



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001546/2009-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.879 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente EDITORA BRASILIENSE LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2004

REVISÃO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

O Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 149, que o lançamento e efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Já o inciso III do art. 272 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (Portaria MF nº 430/2017) preceitua que compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil a revisão de ofício de lançamentos. A competência legal do CARF para se manifestar em processo de exigência fiscal está restrita à fase litigiosa, que não se confunde com revisão de lançamento.

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 (CFL 68). Referida infração é mensal e corresponde a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada ao valor legalmente previsto em função do número de segurados em cada competência.

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, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, mediante a comparação da multa lançada com a que seria devida a partir do 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: 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. 128/147, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo I/SP, de fls. 101/113, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.185.583-7, de fls. 02/08, lavrado em 08/05/2009, referente à competência 09/2004, com ciência da RECORRENTE em 11/05/2009, conforme assinatura no próprio auto de infração, de fl. 2.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor histórico de R\$ 6.645,90.

Dispõe o relatório da infração (fl. 05) que a empresa apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, como trecho abaixo colacionado:

4. Em 06/02/2009, intimamos a empresa apresentar os documentos contábeis que geraram as despesas lançadas na conta 510257-5 - DIREITOS AUTORAIS. Em 09/03/2009, intimamos a empresa a apresentar os contratos e os comprovantes relativo a alguns pagamentos de Direitos Autorais lançados na contabilidade, os quais foram relacionados em uma planilha anexada ao TIF. Todos os documentos solicitados foram apresentados, com exceção do(s) documento(s) referente(s) ao pagamento escriturado no livro Diário/2004, em fls. 183, com data de 30/09/2004, no valor de R\$ 399.000,00, com o histórico "Valor ref. Acerto de Direitos Autorais 09/04". Em 23/04/2009, reintimamos o contribuinte a apresentar o referido comprovante de pagamento e/ou o respectivo esclarecimento/justificativa, por escrito, assinado pelo representante legal. Em resposta, a empresa informou que, após várias tentativas de localização do referido documento, não conseguiu encontrá-lo dentro do prazo concedido pela fiscalização, solicitando prorrogação do prazo para a apresentação do(s) documento(s).

5. Considerando que a empresa não apresentou o(s) referido(s) documento(s) em 60 dias, pois a primeira intimação ocorreu em 09/03/2009 e considerando que na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF da empresa, não localizamos a correspondente informação, destacando-se que os demais pagamentos de Direitos Autorais contabilizados foram localizados na DIRF, com base no artigo 33, parágrafo 30, da Lei 8.212/91, consideramos o pagamento de R\$ 399.000,00 como sendo remuneração de empregados e portanto fato gerador de contribuições previdenciárias.

6. Devido à impossibilidade de se identificar o(s) segurado(s) que receberam o referido valor, a contribuição previdenciária dos empregados foi aferida, aplicando-se a alíquota de 8% sobre o correspondente salários de contribuição.

7. Considerando que o fato gerador mencionado não foi declarado na GFIP de 09/2004, a empresa apresentou guia com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo assim, o artigo 32, inciso IV, parágrafo 50 da Lei 8.212/91.

Por fim, consta no TEPF, que o presente procedimento fiscal resultou na lavratura dos seguintes autos de infração em desfavor da RECORRENTE:

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período	Número	Data	Valor
AI	05/2009 05/2009	371394872	08/05/2009	13.291,66
AI	05/2009 05/2009	371855837	08/05/2009	6.645,90
AI	09/2004 09/2004	371855802	08/05/2009	61.841,81
AI	09/2004 09/2004	371855810	08/05/2009	44.835,31
AI	09/2004 09/2004	371855829	08/05/2009	170.064,97

Impugnação

Devidamente intimada, a RECORRENTE, apresentou sua Impugnação de fls. 39/42, em 10/06/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo I/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

1— Os fatos e a fundamentação jurídica dos pedidos

Após relato dos fatos, alega que o AI lavrado não reúne condições mínimas de subsistir.

Por primeiro, deve ser anulado o Auto de Infração, porquanto tal como amplamente demonstrado nas defesas administrativas protocoladas contra os Autos de Infração nº37.185.580-2, nº 37.185.581-0 e nº38.185.582-9;

O pressuposto desta autuação está firmado em singela presunção da autoridade fiscal, já que não consta com nenhuma prova que permita desconsiderar a natureza dos R\$ 399.000,00 tal como contabilizados, isto é, despesas com direitos autorais, muito menos para considerá-la como se pagamento de salário fosse, para o que seria necessário demonstrar a presença dos requisitos prescritos pelo artigo 3º, da CLT, o que passou longe de ser feito pela fiscalização.

Deve ser anulado também na medida em que a multa imposta, ao buscar seu fundamento no §5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, está capitulada em dispositivo legal não mais vigente, que já foi revogado pelo artigo 24 da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009.

Caso não sejam acolhidos estes argumentos, o que só se admite pelo princípio da eventualidade, deve-se, ao menos, reconhecer a aplicação retroativa do artigo 32- A, I e §3º, II, da Lei nº 11.941/09, no presente caso, de forma que a multa aplicada contra a Impugnante não supere a R\$ 500,00, já que citado dispositivo legal determinou, de forma benigna, a aplicação da multa equivalente a R\$ 20,00 por grupo de 10 informações incorretas, ao mínimo de R\$ 500,00. É o que se impõe o artigo 106 do Código Tributário Nacional.

II. Os pedidos

Diante do exposto, requer o acolhimento da impugnação em todos os seus termos, de tal forma que seja reconhecida e decretada:

i. A nulidade do Auto de Infração, com o cancelamento da multa imposta, tendo em vista (i.1) que esta autuação fiscal está firmada tão somente em presunção, ou (i.II) porque a multa foi capitulada em dispositivo legal revogado.

Na eventual hipótese de não ser este o entendimento, requer-se, ao menos, seja acolhida a presente impugnação a fim de que:

ii. A multa imposta seja reduzida para R\$ 500,00, nos termos do art. 32-A, I e §3º, II, da Lei nº 11.941/09, cuja aplicação retroativa deve ser reconhecida aqui em respeito ao artigo 106 do CTN.

Em tempo, requer o julgamento conjunto dessa impugnação com aquelas apresentadas contra os Autos de Infração nº 37.185.580-2, nº 37.185.581-0, nº 37.185.582-9, e 37.139.487-2, tendo em vista a íntima ligação entre os fatos e as matérias versadas.

Por fim, pede para que todas as intimações e notificações provenientes deste processo administrativo continuem sendo encaminhadas para o endereço de seu estabelecimento, localizado na cidade de São Paulo, na Rua Mourato Coelho, 111, Bairro de Pinheiros, CEP 05417-010.

Em 26/02/2010, foi protocolizado o documento de fls. 66, acompanhado de Procuração, e cópia de Atas Sumárias de Assembleia Geral Ordinária e de Assembleia Geral Extraordinária realizadas em 12/08/2009, Primeira Alteração e Consolidação do Contrato Social, fls. 67/91.

A empresa requer a juntada de cópia de seu último contrato social e da Procuração anexa, a retificação de sua denominação para Editora Brasiliense Ltda., e a inclusão dos advogados signatários, a fim de que recebam, com exclusividade, todas as intimações relativas ao presente procedimento, sob pena de nulidade.

Informa como endereço para as intimações: Alameda Santos, 2441, 3º andar, cj. 31, São Paulo/SP, CEP: 01419-002.

O contribuinte obteve vistas e retirou cópias de partes do processo 08/04/2010, fls. 93.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo I/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 101/113):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 08/05/2009 a 08/05/2009

Ementa:

GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA APLICADA. LEGALIDADE.

Para os fatos geradores ocorridos antes da edição da MP 449/2008, no caso de ausência de declaração em GFIP e ausência de recolhimento, a lavratura deve ser feita com a penalidade mais benéfica ao sujeito passivo, resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e a soma da multa de mora do inciso II do art. 35 mais a multa prevista no §5º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/91.

JULGAMENTO SIMULTÂNEO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste mandamento legal determinando julgamento simultâneo das impugnações, devendo a decisão de primeira instância ser fundada com observância do princípio da celeridade do julgamento.

SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO.

Pertence à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - DERAT jurisdicionante do contribuinte a competência para intimação de acórdão emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão DRJ, em 09/12/2010, conforme AR de fls. 122, apresentou o recurso voluntário de fls. 128/147, em 07/01/2011.

Em suas razões, a RECORRENTE afirma que, por força do princípio da ampla defesa que rege o presente processo, apresenta novos argumentos no sentido de postular pela anulação do lançamento, sob a alegação da ocorrência de fato superveniente à impugnação.

Relata que foi constatada na auditoria uma série de desvios praticados pela ex-sócia e diretora administrativa e financeira, sendo certo que o valor lançado às fls. 183 do Livro Diário corresponde à parte dos recursos da RECORRENTE desviados pela ex-sócia. Afirma que, na época da impugnação, não tinha levantado todas as provas dos desvios.

Além de atos de liberalidade vedados pelo art. 154, §2º, “a”, da Lei 6.404/76, a ex-sócia, sem nenhuma autorização da assembleia de acionistas, usou bens e recursos financeiros da RECORRENTE em proveito próprio e de terceiros, amigos e parentes, inclusive, tipificando a conduta proibida pelo art. 154, § 2º, b, da Lei 6.404/76, e, por conta dessas condutas ilícitas, foram causados severos prejuízos à RECORRENTE.

Informa que promoveu a exclusão da referida ex-sócia e ingressou, em 26 de maio de 2010, com a Ação de Responsabilidade Civil Contra Administradora, processo nº 583.00.2010.148740-0, cuja cópia da inicial segue anexa.

Assim, haja vista os desvios de dinheiro da empresa Recorrente, praticados pela ex-sócia, tal fato descaracteriza o fato gerador presumido pelo D. Agente Fiscal e enseja a anulação do presente auto, devendo ser adotados os procedimentos necessários para apuração das infrações de ordem tributária cometidas pela ex-sócia administradora, consoante as regras de direito aplicáveis à matéria.

Além do mais, a RECORRENTE postula, com base no princípio do contraditório, da ampla defesa e em busca da verdade material, que o presente processo administrativo seja baixado para diligências, para que se apure com maior detalhamento as questões trazidas à baila, podendo ser levantados novos documentos, em observância ao art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Ato contínuo, reitera que foi vítima de desvio de dinheiro praticado por sua ex-sócia e Diretora Administrativa, ao tempo em que tenta trazer a responsabilidade tributária à ex-sócia, com base no art. 135 e 137 do CTN, além de requerer que o lançamento seja revisto, pelo fato da existência de dolo, fraude ou simulação, com base no art. 149 do CTN, que atribui o poder-dever da autoridade administrativa nessa questão.

No mais, afirma reiterar os argumentos da Impugnação.

Informação de Parcelamento das Obrigações Principais.

O EPAR-PREV/DICAT/DERAT-SP apresentou despacho, à fl. 292, informando que a RECORRENTE havia parcelado os DEBCADs 37.185.582-9, 37.185.580-2 e 37.185.581-0 nos termos da Lei 11.941/2009, mas com rescisão por inadimplência em 23/05/2014. Desta forma, encaminhou o caso para prosseguimento da cobrança, haja vista que o parcelamento importou em confissão irretratável da dívida e consequente desistência de eventuais ações administrativas.

Em novo despacho, à fl. 293, informou o Presidente do CARF que, ante a desistência do recurso, o processo deve retornar à unidade da administração tributária da origem para prosseguir na exigência do crédito tributário objeto de desistência, tornando-se insubsistentes todas as decisões que forem favoráveis ao sujeito passivo; e, se for o caso, apartar os autos com retorno do processo ao CARF, para apreciação da matéria não contemplada pela desistência.

Posteriormente, o despacho de fl. 294 esclareceu que este processo estava apensado ao de obrigação principal nº 19515.001488/2009-67, objeto do citado parcelamento, e que este não abarcou o presente processo.

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

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2201-010.879 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.001546/2009-52

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

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

De início, quanto ao pedido para que as intimações fossem realizadas exclusivamente em nome do patrono da contribuinte, esclareço que não merece prosperar tal pleito no processo administrativo fiscal, em que as intimações são dirigidas exclusivamente aos contribuintes parte no processo. Neste sentido, invoco a Súmula CARF nº 110:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

PRELIMINAR

Revisão do Lançamento. Dolo e Fraude Praticado por Ex-Sócia.

Como exposto, a RECORRENTE inova em suas razões de defesa ao afirmar fato superveniente à impugnação, qual seja: a constatação de uma série de desvios praticados pela ex-sócia e diretora administrativa e financeira, Sra. MARIA TERESA BATISTA DE LIMA.

O fato de ter ajuizado Ação de Responsabilidade Civil Contra Administradora, processo nº 583.00.2010.148740-0, apenas em 26/05/2010 é um indício de que tomou conhecimento dos alegados atos fraudulentos após a data de apresentação da impugnação neste processo (10/06/2009, quase um ano antes).

Portanto, nos termos do art. 16, §4º, “b”, do Decreto nº 70.235/72, entendo que tais argumentos e provas merecem apreciação nesta fase processual, justamente por representar um fato superveniente:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

No entanto, em que pese toda a argumentação exposta pela RECORRENTE, entendo que tais alegações não são capazes de afastar o presente lançamento.

Isto porque, conforme demonstrado em tópico adiante, a penalidade objeto deste processo decorre da infração de entregar GFIP sem todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Precisamente, a contribuinte não declarou em GFIP o pagamento contabilizado a título de “direitos autorais” escriturado no Livro Diário/2004, com data de 30/09/2004, no valor de R\$ 399.000,00, considerado pela autoridade fiscal como sendo remuneração de empregados.

Assim, s.m.j., o fato gerador da multa não deixou de existir com a mera interposição da ação judicial em face da ex-sócia. Também não há nos autos um documento definitivo, reconhecendo que o mencionado pagamento a título de direitos autorais jamais ocorreu, o que, consequentemente, afastaria a exigência da sua declaração em GFIP.

A RECORRENTE colaciona trecho indicando que o ato objeto deste caso (*“falso pagamento de Direitos Autorais (“DA”), no valor de R\$ 399.000,00”*) faz parte da relação de atos questionados na ação judicial. (fl. 128). Portanto, caso assim decida o Poder Judiciário, a ex-sócia será responsabilizada pelos valores objeto deste lançamento.

O que não pode, no sentir deste julgador, é o lançamento ser simplesmente cancelado em razão de uma discussão (indefinida) envolvendo a responsabilização de atos e reparação de danos, sob pena de – caso o cancelamento ocorra – não haver qualquer valor a ser cobrado de alguém.

Sabe-se que se houvesse qualquer determinação judicial definitiva neste sentido, o lançamento deveria ser adequado para cumpri-la. Contudo, não é o que se observa no caso dos autos.

Neste ponto, esclareça-se que o lançamento foi efetuado contra o sujeito passivo correto, uma vez que, mesmo envolvendo atos praticados pela ex-sócia (contra quem recai uma discussão de fraude), esta o fez quando exercia legalmente o cargo de diretora administrativa e financeira da RECORRENTE. Portanto, não há como afastar o lançamento sob tal pretexto, já que o mesmo deve ser realizado quando a autoridade fiscal observe o cometimento da infração legal, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Saliente-se que não cabe a este julgador administrativo decidir se a ex-sócia praticou eventual crime de fraude no presente caso, a fim de responsabilizá-la pelo débito.

Ademais, a RECORRENTE pleiteia a revisão do lançamento com base nos seguintes dispositivos do art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Contudo, entendo que não deve prosperar o pleito da contribuinte, já que o referido dispositivo legal é direcionado à autoridade fiscal lançadora, responsável pela revisão de ofício do lançamento, e não à autoridade julgadora (DRJs e ao CARF), pois a competência destas restringe-se à fase litigiosa do procedimento.

Sobre o tema, cito trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo no acórdão nº 2201-005.517 (que trata de retificação de declaração de ITR, porém a fundamentação é aplicável ao presente caso), no qual expôs os seguintes fundamentos sobre a matéria, os quais utilizo como razões de decidir:

No que tange ao pleito de retificação de declaração para considerar APP apurada em laudo apresentado, a leitura integrada dos art. 14 e 25 do Decreto 70.235/72 permite concluir que a fase litigiosa do procedimento fiscal se instaura com a impugnação, cuja competência para julgamento cabe, em 1ª Instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e, em 2ª Instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Tal conclusão é corroborada pelo art. 1º do Anexo I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que dispõe expressamente que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Assim, a competência legal desta Corte para se manifestar em processo de exigência fiscal está restrita à fase litigiosa, que não se confunde com revisão de lançamento.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) dispõe, em seu art. 149 que o lançamento e efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Já o inciso III do art. 272 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430/2017, preceitua que compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil a revisão de ofício de lançamentos.

Neste sentido, analisar, em sede de recurso voluntário, a pertinência de retificação de declaração regularmente apresentada pelo contribuinte, a menos que fosse o caso de mero erro de preenchimento, seria fundir dois institutos diversos, o do contencioso administrativo, este contido na competência de atuação deste Conselho, e o da revisão de ofício, este contido na competência da autoridade administrativa, o que poderia macular de nulidade o aqui decidido por vício de competência.

Portanto, mesmo nas hipóteses de dolo, fraude, simulação, ou de apreciação de fato não conhecido à época do lançamento, a competência para a revisão de ofício é da autoridade administrativa.

Por fim, salienta-se que, com a inclusão dos débitos de obrigações principais dos DEBCADs 37.185.582-9, 37.185.580-2 e 37.185.581-0 no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, houve, por parte da RECORRENTE, confissão irretratável da dívida, ainda que tenha havido rescisão do parcelamento por inadimplência anos depois, conforme documentos acostados aos autos (fls. 292/293).

Portanto, para todos os efeitos, houve o reconhecimento do débito de obrigações principais sobre o valor considerado pela fiscalização como sendo remuneração de empregados (pagamento de R\$ 399.000,00). Desta feita, por consequência lógica, deve prevalecer a presente multa, já que intrinsecamente ligada às obrigações principais confessadas.

Neste sentido, rejeito as alegações da RECORRENTE.

MÉRITO

A RECORRENTE afirmar reiterar os termos de sua impugnação.

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 da 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 a RECORRENTE, ao deixar de incluir nas GFIPs valores pagos a segurados (aferidos por presunção, cuja discussão encontra-se nos autos dos processos específicos), incorreu na infração prevista 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.

Ao contrário. Como já exposto, em razão da inclusão dos débitos de obrigações principais dos DEBCADs 37.185.582-9, 37.185.580-2 e 37.185.581-0 no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, houve, por parte da RECORRENTE, confissão irretratável da dívida, ainda que tenha havido rescisão do parcelamento por inadimplência anos depois, conforme documentos acostados aos autos (fls. 292/293).

Portanto, para todos os efeitos, houve o reconhecimento do débito de obrigações principais sobre o valor considerado pela fiscalização como sendo remuneração de empregados (pagamento de R\$ 399.000,00). Desta feita, por consequência lógica, tal valor deveria ser declarado em GFIP. Assim, deve prevalecer a presente multa, já que intrinsecamente ligada às obrigações principais confessadas.

A discussão envolvendo a natureza remuneratória, ou não, de tal valor, é matéria relativa aos processos de obrigações principais e não a estes autos, por este tratar de um reflexo do lançamento das contribuições previdenciárias.

Ressalta-se ainda que a presente multa foi calculada com base na legislação vigente e corresponde a 100% (cem por cento) do valor devido relativo às contribuições não declaradas, limitado por competência em função do número de segurados da empresa, adotando-se o valor mínimo de R\$ 1.329,18 (atualizado pelo art. 8º, inciso V, da Portaria Interministerial MPS/MF nº 48/2009), conforme fl. 09.

Por fim, a RECORRENTE afirma que a multa foi fundamentada em dispositivo não mais vigente, já que o art. 32, §5º, da lei nº 8.212/91) foi revogado pela MP 449/2008. Contudo, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE já que o citado dispositivo encontrava-se em pleno vigor na competência a que se refere o fato gerador do lançamento (09/2004).

Tanto que, em atenção ao art. 106, II, do CTN, por representar uma aplicação da penalidade, houve a comparação entre a multa antiga (art. 32, §5º) e a nova multa trazida pela MP 449/2008, para fins de verificar a mais benéfica ao contribuinte, prevalecendo a multa antiga (fl. 09).

Assim, sem razão a RECORRENTE.

Da retroatividade mais benéfica

A RECORRENTE, em suma, não concorda com o modo de comparação das multas realizado pela autoridade lançadora para fins de verificação da retroatividade benigna, já que pleiteia a aplicação da nova multa prevista pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/91 trazida pela MP 449/2008.

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

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

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

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

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

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art.

32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

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

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u>
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei</u>

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

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

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

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS; d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	<u>nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)</u> Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, 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> Lei 9.430: Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</u> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexistente</u>; (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u> § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o <u>§ 3º do art. 5º</u>, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.
---	--

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

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas

isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

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

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

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente 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 nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: [Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#), [Parecer SEI Nº 11315/2020/ME](#)

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

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

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

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

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

Consequentemente, em relação à multa aplicada neste processo de obrigação acessória (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; tudo 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.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

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 rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre a 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