



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35582.000835/2007-25
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.753 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
HALLIBURTON SERVIÇOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 28/02/2006

PRESSUPOSTOS RECURSAIS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO IDENTIFICADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO

Considerando a ausência de abordagem, no acórdão paradigma, quanto à matéria objeto da controvérsia sobre a qual se pretende o reexame, resta inviável a identificação da divergência jurisprudencial suscitada, razão pela qual o recurso não pode ser conhecido.

MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, por perda de objeto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - 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 e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente)

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 2301-00.397, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 2 de junho de 2009, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 544:

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros em desacordo com os requisitos legais.

SAT. CÁLCULO POR EMPRESA.

A alíquota da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, é calculada conforme maior número de segurados da empresa que exercem atividade com risco leve, médio ou grave.

AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei n.º 8.212/91.

PEDIDO DE DILAÇÃO DO PRAZO DE DEFESA. PROIBIÇÃO PELA LEGISLAÇÃO. INDEFERIMENTO.

Em face da determinação contida no art. 34 da Portaria MPS n.º 520/04, o prazo de defesa não pode ser prorrogado.

MULTA. ATENUAÇÃO/RELEVAÇÃO.

A multa somente será atenuada/relevada se corrigida a falta durante o prazo para impugnação. Para os autos-de-infração lavrados até a vigência do Decreto n.º 6.032, de 02/02/2007 o termo final foi a data em que proferida a decisão pela autoridade de primeira instância.

RETRO ATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

No que se refere ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 583 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 384 e seguintes, para rediscutir **a aplicação da multa.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria da Fazenda Nacional**, em síntese, que:

a) antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de

- mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada);
- b) o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei 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;
- c) contudo, a MP 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, que remete a aplicação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96;
- d) depreende-se que o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);
- e) 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 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;
- f) 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;
- g) de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96);
- h) a controvérsia se limita à dedução das multas das NFLD's correlatas da base de cálculo da penalidade disciplinada na aludida norma, de forma genérica sem análise específica;
- h) é importante saber se nas NFLD's correlatas, não há julgamento também sobre a decadência, pois se parte do crédito nelas exigidos também tiver sido alcançada pelo aludido instituto, as multas correspondentes não devem ser deduzidas em sua totalidade da penalidade lançada nestes autos, pois, uma vez canceladas ou reduzidas nos lançamentos correlatos, não há dupla penalização que mereça ser afastada;
- i) é importante destacar que na hipótese de exclusão ou redução das multas dos demais lançamentos por decadência em relação ao principal, se deduzidas do valor lançado nestes autos, haveria uma redução indevida da penalidade;
- j) se declarada a decadência das contribuições previdenciárias correlatas, ainda que parcialmente, as penalidades lançadas em conjunto na mesma notificação, seguem a mesma sorte, de modo que não podem ser excluídas da multa do auto de infração correspondente;
- k) a multa deve ser calculada, sem redução de qualquer parcela da penalidade considerada atingida pela decadência no lançamento vinculado, pois se assim se procedesse, ocorreria a dedução indevida de algo que já não mais existiria.

Intimado, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 680 e seguintes, alegando, em suma:

- a) não deve ser conhecido o recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional;
- b) a sua discordância restringe-se apenas a essa dedutibilidade em relação aos casos em que houve o reconhecimento da decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário principal exigido nas NFLD's correlatas;
- c) não havendo discordância quanto à dedução das penalidades exigidas nas NFLD's correlatas, que é o objeto do acórdão divergente apresentado, não se pode pretender que

esse acórdão sirva de paradigma a fundamentar o cabimento do recurso especial em questão;

d) um acórdão para servir de paradigma e fundamento do recurso especial interposto pela PGFN, considerando a tese por ela defendida, deveria reconhecer a possibilidade de aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, deduzidas as multas aplicadas nas NFLD's correlatas, mas excluindo dessa dedução as multas aplicadas sobre os créditos tributários afastados em razão do reconhecimento da decadência do direito da Fazenda para sua constituição;

e) não sendo essa a hipótese do acórdão citado pela PGFN como paradigma, é evidente que não restou atendido o requisito de admissibilidade do recurso especial por ela interposto, razão pela qual a Recorrida espera que seja inadmitido tal recurso, sob pena de violação do artigo 67, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

f) a PGFN concorda com a aplicabilidade ao presente caso da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96 e, nesse ponto, não apresenta qualquer questionamento;

g) a sua controvérsia diz respeito especificamente à suposta impossibilidade de dedução das multas exigidas nas NFLD's correlatas, quando houve o reconhecimento da decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário principal lançado naquelas NFLD's;

h) segundo a Fazenda, nesses casos, tendo sido afastada a exigência do débito principal e da correspondente multa, não haveria dupla penalidade a ser afastada nos autos desse processo;

i) a Recorrida, ainda que não concorde com a aplicação, no presente caso, da penalidade prevista no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, o que será objeto de seu recurso especial, entende que acaso aplicada, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve ser nos termos em que definido na decisão recorrida;

j) resta reconhecido que a multa seria devida, mas que não pode ser exigida em decorrência da inércia da Fazenda Nacional para sua cobrança;

k) não se pode dizer que não houve a aplicação de penalidade em relação aos créditos tributários exigidos nas NFLD's correlatas, mas sim que essa penalidade não pode ser mais exigida em razão da sua extinção pela decadência;

l) é inegável que houve sim a aplicabilidade da penalidade pelo descumprimento da obrigação principal, ainda que tenha sido reconhecida a decadência do direito da Fazenda para constituição do crédito tributário principal acrescido de tal multa;

m) diferente do alegado pela PGFN em seu recurso especial, a não dedução, no presente caso, da multa aplicada sobre os créditos tributários das NFLD's correlatas em relação aos quais houve o reconhecimento da decadência importará sim na exigência de dupla penalidade sobre uma mesma infração;

n) a fim de que não se verifique o tão repudiado *bis in idem*, que a decisão recorrida buscou evitar, é evidente que deve ser negado provimento ao recurso especial interposto pela PGFN, garantindo a dedutibilidade de todas as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, esteja o crédito tributário principal

abrangido ou não pela decadência.

No tocante ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, fls. 632 e seguintes, interposto pelo Sujeito Passivo, houve admissibilidade, conforme consta das fls. 695 e seguintes, quanto à **retroatividade da multa aplicada (aplicação do art. 32-A em detrimento da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96)**.

O Sujeito Passivo, em seu recurso, traz os seguintes argumentos, em suma:

a) vale esclarecer, inicialmente, que a penalidade pela ausência de informações na GFIP estava prevista no artigo 32, parágrafo 5.º, da Lei n.º 8.212/91, o qual, antes da sua

- alteração pela Lei n.º 11.941/09, estabelecia que essa infração sujeitava-se à multa de 100% da contribuição não declarada;
- b) após a promulgação da Medida Provisória n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, foram promovidas alterações na Lei n.º 8.212/91, revogando o dispositivo anteriormente citado, e acrescentando os artigos 32-A e 35-A;
- c) a legislação passou a determinar que, para o descumprimento de obrigação principal, que importa na exigência de contribuições previdenciárias, deve ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/96;
- d) pela simples leitura do parágrafo 5.º do artigo 32, e do artigo 32-A, na medida em que ambos possuem redação muito semelhante, havendo diferença efetiva apenas em relação ao montante da multa a ser aplicada. E não poderia ser diferente, já que estão apenas, ainda que em montantes diversos, a mesma infração.
- e) não resta dúvida de que a penalidade pela ausência de informação na GFIP anteriormente prevista no artigo 32, da Lei n.º 8.212/91, passou a ser aplicada nos termos do artigo 32-A da Lei n.º 8.212/91;
- f) conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem reiteradamente reconhecendo que a multa prevista no artigo 32 da Lei n.º 8.212/91 foi substituída por aquela estabelecida no artigo 32-A da mesma Lei, devendo essa nova penalidade ser aplicada, por ser mais benéfica para o contribuinte;
- g) inexistente fundamento legal para aplicação, ao presente caso, da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, sendo a multa estabelecida no artigo 32-A da Lei 8.212/91 a correta a ser aplicada quando da ausência de informações em GFIP, razão pela qual merece ser reformada a decisão ora recorrida que assim não entendeu.

Por outro lado, em sede de contrarrazões, fls. 703 e seguintes, a Procuradoria da Fazenda Nacional, trouxe as seguintes considerações:

- a) antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada);
- b) Com o advento da MP 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários;
- c) O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei 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;
- d) 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 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;
- e) 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;
- f) conforme salientado alhures, houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício;
- g) o presente Auto de Infração e a NFLD correspondente devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449/08.

Em 17/04/2018, essa 2ª Turma da CSRF, por meio da Resolução do CARF n.º 9202-000.188, converteu o julgamento em diligência para a obtenção de informações acerca das obrigações principais correlatas à presente obrigação acessória.

A resposta a diligência ocorreu pelo Despacho n.º 2042/2020, conforme consta das fls. 766 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional

1.1. Do conhecimento

Sustenta a Recorrida a impossibilidade de conhecimento do recurso considerando, em síntese, os argumentos a seguir transcritos:

A sua discordância restringe-se apenas a essa **dedutibilidade em relação aos casos em que houve o reconhecimento da decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário principal exigido nas NFLD's correlatas;**

Não havendo discordância quanto à dedução das penalidades exigidas nas NFLD's correlatas, que é o objeto do acórdão divergente apresentado, não se pode pretender que esse acórdão sirva de paradigma a fundamentar o cabimento do recurso especial em questão;

Um acórdão para servir de paradigma e fundamento do recurso especial interposto pela PGFN, considerando a tese por ela defendida, deveria reconhecer a possibilidade de aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, deduzidas as multas aplicadas nas NFLD's correlatas, mas excluindo dessa dedução as multas aplicadas sobre os créditos tributários afastados em razão do reconhecimento da decadência do direito da Fazenda para sua constituição;

Não sendo essa a hipótese do acórdão citado pela PGFN como paradigma, é evidente que não restou atendido o requisito de admissibilidade do recurso especial por ela interposto, razão pela qual a Recorrida espera que seja inadmitido tal recurso, sob pena de violação do artigo 67, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A controvérsia, nos termos do alegado pela Recorrente, *se limita à dedução das multas das NFLD's correlatas da base de cálculo da penalidade disciplinada na aludida norma, de forma genérica sem análise específica.*

Acrescenta ainda a Recorrente:

Ora, é importante saber se nas NFLD's correlatas, não há julgamento também sobre a decadência, pois se parte do crédito nelas exigidos também tiver sido alcançada pelo aludido instituto, as multas correspondentes não devem ser deduzidas em sua totalidade da penalidade lançada nestes autos, pois, **uma vez canceladas ou reduzidas nos lançamentos correlatos, não há dupla penalização que mereça ser afastada.**

Desse modo, é importante destacar que na hipótese de **exclusão ou redução das multas dos demais lançamentos por decadência em relação ao principal, se deduzidas do valor lançado nestes autos, haveria uma redução indevida da penalidade.**

Ora, se declarada a decadência das contribuições previdenciárias correlatas, ainda que parcialmente, as penalidades lançadas em conjunto na mesma notificação, seguem a mesma sorte, de modo que **não podem ser excluídas da multa do auto de infração correspondente.**

Para comprovar a divergência suscitada, a Fazenda indicou como paradigma o Acórdão n.º 2403-00.035:

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999: "**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. (Incluído pela Lei 9.525, de W.J2.97)**".

A procedência de AI pela omissão de fatos geradores em GFIP está diretamente relacionado ao resultado da NFLD lavrada durante o mesmo procedimento.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE A legislação da Seguridade Social dispõe que a contribuição a cargo da empresa, relativa aos serviços que lhe foram prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, está prevista no art. 22, inciso IV da

Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – NÃO APRECIADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

O previsto no art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99 e no art. 201, inciso III, do Decreto 3.048/1999 qual seja, a Lei nº 8.212/1991 e o Decreto 3.048/1999, não pode ser anulado por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária. PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO-UTILIDADE – ALUGUEL RESIDENCIAL - CONFIGURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores habitualmente pagos pelo empregador por imóveis locados em grande centro urbano em benefício de empregados, integra o salário de contribuição nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/1991.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº LANÇAMENTO DE DÉBITO - SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5.º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

Em 22/08/2007 foi dada ciência à Recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), enquanto que a cientificação da NFLD pela Recorrente ocorreu em 25/10/2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social nas competências 01/1001 a 10/2001; 01/2002 a 06/2002; 10/2002; 02/2003 a 06/2003; 03/2004 e 04/2004; 06/2004 e 07/2004; 10/2004 a 09/2005; 11/2005 a 01/2006; 08/2006 a 12/2006.

Na hipótese, em relação à decadência se aplica a regra geral disposta no art. 150, § 4.º, CTN, pois configura-se a hipótese de tributo lançado por homologação, caso das contribuições sociais previdenciárias com recolhimentos a homologar; o que fulmina a constituição dos créditos ora lançados da competência 01/2001 até a competência 09/2002, inclusive. (...).

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação do pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4.º, CTN.

Entretanto, há de se salientar que a MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, trouxe nova disciplina para as punições pelo descumprimento das obrigações acessórias, ao revogar os parágrafos do art. 32 da Lei n.º 8.212/91 e ao criar o art. 32-A como nova sistemática de aplicação de multas.

Ademais, o art. 32, § 11, da Lei 8.212/1991, correlaciona o arquivamento dos documentos comprobatórios das obrigações tributárias à prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (...).

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados NA empresa ATÉ que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009) (gn)

Tem-se que na atual disciplina trazida pela Lei 11.941/2009, conforme o art. 32, § 11, Lei 8.212/1991, a avaliação da decadência da penalidade pecuniária por declaração que não contempla todos os fatos geradores dar-se-ia nos autos do processo em que tivesse sido realizado o lançamento das contribuições não recolhidas.

Desta forma, deve-se cotejar o presente AI n.º 37.130.938-7, lavrado em 25/10/2007, às fls. 01, com a correlata NFLD n.º 37.108.360-5.

No caso concreto, utilizando-se a sistemática do art. 32, § 11, Lei 8.212/1991, na correlata NFLD n.º 37.108.360-5, o Relatório de Documentos Apresentados - RDA, às fls. 27 - relatório este que relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto -, apresenta guias de recolhimento, Guias da Previdência Social - GPS a serem homologadas, que no caso foram deduzidas das contribuições apuradas.

Portanto, aos lançamentos das contribuições a que se refere a aplicação da penalidade imposta no presente auto de infração, por não se ter considerado a

ocorrência da ausência de antecipação de pagamento, aplica-se a regra do art. 150, § 4.º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir da data do fato gerador.

Destarte, no presente caso há de se aplicar, também, a regra do art. 150, § 4.º, do CTN, por ser mais benéfica para o contribuinte. (...).

Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados da competência 01/2001 até a competência 09/2002, inclusive, nos termos do artigo 150, § 4.º, CTN.

Por todo o exposto, acato parcialmente a preliminar ora examinada, no que tange à decadência, excluindo as contribuições apuradas da competência 01/2001 até a competência 09/2002, inclusive, e passo ao exame de mérito. No caso da notificação conexa NFLD n.º 37.108.360-5, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela Lei 11.941/2009.

No caso da presente autuação, AI n.º 37.130.938-7, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5.º, da Lei n.º 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa; no valor de cem por cento da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4.º do art. 32, Lei 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN:

(a) a norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5.º, observada a limitação imposta pelo § 4.º do mesmo artigo, ou (b) a norma atual, nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991 c/c art. 44, I, Lei 9.430/1996, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os **valores não declarados, sem qualquer limitação.**

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **nas preliminares** declarar a decadência parcial dos créditos ora lançados da competência 01/2001 até a competência 09/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4.º, CTN, e, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei n.º 9.430, de 1996.

Entende a Procuradoria da Fazenda Nacional, nesse contexto que *embora analisem hipóteses idênticas, os acórdãos em cotejo divergem na forma de aplicação do art. 44, I da Lei n.º 9.430/1996 no cálculo da penalidade. Enquanto o acórdão recorrido entende pela incidência da aludida norma, deduzidas as penalidades impingidas nas NFLD's correlatas, o acórdão paradigma aplica a mesma norma, mas, de forma diversa, sem qualquer limitação ou dedução.*

Segue o trecho do **acórdão recorrido** utilizado pela Recorrente para demonstrar o dissídio:

"Voto pelo provimento parcial do recurso, para que, nas preliminares, se exclua do cálculo da multa os fatos anteriores a 12/2000, pela aplicação da regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, na forma do voto. Quanto ao mérito, voto pelo provimento parcial do recurso, para que a multa seja calculada, conforme preconiza o I art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, **deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições previdenciárias nos lançamentos correlatos**, e que esse valor seja comparado ao da multa já aplicada, a fim de utilização da forma mais benéfica à recorrente, na forma do voto."

Nesse contexto, pela leitura dos acórdãos paradigma e recorrido, não se mostra possível identificar a divergência jurisprudencial suscitada.

Extrai-se dos julgados que ambos apreciaram, de fato, idêntica obrigação acessória, mas os Colegiados encaminharam por reconhecer a decadência parcial (o paradigma com base no art. 150, § 4º, do CTN, e o recorrido com base no art. 173, I, do mesmo diploma legal).

Cabe salientar que a irrisignação da Recorrente está **dedução das multas das NFLD's correlatas da base de cálculo da penalidade disciplinada na aludida norma, de forma genérica, em razão da necessidade de se identificar a existência de decadência, pois, uma vez canceladas ou reduzidas nos lançamentos correlatos, não há dupla penalização que mereça ser afastada.**

Apesar do aduzido pela Fazenda, entendo que a divergência reside na aplicação da decadência no âmbito das obrigações acessórias, mas não é possível identificar a divergência com relação à dedução, na multa resultante da obrigação acessória, dos valores constantes da obrigação principal atingidos pela decadência.

Como houve, no acórdão paradigma o reconhecimento da decadência pelo art. 150, § 4º, e foi considerado, em todos os tópicos da análise do mérito do acórdão, os resultados das obrigações principais correlatas, não teria necessidade a indicação expressa da dedução referida, uma vez que o resultado do julgamento da obrigação acessória refletiu os resultados das obrigações principais, inclusive encaminhando no mesmo sentido quanto à aplicação da decadência.

Desse modo, no julgado paradigma, tem-se o reconhecimento **expresso** na decisão no sentido de que a procedência *de AI pela omissão de fatos geradores em GFIP está diretamente relacionado ao resultado da NFLD lavrada durante o mesmo procedimento.*

Observa-se que, na decisão do paradigma, a expressão **sem qualquer limitação**, quando da aplicação do art. 44, I, Lei 9.430/1996, é utilizada da seguinte forma:

(a) a norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a **limitação** imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou (b) a norma atual, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 44, I, Lei 9.430/1996, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os **valores não declarados, sem qualquer limitação.**

Entendo que são colocadas duas possibilidades para o cálculo da multa e, com a aplicação dos dispositivos elencados na letra “a”, deve-se verificar a limitação, mas, na hipótese de se aplicar a alínea “b”, seria inaplicável a limitação.

Assim, a limitação referida é a prevista no § 4º do art. 32 da Lei 8.212, que **considera a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados. Portanto, é essa a limitação que o paradigma refuta.**

Nesse ponto, entendo que o acórdão recorrido seguiu a mesma posição do paradigma, implicitamente.

Diante de todo o contexto exposto, não é possível extrair a divergência levantada pela Recorrente, mormente porque, como dito anteriormente, o acórdão paradigma aplica à obrigação acessória todas as decisões relativas às obrigações principais, espelhando os resultados das obrigações principais, inclusive quanto à decadência, de modo que as deduções ocorreram como consequência direta da forma adotada na análise de cada uma das matérias apreciadas.

Por outro lado, a indicação, no acórdão recorrido, quanto à dedução da multa com base nos valores constantes das NFLDs correlatas, aplica posição similar ao paradigma, mas utilizando forma diversa, pois apreciou a matéria sem observar os lançamentos principais, mas, na conclusão, ressaltou essa necessidade.

A partir dessas ponderações, verifica-se que a controvérsia sobre a qual se pretende discutir – **no que se refere à dedução genérica, em razão da necessidade de se identificar a existência de decadência para não se afastar a penalização, diante da inocorrência de *bis in idem***; não foi aventada pelo paradigma.

Além disso, cabe salientar que foram opostos embargos de declaração pela Recorrente, mas foram, monocraticamente, rejeitados. Contudo, o óbice ao conhecimento centrou-se na imprestabilidade do paradigma para o fim proposto.

Por todo o exposto, voto em não conhecer do Recurso.

2. Do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Consoante se extrai do Relato Fiscal, a empresa apresentou as guias de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alteram o valor das contribuições, no **período de 07/2000 a 02/2006**, conforme constam nos anexos I a XII, e Resumo Multa, **infringindo o artigo 32, inciso IV, parágrafo 5, da lei 8212/91.**

Assim, foi aplicada multa correspondente a 100% do valor de contribuição devida e não declarada limitada, por competência, em função do número de segurados, observado o limite mensal, com valores atualizados pela Portaria MPS/GM 342/2006, de 16/08/2006, equivalente a R\$ 1.156,95 de valor mínimo, conforme **parágrafo 4 e 5, artigo 32, da lei 8212/91**, parágrafo incluído pela lei 9528/97.

A multa sob análise decorre do descumprimento de obrigação acessória vinculada, de forma direta, com a obrigações principais lançadas em autos distintos.

E, a fim de obter informações acerca do resultado de tais obrigações, em assentada anterior, esse Colegiado converteu o julgamento em diligência, por meio da Resolução do CARF n.º 9202-000.188, de 17/04/2018.

Em resposta à solicitação, foi emitido o Despacho n.º 2042/2020-EQREV2/DEVAT07/SRRF07/RFB com o seguinte teor, fls. 766:

Trata-se dos créditos tributários de contribuições sociais previdenciárias e de contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) cuja constituição, de ofício, foi formalizada por meio da notificação fiscal e lançamento de débito (NFLD n.º 37.026.114-3. Inicialmente, houve a contestação dos lançamentos no âmbito administrativo, após o que alguns deles foram revistos por meio do acórdão 205-01.279, de 4/11/2008, proferido pela então 5ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que excluiu os itens de competências anteriores a 9/2001, com fundamento no decurso do prazo decadencial. Posteriormente, encerrada aquela fase contenciosa, os créditos remanescentes passaram a ser questionados na ação ordinária n.º 0009164-97.2012.4.02.5101, distribuída à 21 Vara Federal do Rio de Janeiro. Nesse contexto, a Divisão de Grandes Devedores da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região (PRFN2) encaminhou o presente à RFB, em conjunto com o dossiê n.º 13031.036890/2019-91, para a revisão do lançamento em cumprimento de

sentença judicial proferida nos autos daquela ação e contra a qual a União Federal não recorreu.

Na parte da sentença com efeito redutor sobre o crédito, o Juízo reconheceu a “extinção em parte do crédito lançado na NFLD n.º 37.026.114-3, apenas quanto aos fatos geradores referidos nos itens III e IV da inicial, pelo pagamento, nos termos do art. 156, I, do CTN.” (...)

Em razão da existência de obrigações principais remanescentes, faz-se pertinente à análise da aplicação da multa de obrigação acessória objeto dos presentes autos.

Alega a Recorrente, em síntese, que inexistente fundamento legal para aplicação, ao presente caso, da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, sendo a multa estabelecida no artigo 32-A da Lei 8.212/91 a correta a ser aplicada quando da ausência de informações em GFIP, razão pela qual merece ser reformada a decisão ora recorrida que assim não entendeu.

Em outra vertente, a Procuradoria da Fazenda Nacional assevera o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.

A Recorrida salienta também que quando há 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.

Desse modo, em seu entender, o presente Auto de Infração e a NFLD correspondente devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449/08.

Nesse contexto, utilizo-me, como razões de decidir, de trechos do panorama legislativo e do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, ao relatar o processo n.º 16327.721425/2012-55.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei n.º 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...)</p> <p>§ 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados</u></p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil 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;</u></p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a <u>apresentá-la</u> ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á</u></p>

<p><u>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</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p>às seguintes multas:</p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p><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;; 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p>	<p><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 art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> 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:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração</u> e <u>nos de declaração inexata</u>: (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso</u>. § 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 § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.</p>

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa

mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

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

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório.

E, 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 a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 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).

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.

Cabe ressaltar 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 expressamente tratada no 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. 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 da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 com a que seria devida com base no art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.