito observa-se que os embargos de declaração são cabíveis apenas nas hipóteses em que ocorra na decisão atacada as seguintes hipóteses: a) omissão no enfrentamento de ponto que a turma deveria se pronunciar; b) obscuridade, que se caracteriza pela impossibilidade de se compreender o raciocínio desenvolvido para fundamentar a decisão e/ou o que efetivamente restou decidido pelo órgão de julgamento; e c) contradição entre a decisão e os seus fundamentos.

Feitas essas considerações, passamos à necessária apreciação.

### **Das omissões quanto à nulidade do acórdão da DRJ e nulidade da autuação**

A embargante alega que o acórdão incorreu em omissão na análise das alegações trazidas em sede de recurso voluntário, quais sejam, a nulidade da decisão da DRJ (por erro de fundamentação da decisão) e a nulidade do auto de infração em julgamento (erro na apuração da multa aplicada).

Nesse sentido, afirma que:

“A decisão objeto do Recurso Voluntário, ao tratar da mencionada revogação [pela Lei nº 11.941/2009], equivocou-se em sua linha de raciocínio, transcrevendo os artigos 35-A da Lei 8.212/91 e 44 da Lei 9.430/96, que supostamente amparariam a autuação.”

E que, ao assim proceder, a decisão recorrida utilizou-se das disposições atinentes às penalidades correlatas à ausência de recolhimento da obrigação principal, ou seja, ao tributo, que não servem de fundamento à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Em razão da desconexão do auto de infração com a decisão da DRJ, arguiu a nulidade desta. Todavia, sobre tal matéria, nada foi tratado no acórdão.

Continua a embargante, no que diz respeito à omissão quanto à nulidade da autuação:

“Foi demonstrado no Recurso Voluntário que o Agente Fiscal, que deveria observar somente o descumprimento das obrigações acessórias (GFIP), objeto deste Auto de Infração, trouxe as multas por descumprimento de obrigações

principais, somando-as às multas acessórias. Tinha a intenção de aferir a multa supostamente mais benéfica. Isto se pode ver mediante a tabela mencionada no subitem 3.4, inclusa no Relatório Fiscal da Multa aplicada a este Auto de Infração. Ora, uma coisa é a infração, de obrigação principal (de dar), onde há a multa de ofício, hoje de 75%, tal como prevista na Lei 9.430/96, art. 44, I. Outra a multa de mora, tal como prevista no art. 61 e § 2.º da Lei nº 9.430/96. E outra totalmente diferente a multa formal, pelo descumprimento de obrigação acessória. Por essa razão, a existência de multas particulares conforme a natureza das infrações, a embargante fundamentou seu pedido de anulação na ilegalidade da multa aplicada. O que fora lavrado pelo Auditor Fiscal carece de base legal. As sanções por descumprimento de obrigação principal (de dar, pagar o tributo) e por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distinta e não podem ser misturadas, como foi feito no Auto de Infração. Isso, porém, sequer foi analisado no acórdão. O fundamento do Recurso Voluntário não foi enfrentado.”

Da leitura do inteiro teor do acórdão e compulsando com os termos do Recurso Voluntário de e-fls. 140 a 148, verifica-se que assiste razão à embargante.

De fato, foram alegadas nulidades tanto do acórdão da DRJ quanto do auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, matérias essas que não foram devidamente tratadas no acórdão ora embargado, em que pese sua conclusão pela higidez do lançamento fiscal.

Assim, entendo que resta demonstrada a existência de omissões no acórdão embargado.

#### **Conclusão**

Pelo exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, dou seguimento aos Embargos de Declaração opostos pela contribuinte.

Encaminhe-se ao conselheiro relator Martin da Silva Gesto para inclusão em pauta de julgamento.

Diante do exposto, os embargos foram admitidos **integralmente, em razão das omissões constatadas quanto à nulidade do acórdão da DRJ e à nulidade da autuação.**

É o relatório.

#### **VOTO**

**O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:**

## 1 CONHECIMENTO

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço dos presentes embargos de declaração.

## 2 QUADRO ACERCA DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Trata-se de embargos de declaração opostos por **Usina Zanin Açúcar e Álcool Ltda.**, em face do Acórdão n.º 2202-009.787, proferido pela **2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF**, que negou provimento ao recurso voluntário da embargante e manteve o auto de infração lavrado por descumprimento de obrigação acessória.

No pedido de embargos, a embargante sustenta a existência de **omissões** na decisão, requerendo que sejam sanadas. O primeiro ponto de alegação refere-se ao fato de que a decisão embargada teria utilizado **legislação revogada pela Lei 11.941/2009** para fundamentar a improcedência da impugnação. A embargante argumenta que o acórdão fez referência a **dispositivos legais voltados para a ausência de recolhimento da obrigação principal (tributo)**, o que não teria pertinência ao caso, pois a infração apurada se refere ao descumprimento de obrigação acessória. Destaca que o acórdão mencionou os artigos **35-A da Lei 8.212/91** e **44 da Lei 9.430/96**, os quais tratam de penalidades pelo não pagamento de tributos, e não pela omissão de informações na GFIP. Assim, sustenta que a fundamentação do auto de infração estaria incorreta e que a decisão deveria ter enfrentado essa questão, o que não ocorreu.

A segunda omissão apontada diz respeito à **confusão realizada pelo Auditor Fiscal na aplicação das sanções**. A embargante alega que foram **misturadas multas de obrigações principais e acessórias**, somando penalidades que não poderiam ser aplicadas conjuntamente. Argumenta que multas por descumprimento de obrigação principal (como a falta de pagamento de tributo) **não podem ser somadas às penalidades por descumprimento de obrigação acessória**, pois possuem **natureza jurídica distinta**. A embargante sustenta que esse argumento foi devidamente exposto no recurso voluntário, mas **não foi enfrentado pelo acórdão embargado**, caracterizando nova omissão.

Diante disso, a embargante requer o **provimento dos embargos de declaração**, a fim de que sejam sanadas as omissões apontadas.

A embargante apontou a existência de **omissões** na decisão proferida no Acórdão n.º 2202-009.787, alegando que a fundamentação adotada utilizou **legislação revogada pela Lei 11.941/2009**, bem como que houve **confusão na aplicação das multas**, com a cumulação indevida de penalidades de natureza distinta.

Nos termos do artigo 1.022 do Código de Processo Civil, os embargos de declaração são cabíveis para sanar **omissão, contradição, obscuridade ou erro material**.

No caso concreto, verifica-se que o acórdão embargado, ao manter a penalidade aplicada, **não analisou expressamente** a alegação de que a legislação utilizada como fundamento estaria revogada ou seria inaplicável ao caso. Além disso, não enfrentou **a distinção entre multas por descumprimento de obrigação principal e acessória**, conforme sustentado pela embargante.

A ausência de manifestação sobre tais questões constitui **omissão relevante**, pois impede que a matéria seja apreciada de maneira completa e adequada. Dessa forma, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração para suprir as omissões verificadas.

### **3 AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO – INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 35-A DA LEI 8.212/91 E 44 DA LEI 9.430/96 - REVOGAÇÃO PELA LEI 11.941/2009.**

A autoridade fiscal lavrou o **Auto de Infração** em desfavor da recorrente, constituindo crédito tributário no valor de **R\$ 40.680,00**. A autuação foi fundamentada no **artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991**, com as alterações promovidas pela **Lei nº 11.941/2009**, devido à constatação de **omissões e incorreções em informações prestadas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP)**. De acordo com o **Relatório Fiscal da Infração**, a fiscalização identificou que a contribuinte **deixou de informar corretamente valores incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, além de excluir indevidamente informações por meio de GFIPs retificadoras**.

Cientificada, o sujeito passivo apresentou **impugnação administrativa**, na qual sustentou a **nulidade do auto de infração**, sob os seguintes fundamentos: (i) **irregularidade na lavratura de dois autos de infração distintos (nº 37.190.813-2 e nº 37.190.815-9)** para um mesmo período de apuração, alegando que a separação ocorreu de forma indevida e que ambos os autos deveriam ser julgados conjuntamente; (ii) **erro na aplicação das penalidades**, argumentando que a fiscalização **confundiu a multa de ofício (75%) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 com a multa de mora prevista no artigo 61, §2º, da mesma lei**, aplicando cumulativamente penalidades que não poderiam coexistir; (iii) **ausência de infração em determinados períodos**, alegando que, em algumas competências, não havia elementos que justificassem a autuação; (iv) **inexistência de prejuízo ao fisco ou aos segurados**, uma vez que a empresa **possuía toda a documentação comprobatória dos recolhimentos previdenciários**, não havendo dano à arrecadação ou aos trabalhadores. Diante desses argumentos, a impugnante pleiteou **a anulação do lançamento fiscal**.

A impugnação foi submetida à análise da **13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/RJ1)**, que, em sessão realizada em **14 de fevereiro de 2011**, proferiu o **Acórdão nº 12-35.705**, por meio do qual **negou provimento à impugnação e manteve integralmente o auto de infração**. O colegiado entendeu que a autuação **se baseou em descumprimento de obrigação acessória**, independentemente da existência de prejuízo financeiro

para a Receita Federal ou para os segurados. Rejeitou o pedido de apensamento dos autos de infração, argumentando que a separação foi realizada **com base na aplicação diferenciada das penalidades previstas na legislação vigente em cada período**, sem que houvesse violação ao princípio da uniformidade. Ademais, considerou **regular a aplicação da penalidade fundamentada no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991**, afastando a tese de que haveria cumulação indevida de sanções. Por fim, destacou que **a infração tem natureza formal**, ou seja, **o simples descumprimento da obrigação de prestar informações na GFIP já configura a infração**, independentemente da alegação de que a empresa detinha documentação comprobatória dos recolhimentos efetuados.

Assim, a DRJ/RJ1 **confirmou a exigência do crédito tributário**, relativo à penalidade.

Diante desse contexto, diz o recorrente, *verbatim*:

Como demonstrado desde a Impugnação, o Auto de Infração FUNDAMENTOU-SE EM LEGISLAÇÃO REVOGADA PELA LEI FEDERAL N.º 11.941/2009.

Essa ressalva se faz oportuna na medida em que a decisão objeto do Recurso Voluntário, ao tratar da mencionada revogação, equivocou-se em sua linha de raciocínio, transcrevendo os artigos 35-A da Lei 8.212/91 e 44 da Lei 9.430/96, que supostamente amparariam a autuação.

Ao assim proceder, A DECISÃO RECORRIDA UTILIZOU-SE DAS DISPOSIÇÕES ATINENTES ÀS PENALIDADES CORRELATAS À AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, OU SEJA, DO TRIBUTO, QUE NÃO SERVEM DE FUNDAMENTO À APLICAÇÃO DE MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Ocorre que tal argumento está ausente da impugnação.

Eis os argumentos utilizados nas razões de impugnação, sintetizados:

Argumento do Contribuinte	Fundamento Legal	Objeto e Consequência
---------------------------	------------------	-----------------------

**1. Inexistência de Infração**

(Os fatos reais demonstram que os valores foram recolhidos corretamente, com GFIPs retificadoras que não prejudicaram o Fisco)

- Princípio da não incidência de sanção sem infração  
- Disposições do CTN, especialmente os arts. 113 e 122

- A multa se torna inexigível ou nula, pois não houve descumprimento da obrigação principal nem infração efetiva

**2. Aplicação Indevida de Dupla Sanção**

- Art. 97 do CTN, que determina que somente a lei pode

- O Auto de Infração seria anulado, já que não se admite a aplicação de duas penalidades por

(Imposição cumulada de multa de mora e multa de ofício sobre os mesmos fatos) estabelecer sanções - Princípio da unicidade da sanção para um mesmo fato uma única infração

**3. Cálculo Arbitrário da Multa** (Soma indevida das multas referentes à obrigação principal e à obrigação acessória, com base em tabelas arbitrárias) - Princípio da legalidade das sanções - Correta aplicação da norma sancionadora conforme a legislação tributária e doutrina - A metodologia de cálculo da multa seria considerada inválida, podendo resultar em revisão ou redução do valor aplicado

**4. Dissociação entre Período Autuado e Fatos Verificados** (O relatório fiscal não descreve infrações correspondentes a determinados períodos informados na autuação) - Princípio da segurança jurídica - Necessidade de congruência entre o fato gerador e a sanção (falta de correspondência entre período autuado e infração) - A autuação seria declarada nula, por inadequação na delimitação do período de incidência em relação aos fatos constatados

Como se vê, as razões de impugnação não contêm argumento relativo à suposta falha na indicação do fundamento legal (“capitulação”) da infração, de modo que tal matéria não deveria ser conhecida (art. 17 do Decreto 70.235/1972).

Nesse sentido, confira-se o seguinte precedente:

**Numero do processo:** 13558.000759/2009-84

**Turma:** Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Thu Sep 29 00:00:00 UTC 2022

**Data da publicação:** Thu Dec 01 00:00:00 UTC 2022

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2005 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. RECURSO VOLUNTÁRIO. RAZÕES DISSOCIADAS DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO PROJETADO PELA IMPUGNAÇÃO E PELO ACÓRDÃO-RECORRIDO. INOVAÇÃO. PRECLUSÃO. Não se conhece de recurso voluntário cujas razões inovam por inteiro a matéria constante do lançamento e do acórdão-recorrido, em razão da preclusão.

**Numero da decisão:** 2001-005.016

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário. (documento assinado digitalmente) Honorio Albuquerque de Brito - Presidente (documento assinado digitalmente) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a) Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

**Nome do relator:** THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO

Diante do exposto, deve-se dar provimento aos embargos de declaração, sem efeitos infringentes, tão-somente para suprir a omissão, de modo a reconhecer que a alegação de ausência de indicação de fundamentação legal válida (“capitulação legal”) não deve ser conhecida, em razão da preclusão.

#### 4 CUMULAÇÃO DE PENALIDADES

Diz o embargante, *verbatim*:

Foi demonstrado no Recurso Voluntário que o Agente Fiscal, que deveria observar somente o descumprimento das obrigações acessórias (GFIP), objeto deste Auto de Infração, trouxe as multas por descumprimento de obrigações principais, somando-as às multas acessórias.

Tinha a intenção de aferir a multa supostamente mais benéfica. Isto se pode ver mediante a tabela mencionada no subitem 3.4, inclusa no Relatório Fiscal da Multa aplicada a este Auto de Infração.

“Ora, uma coisa é a infração, de obrigação principal (de dar), onde há a multa de ofício, hoje de 75%, tal como prevista na Lei 9.430/96, art. 44, I. Outra a multa de mora, tal como prevista no art. 61 e § 2.º da Lei nº 9.430/96. E OUTRA TOTALMENTE DIFERENTE A MULTA FORMAL, PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Conforme orientação exposta no seguinte precedente,

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CÓDIGO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL CFL 78.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com informações incorretas ou omissas.

(RV 19515.722024/2011-11; Ac 2202-006.781)

Desse modo, e nos limites de cognição deste recurso voluntário, consideradas suas idiosincrasias processuais, é cabível ao caso a aplicação da multa específica, motivada pela apresentação das obrigações acessórias com informações incorretas ou omissas (CFL 78).

Sobre a aplicação normativa intertemporal das penalidades classificadas como CFL 78, o Conselheiro BENJAMIN HENTSCH bem elucida o quadro:

O Parecer SEI N° 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n° 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho n° 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n° 8.212, de 1991.

Diante disso, a Súmula CARF n° 119 foi cancelada e a jurisprudência administrativa passou a adotar a interpretação de a multa do art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, na redação da Lei n° 11.941, de 2009, retroagir em relação aos lançamentos por descumprimento de obrigação principal.

Como decorrência lógica das premissas dessa interpretação, as multas conexas por descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação de GFIP (multas CFL 681 , 692 , 853 e 914 ) devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei n° 8.212, de 1991, incluído pela Lei n° 11.941, de 2009, por apresentação de GFIP com incorreções ou omissões (CFL 78), eis que por esta absorvidas.

Nos CFLs 68, 69 e 78, cada competência consubstancia-se em uma ocorrência da infração, a merecer comparação pontual (por competência, se compara: CFL 68 + CFL 69 x CFL 78). Logo, um único Auto de Infração CFL 68, 69 ou 78 abriga múltiplas multas (há uma multa a cada competência de GFIP neles constante). Contudo, a multa é única nos CFLs 85 e 91, ou seja, os CFLs 85 e 91 veiculam uma única infração com apuração de multa única (não se fala em ocorrências de infração por competência, sendo apurados em relação a todo o período fiscalizado), em face da capitulação nos art. 92 e 102 da Lei n° 8.212, de 1991. Diante disso, na hipótese de coexistirem autuações conexas nos CFLs 68, 69, 85 e 91, devem ser realizados dois comparativos para se apurar a multa mais benéfica.

Num primeiro momento, se verificam as competências em que o CFL 78 é mais benéfico de plano.

Para tanto, há que se confrontar por competência a multa CFL 68 somada a multa CFL 69 com o valor da multa CFL 78 na competência, prevalecendo a multa CFL 78 nas competências em que for mais benéfica.

Caso subsistam competências em que o CFL 78 não é o mais benéfico, um segundo comparativo deve ser elaborado e a envolver apenas as competências em que o CFL 78 não foi considerado mais benéfico.

Assim, nesse segundo comparativo, cabe primeiro somar as multas CFL 68 e 69 de todas as competências em que o CFL 78 não foi considerado mais benéfico para, a

seguir, somar esse total as multas dos CFLs 85 e 91 e comparar o valor resultante com o montante apurado a partir da soma das multas CFL 78 das competências em que o CFL 78 fora considerado menos benéfico.

Por conseguinte, nesse segundo comparativo pode resultar como mais benéfico o somatório dos CFLs 68 e 69 mais benéficos do primeiro comparativo com os CFLs 81 e 85 ou como mais benéfico o somatório das competências CFL 78 tidas no primeiro comparativo por menos benéficas.

Logo, a multa a ser considerada mais benéfica pode em parte advir do primeiro comparativo e em parte advir do segundo comparativo, na hipótese de existirem AIOAs CFL 85 e/ou CFL 91.

De qualquer forma, importa destacar que, quando da liquidação da decisão, a comparação a ser realizada demanda a análise conjunta de todos os AIOAs CFLs 68, 69, 85 e 91 conexos subsistentes (ou seja, lavrados na ação fiscal e não cancelados ou em parte não cancelados, administrativa ou judicialmente), ainda que pagos, parcelados, não-impugnados, inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008; na linha do entendimento veiculado no §2º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, agora restrito aos AIOAs.

(RV 12898.000121/2010-63)

Como a cumulação de penalidades de natureza distinta **não encontra amparo legal**, deve-se corrigir o lançamento, para que ele tome por parâmetro de controle apenas a legislação de regência específica à CFL 78, com a observância de eventual efeito intertemporal (art. 106 do CTN; arts. 32-A e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.941, de 2009; e Parecer SEI 11315/2020/ME - Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME).

Os embargos de declaração, nos termos do artigo 1.022 do Código de Processo Civil, têm ensejo quando há obscuridade, contradição, omissão ou erro material no julgado. **Em hipóteses excepcionais, a jurisprudência admite que lhes sejam emprestados efeitos infringentes:**

Os embargos de declaração, nos termos do art. 1.022 do Código de Processo Civil, têm ensejo quando há obscuridade, contradição, omissão ou erro material no julgado. Em hipóteses excepcionais, a jurisprudência admite que lhes sejam emprestados efeitos infringentes.

(EDcl no AgInt no AREsp n. 2.169.702/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 22/4/2024, DJe de 26/4/2024.)

Ante o exposto, acolho os embargos de declaração com efeitos infringentes, para reformar a decisão anterior, de modo a explicitar que (a) a alegação de ausência de indicação de fundamentação legal válida (“capitulação legal”) não deve ser conhecida, em razão da preclusão; e que (b) o recurso voluntário deve ser parcialmente provido, tão-somente para que, se mais benéfica, aplique-se a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei 8.212, de 1991.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino**