Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.002911/2010-80

Processo nº	19515.002911/2010-80
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-010.105 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	22 de novembro de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ESCOLA BRASILEIRA ISRAELITA CHAIM NACHMAN BIALIK

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, lendo em vista a ausência de similitude fálica enlre os acórdãos recorrido e paradigma.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto a retroatividade benigna na aplicação da multa e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no inciso IV e no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991.

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 10), o Contribuinte entregou GFIP com código FPAS 639 (referente a Entidades beneficentes de assistência social, com isenção concedida na forma do art. 55 da Lei no 8.212/91), quando o correto seria 574, já que teve a isenção de contribuições previdenciárias cancelada pelo Ato Cancelatório de Isenção no 02/2005.

Em sessão plenária de 21/01/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003.827 (289/297), assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
>
> Considerando que o objeto da autuação é a ausência de declaração do fato gerador em GFIP, é devida a aplicação da multa nos termos da atual redação do artigo 32-A da Lei 8.212/91, por se tratar de penalidade mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, alínea c, do CTN). Tal penalidade aplica-se apenas parte remanescente da obrigação principal (janeiro/2007 a março/2007).
>
> PREJUDICIALIDADE. JULGAMENTO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RECONHECIMENTO. IMUNIDADE/ISENÇÃO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DESTINADA A TERCEIROS. NÃO SUBSISTE MULTA PUNITIVA DIANTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
>
> Reconhecida o benefício da imunidade/isenção à Recorrente no período compreendido entre abril/2007 e dezembro/2007, não subsiste a cobrança de obrigação acessória em relação a tal período.
>
> RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS-REPLEG. MEDIDA ADMINISTRATIVA.
>
> Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o Anexo REPLEG, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de autuação, medida meramente

Documento nato-digital

> administrativa, com a finalidade de subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional em eventual necessidade de execução judicial.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

> ACORDAM os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir do Auto de Infração DEBCAD n° 37.162.752-4 a obrigação acessória referente aos fatos geradores compreendidos entre os meses de abril a dezembro de 2007, em decorrência do resultado do julgamento dos DEBCAD de n.s 37.304.055-5 (Processo Administrativo n. 19515002909201019)-e 37.180.085-4 (Processo Administrativo n. 19515002910201035). II) Por maioria de votos, dar provimento parcial, em relação ao período compreendido entre janeiro/2007 e março/2007, para recalcular a multa aplicada com base na norma contida na atual redação do art. 32-A da Lei n. 8.212/91, em face da retroatividade benigna, vencidos os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira votaram para que a multa ficasse limitada ao valor calculado conforme o art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, deduzidas as multas aplicadas nas NFLD correlatas.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 31/03/2015 (fl. 518 do processo 19515.002909/2010-19) e, em 11/05/2015 (fl. 579 do processo 19515.002909/2010-19), retornaram com Recurso Especial (fls. 298/312), visando rediscutir as seguintes matérias: a) **Afastamento da penalidade em relação aos fatos geradores excluídos nos processos das obrigações principais, sem decisão definitiva nestes processos**; e b) **Cálculo da multa – retroatividade benigna**.

Pelo despacho datado de 09/05/2016 (fls. 352/357), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão das duas matérias.

Na sequência, transcreve-se as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas:

a) Afastamento da penalidade em relação aos fatos geradores excluídos nos processos das obrigações principais, sem decisão definitiva nestes processos

Embargos de Declaração no Acórdão nº 301-30.894

> NORMAS PROCESSUAIS – ACÓRDÃO CONDICIONADO – NULIDADE – A atividade judicante não pode expressar-se de forma condicionada a fato futuro e incerto, em especial de processo administrativo fiscal pendente de julgamento, sob pena de não solucionar a lide proposta ou promover solução que não pode ser açambarcada pela ocorrência futura. Na impossibilidade de ser prolatada decisão considerando a interdependência de processos ou decorrência, é cabível a suspensão do julgamento para aguardar a solução da lide principal.
>
> Embargos de Declaração Acolhidos e Providos para anular o Acórdão n.º 301-30.894, de 01/12/2003, e suspender o julgamento até o trânsito em julgado do Processo Administrativo Fiscal n.º 18336.000729/2002-20.

b) Cálculo da multa

Acórdão nº 9202-002.193

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2004

Documento nato-digital

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem inicio no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Auto de Infração, pertinente ao descumprimento da obrigação principal, declarado parcialmente improcedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, devendo ser excluído da penalidade os valores concernentes à Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Razões Recursais da Fazenda Nacional

a) Afastamento da penalidade em relação aos fatos geradores excluídos nos processos das obrigações principais, sem decisão definitiva nestes processos

- O acórdão hostilizado embasou sua decisão em acórdão ainda não definitivo na seara administrativa, eis que nos autos das obrigações principais, houve interposição de recurso especial.

- A Turma *a quo* fundamentou sua decisão única e exclusivamente em decisão proferida em processo principal, desconsiderando o fato de que a referida deliberação não é definitiva e que pode vir a ser reformada. Por outro lado, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes acolheu a tese de que a decisão proferida em processo principal somente poderia ser aplicada aos seus conexos/reflexos/decorrentes após ter se tornado definitiva.

Documento nato-digital

- A sorte do processo das obrigações principais NÃO pode ser utilizada como único fundamento para cancelar parcialmente a exigência fiscal em exame, já que a discussão naqueles autos ainda não se tornou definitiva.

- A divergência entre os acórdãos paradigma e recorrido não se configura pelos tributos em apreço ou pelos atos normativos invocados em cada um deles, mas pela possibilidade ou não de se adotar decisão administrativa NÃO transitada em julgado, proferida em processo cuja matéria é prejudicial à questão discutida em outro processo.

- Configurada uma relação de prejudicialidade entre a obrigação principal e a obrigação acessória, o presente feito deveria ser sobrestado a fim de aguardar a definitividade da decisão que promoveu a exclusão de valores nos autos dos processos das obrigações principais.

b) Cálculo da multa

- Há nítida divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão 9202-002.193, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- No paradigma, consignou-se que havendo lançamento das contribuições, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96. Esta norma deve ser comparada com a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, inciso II e do art. 32, inciso IV, da lei nº 8.212/91, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna. Tal entendimento é o mesmo aplicado pela fiscalização nos presentes autos.

- Verifica-se, portanto, divergência entre o precedente acima e o julgado recorrido que desconsiderou a forma de cálculo aplicada pela fiscalização, para limitar a multa aplicada a 20%.

- O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

- Constata-se que antes das inovações da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91. Separadamente, havia a lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91 (multa isolada).

- Com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91.

Documento nato-digital

- Trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que apresenta GFIP em desconformidade com as exigências ou deixa de apresentá-la, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

- O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.

- A MP nº 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, o qual remete a aplicação do artigo 44 da Lei n° 9.430/96 que, no seu inciso I, abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto/contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).

- Deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.

- Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91.

- Verificou-se a falta de recolhimento de contribuições sociais, conjuntamente com o descumprimento da obrigação acessória consistente em prestações de informações em GFIP. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96).

- Nessa linha de raciocínio, verifica-se a correção do procedimento adotado pela autoridade fiscal, que aplicou a norma mais benéfica, após o cotejo entre as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) e a do art. 35-A da Lei nº 8212/91

O Contribuinte foi intimado das decisões proferidas pelo CARF em 11/11/2016 (fl. 360) e, em 22/11/2016 (fl. 361) apresentou contrarrazões (fls. 435/457) ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, bem como Embargos de Declaração (fls. 362/432), os quais foram admitidos pelo despacho de 19/05/2017 (fls. 546/549).

Os Embargos de Declaração foram julgados e foi proferido o acórdão 2401-005.703 (fls. 557/563), sem efeitos infringentes, cuja ementa transcrevo:

Documento nato-digital

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MULTA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

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.

Eis a parte dispositiva do acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto e Rayd Santana Ferreira, que acolhiam os embargos, dando-lhes efeitos infringentes, para tornar insubsistente o lançamento.

Contrarrazões do Contribuinte

a) Afastamento da penalidade em relação aos fatos geradores excluídos nos processos das obrigações principais, sem decisão definitiva nestes processos

- Necessidade de sobrestamento do presente processo por determinação do STF.

- A Recorrente alega que o acórdão recorrido, ao reconhecer o reflexo do provimento parcial de mérito nos outros dois processos administrativos conexos, apensados e julgados conjuntamente com este, teria incorrido em interpretação divergente do disposto no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999. Todavia, tal questão não foi enfrentada pelo acórdão recorrido, tratando-se de verdadeira inovação recursal.

- Não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, na medida em que o acórdão recorrido tratou de reconhecer que a multa isolada não deveria subsistir para os períodos em que foi reconhecido o preenchimento dos requisitos legais para o exercício da imunidade/isenção, haja vista que para essas competências o código FPAS restaria correto, o acórdão paradigma trata da dependência de pedido de restituição ao reconhecimento de compensação em outro processo.

- O acórdão recorrido analisou a matéria conjuntamente com os demais acórdãos, em julgamento conjunto dos três processos, que decorrem da mesma autuação fiscal e decorrente da mesma fiscalização.

- Em análise do fato, os acórdãos recorridos concluíram conjuntamente que a Recorrida fazia jus ao exercício da imunidade/isenção de abril a dezembro de 2007, por possuir CEBAS/CEAS para esse período.

- O acórdão paradigma trata de pedido de restituição de imposto de importação recolhido a maior por erro de preenchimento da Declaração de Importação. No curso da avaliação do pedido de restituição, a Receita

Documento nato-digital

Federal verificou que teria sido utilizada indevidamente uma redução do Imposto de Importação, porquanto a fatura de exportação teria sido emitida nas Ilhas Cayman enquanto o produto teria origem na Venezuela.

- Não se trata do mesmo fato que se desdobrou em duas autuações fiscais, mas sim em dois fatos distintos, em que um impede o reconhecimento do outro.

- Outro elemento que aponta a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma é que enquanto nestes autos a questão da dependência jamais foi suscitada pelas partes ou enfrentada pelo acórdão recorrido, o acórdão paradigma decorreu de oposição de embargos de declaração especificamente para questionar tal situação.

b) Cálculo da multa

- No período autuado, a Lei nº 8.212/1991 previa a cobrança de multa de mora progressiva no tempo, chegando a até 50%, nos casos de contribuições sociais em atraso para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento.

- Posteriormente, a Lei nº 11.941/2009 alterou a disposição do art. 35 da lei nº 8.212/1991, passando a remeter a aplicação das multas de mora ao disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, que limitou a multa de mora a 20%.

- Em atendimento ao disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, o acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso voluntário para aplicar retroativamente o novo limite legal da multa de mora.

- O entendimento da Fazenda Nacional a respeito do comparativo de multas não merece prevalecer pois se o legislador elegeu a multa de mora para os casos de pagamento de contribuições em atraso, ainda que no bojo de notificação fiscal de lançamento, não há espaço para o Poder Executivo intentar aplicar multa distinta.

- O acórdão recorrido não merece qualquer reparo no que toca à aplicação retroativa do limite legal da multa de mora estabelecido pelo art. 61 da Lei nº 9.430/1996 e ao cancelamento da multa isolada exigida nestes autos.

Cientificado do acórdão de embargos, o Sujeito Passivo apresentou Recurso Especial, contudo seu apelo não teve seguimento.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Documento nato-digital

Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

As matérias devolvidas à apreciação deste Colegiado são as seguintes: a) **Afastamento da penalidade em relação aos fatos geradores excluídos nos processos das obrigações principais, sem decisão definitiva nestes processos**; e b) **Cálculo da multa – retroatividade benigna**.

Convém mencionar que, de acordo com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o recurso especial é cabível nas situações em que, diante de contextos fáticos semelhantes e em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo, são adotadas soluções divergentes por diferentes colegiados que integram a estrutura deste Órgão de Julgamento Administrativo.

Ocorre que, comparando-se as decisões recorrida e paradigma, no que diz respeito à matéria "**afastamento da penalidade em relação aos fatos geradores excluídos nos processos das obrigações principais, sem decisão definitiva nestes processos**", não se vislumbra a similitude fática necessária ao estabelecimento da divergência jurisprudencial.

Ademais, em situação semelhante à retratada no julgado desafiado, Acórdão nº 2401-003.827, a decisão foi contestada pela Fazenda Nacional, ocasião em que também se apresentou o mesmo paradigma, Acórdão de Embargos de Declaração no Acórdão nº 301-30.894. Naquele caso, esta Câmara Superior de Recurso Fiscais - CSRF, por unanimidade de votos, considerou que as situações retratadas em cada um dos julgados cotejados era sobremaneira diversa, razão pela qual negou conhecimento ao apelo fazendário. Em vista disso, trago a colação o voto condutor do Acórdão nº 9202-008.236, de Relatoria da Ilustre conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir, relativamente ao conhecimento desta primeira matéria:

> No caso do acórdão recorrido, na mesma sessão de julgamento foram apreciados os Recursos Voluntários relativos ao descumprimento da obrigação principal e da presente obrigação acessória. Como a obrigação principal foi exonerada, a acessória também o foi. Confira-se:
>
> [...]
>
> A Fazenda Nacional assevera que não poderia ser aplicada à obrigação acessória a decisão adotada para a obrigação principal porque a exoneração não teria sido definitiva.
>
> [...]
>
> Com efeito, no caso do acórdão recorrido repita-se que se trata de exigências referentes a Contribuições Sociais Previdenciárias, relativas a obrigações principal e acessória que, embora integrando processos distintos, foram decorrentes da mesma ação fiscal. Nesse passo, considerando-se indevidas as obrigações principais,

Documento nato-digital

consequentemente exonerou-se a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativa àquelas mesmas obrigações principais.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria um julgado em que, **apreciadas as obrigações principal e acessória, relativas a uma mesma infração, em uma mesma sessão de julgamento**, inclusive relatadas pelo mesmo Conselheiro, o resultado aplicado ao processo da obrigação principal não fosse aplicado ao da obrigação acessória, por não ser definitivo o resultado aplicado no processo da obrigação principal. Entretanto, o paradigma indicado pela Fazenda Nacional não exibe, em absoluto, tais características, conforme será demonstrado.

O paradigma indicado pela Fazenda Nacional é o Acórdão de Embargos sem número, designado apenas como "Embargos de Declaração no Acórdão nº 301-30.894" [...], esclarecendo-se que essa numeração diz respeito ao acórdão embargado. Este paradigma trata de situação em que, em sede de Embargos de Declaração - remédio processual que não foi utilizado pela Fazenda Nacional - anulou-se acórdão cuja decisão fora condicional, já que a sua execução, envolvendo restituição, dependeria da decisão definitiva a ser proferida em um outro processo, de exigência de crédito tributário, formalizado e julgado em um outro momento, cada processo tratando de uma questão de mérito diferente. Confira-se a ementa do Acórdão de Embargos, ora indicado como paradigma:

> "NORMAS PROCESSUAIS - ACÓRDÃO CONDICIONADO - NULIDADE - A atividade judicante não pode expressar-se de forma **condicionada a fato futuro e incerto**, em especial de processo administrativo fiscal pendente de julgamento, sob pena de não solucionar a lide proposta ou promover solução que não pode ser açambarcada pela ocorrência futura. **Na impossibilidade de ser prolatada decisão considerando a interdependência de processos ou decorrência**, é cabível a suspensão do julgamento para aguardar a solução da lide principal.
>
> Embargos de Declaração Acolhidos e Providos para anular o Acórdão n.º 301-30.894, de 01/12/2003, e suspender o julgamento até o trânsito em julgado do Processo Administrativo Fiscal n.º 18336.000729/2002-20.
>
> EMBARGO ACOLHIDO E PROVIDO"

Quanto ao acórdão embargado - nº 301-30.894 - este foi assim ementado:

> "RESTITUIÇÃO.
>
> O direito creditório apurado e já reconhecido pela Administração através de compensação com o crédito tributário no auto de infração remanesce para se extinguir através da modalidade de restituição apenas na hipótese de provimento definitivo do recurso no Processo nº 18.336.000729/2002-20, tendo em vista que se improvido o mencionado recurso, o crédito do contribuinte já foi compensado no lançamento de ofício.
>
> RECURSO PROVIDO POR UNANIMIDADE"

Compulsando-se o inteiro teor desse acórdão embargado, que deu origem ao paradigma, constata-se, de plano, que não se trata de obrigação principal e acessória. Com efeito, o paradigma trata de operação de importação em que o Contribuinte incluiu indevidamente uma rubrica na base de cálculo do respectivo imposto, razão pela qual solicitou, em 2000, restituição por meio do processo nº 18336.000065/00-10. Por outro lado, em 2002 formalizou-se outro processo, de nº 18.336.000729/2002-20, por meio do qual promoveu-se a revisão daquela operação de importação, apurando-se

Documento nato-digital

infração referente a preferências tarifárias que, caso mantida, implicaria exigência em valor superior ao já recolhido pelo Contribuinte, anulando-se assim o direito creditório relativo ao erro na apuração da base de cálculo. Confira-se o voto do acórdão embargado:

> Colocadas as preliminares acima, passo a decidir o mérito do pedido, abstendo-me de me manifestar quanto às razões que fundamentaram o auto de infração (preferências tarifárias) objeto de outro processo, que, **não se confunde com o fundamento do pedido de restituição** (base de cálculo do imposto), objeto deste recurso, apesar de terem sido guerreadas na impugnação e no recurso.
>
> O direito creditório foi apurado conforme comprovado a fls. 01 a 09 deste processo.
>
> O pedido de retificação da DI, posteriormente ao curso de despacho aduaneiro, para ajustá-la à realidade do valor aduaneiro, foi autorizado e a retificação efetuada (fls. 06 e 19/22), conforme prescreve a IN SRF n° 206, de 25/09/02, art. 46.
>
> Comprovado o pagamento a maior do tributo, o fato subsume-se à hipótese do art.165, item II do Código Tributário Nacional, donde deflui o direito à restituição pleiteado. Por sua vez, a IN SRF nº 210/02, que disciplina os processos de restituição e compensação, em seus arts. 5°, §1° e 27 a 28, autorizam o procedimento adotado pela Administração em seu lançamento de oficio.
>
> Com base no acima exposto, concluo que o direito creditório apurado e já reconhecido pela Administração através de compensação com o crédito tributário no auto de infração, remanesce para se extinguir através da modalidade restituição, **apenas na hipótese de provimento definitivo do recurso no processo nº 18336.000729/2002-20**, tendo em vista que se improvido o mencionado recurso, o crédito do contribuinte já foi compensado no lançamento de oficio.

Nesse passo, o Acórdão de Embargos, indicado como paradigma, anulou o acórdão originário porque neste proferiu-se uma decisão condicionada ao resultado de um outro processo, que tramitava em separado e tratava de mérito diverso.

Assim, verifica-se que o paradigma nada tem em comum com o acórdão recorrido. Com efeito, no paradigma não se trata de obrigações principal e acessória, relativas a uma mesma ação fiscal, julgadas simultaneamente, e sim de um processo envolvendo direito creditório e outro processo tratando de cobrança de crédito tributário, litígios esses apreciados em momentos diferentes, com méritos diversos. Isso fica evidente pela própria numeração dos processos que seriam interdependentes, formalizados inclusive em anos distintos: processo cuja decisão foi condicional, por isso foi embargada e anulada: 18336.000065/00-10; processo cuja decisão impactaria na decisão anulada: 18336.000729/2002-20.

No caso do acórdão recorrido, entretanto, não se tratou de decisão condicionada a outra, referente a mérito diverso, tramitando em processo em separado, cujo julgamento definitivo realizar-se-ia em futuro incerto. Com efeito, no caso do acórdão recorrido trata-se de aplicação automática, na obrigação acessória, da decisão adotada na obrigação principal, ambos os processos julgados simultaneamente, inclusive os recursos foram relatados pelo mesmo

Conselheiro. Tanto é assim que os processos relativos ao acórdão recorrido encontram-se apensados, providência esta que nem foi cogitada no caso do paradigma.

Em linha com o Acórdão nº 9202-008.236, não conheço do recurso especial no que concerne a essa primeira matéria.

Documento nato-digital

Em relação ao "cálculo da multa – retroatividade benigna", verifica-se por configurada e adequadamente demonstrada a divergência, logo, entendo que o recurso deve ser conhecido nesta parte.

Mérito

No mérito, quanto ao cálculo da multa, tem-se que as obrigações principais, contribuição previdenciária devida pela empresa e contribuições destinadas a terceiros, são objeto dos processos 19515.002909/2010-19 e 19515.002910/2010-35, respectivamente, cujos recursos especiais foram apreciados nesta mesma sessão de julgamento.

É fato que em situações como a retratada nos autos, esta CSRF vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n° 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941/2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Até porque, esse entendimento havia sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF nº 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, inclui a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, especificamente em relação às obrigações principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Em vista disso, e considerando-se a revogação da Súmula CARF nº 119, nos processos de obrigações principais, julgados nesta mesma sessão, foi aplicado o entendimento do STJ.

Desse modo, mostra-se inviável a manutenção da jurisprudência desta CSRF, que era pela comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º ou 5º do art. 32 da Lei n° 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A, acrescido na Lei de Custeio Previdenciário pela MP nº 449/2009, cabendo, em relação à obrigação acessória pela falta de informação de fatos geradores em GFIP a comparação entre penalidade prevista nos revogados §§ 4º ou 5º com aquela estabelecida pelo inciso II do art. 32-A, consoante entendeu o Colegiado *a quo*.

Conclusão

Em razão de todo o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto ao cálculo da multa e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Documento nato-digital

Mário Pereira de Pinho Filho