



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10166.721830/2009-81  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-005.399 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de abril de 2017  
**Matéria** 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADE/RÉTROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DUILIO PEREIRA MARCOZZI ME

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RÉTROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (SC). VALE TRANSPORTE. PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA.

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale transporte, mesmo que em pecúnia (SúmulaCARFnº89).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que lhe negou provimento.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata o presente processo de auto de infração - NFLD DEBCAD nº 37.231.396-7, às e-fls. 02 a 49, cientificado à contribuinte em 30/09/2009, com relatório fiscal às e-fls. 51 a 66.

A notificação visou a constituição de crédito tributário de contribuições destinadas a outras entidades e fundos - Terceiros devidas pela contribuinte, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais que não foram declaradas em GFIP ou que, mesmo que tenham sido informadas as remunerações, foi indevidamente declarado que a empresa era optante pelo SIMPLES, referente aos seguintes valores:

- a) Base de Cálculo considerada pela empresa
- b) Diferença de Base de cálculo - FOPAG X GFIP
- c) Alimentação paga em pecúnia
- d) Transporte pago em pecúnia
- e) Auxílio Moradia
- f) Verbas referentes a Gratificação, Abono e Periculosidade

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 139.542,51, consolidado na data de 29/09/2009, para o período de apuração de 01/01/2005 a 31/12/2007.

A NFLD foi impugnada, às e-fls. 631 a 678, em 30/10/2009. Já a 5ª Turma da DRJ/BSB, no acórdão nº 03-37.265, prolatado em 02/06/2010, às e-fls. 691 a 716, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 24/08/2010, a contribuinte, interpôs recurso voluntário - RV, às e-fls. 720 a 762, argumentando, em síntese que:

- há nulidade do procedimento de apuração por aferição indireta em face da documentação apresentada durante a fiscalização;
- divergências entre valores de folhas de pagamentos e GFIP não implicam falta de recolhimento das contribuições

correspondentes devendo os valores lançados serem comprovados pela fiscalização;

- parcelas pagas em pecúnia a título de transporte não constituem remuneração, sobre eles não incidindo contribuição, além de os valores apurados pelo fisco serem confusos e acima do devido;
- é incabível a contribuição para o INCRA por já ter sido suprimida por lei, conforme até mesmo reconhecido em tribunais;
- também descabe a exigência de contribuições para o SESC, SENAC e SEBRAE, pois a contribuinte não guardaria relação jurídico-tributária com essas exigências;
- o adicional de periculosidade é verba de natureza indenizatória e por isso não se sujeita às contribuição previdenciária;
- seria inaplicável a taxa de juros pela utilização inconstitucional da Selic, pois teria natureza remuneratória e vedada a sua acumulação com outros índices;
- as multas violam o princípio do não-confisco, ferindo incusive o direito de propriedade;
- não haveria razões bastantes para elaboração de de representação pra fins penais, decorrente até mesmo da controvérsia que se estabeleceu neste processo, e que pleiteia a suspensão dos efeitos dessa representação.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 24/08/2011, resultando no acórdão 2301-02.282, às e-fls. 774 a 780, que tem a seguinte ementa:

#### *AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO*

*Não apresentando o contribuinte os documentos contábeis e fiscais exigidos é cabível a apuração do crédito tributário mediante aferição indireta.*

#### *VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO*

*Para a Suprema Corte, o pagamento desse benefício em forma de vale ou dinheiro não lhe altera a natureza jurídica que é de indenização e, portanto, não sujeito à incidência da contribuição previdenciária.*

#### *INEXIGIBILIDADE DE INCRA, SEST, SENAT, SEBRAE E SESC*

*Incidência da Súmula CARF nº 02.*

*SELIC*

*Incidência da Súmula CARF nº 04*

*MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA*

*Havendo beneficiamento da situação do contribuinte, incide a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada no presente AI ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, desde que mais benéfica.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do Relatório e votos que integram o presente julgado, quanto ao auxílio transporte pago em dinheiro. Vencidos(as) os(as) Conselheiros(as) Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram pela integração ao Salário de Contribuição dessas verbas; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Ausência: Mauro José Silva. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.*

#### **RE da Fazenda Nacional**

Comunicada do acórdão, em 17/10/2011 (e-fl. 781), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 16/11/2011, manejou recurso especial de divergência - RE (e-fls. 782 a 798) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmados no CARF no tocante a duas matérias:

**A) Multa, em face da retroatividade benigna com aplicação da redação do artigo 35, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela MP nº 449/2008.**

Traz por paradigma o acórdão nº 2401-00120, da 1ª Turma da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento.

Explicitando a divergência, assim se manifestou a Procuradora:

*Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, caput, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% ( § 2º do art. 61).*

*Ao revés, os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para os órgãos prolores dos paradigmas, o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei n.º 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei n.º 9.430/96. Nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2.º, da Lei n.º 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do caput do art. 35 com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.*

**B) Da incidência da contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia.**

Nessa matéria indica como paradigmas os acórdãos: nº 20601.796, da então Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e nº 2401-00.596 da Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF.

Resume a divergência da seguinte forma:

*Vê-se, portanto, que a E. Câmara a quo entendeu que não incide contribuição previdenciária sobre o valor pago em pecúnia a título de vale transporte.*

*Em posicionamento diametralmente oposto, a então Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e a Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF entendeu pela incidência da contribuição previdenciária sobre o valor pago em pecúnia a título de vale transporte, tendo em vista o descumprimento da legislação de regência, em especial ao disposto no art. 5.º do Decreto 95.247/87 que regulamenta a Lei 7.418/85.*

Pelas razões expostas requereu a Procuradora que fosse conhecido o recurso e provido para que se reforme o acórdão recorrido no tocante a ambas as matérias, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

O RE da Procuradora foi apreciado pelo Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, por meio do despacho nº 2300-329/2014, datado de 07/08/2014, às e-fls. 801 a 806, entendendo ele por lhe dar seguimento, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 809) do acórdão nº 2301-02.282, do RE interposto pela Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade nº 2300-329/2014, em 20/02/2015 (e-fl. 812), não tendo se manifestado nos prazos regimentais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Há duas matérias admitidas em recurso especial de divergência, serão aqui apreciadas na ordem posta no próprio RE

### **A) Multa, em face da retroatividade benigna**

Nessa matéria, a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

*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. (grifos acrescentados)*

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E  
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO  
DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. 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 MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

*Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja,*

*obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“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.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“Art. 35-A. 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.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

*• 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*

*• Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

*Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009*

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo*

*ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

*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.*

Em face ao exposto, voto pelo provimento em parte do recurso, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

**B) Da incidência da contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia.**

Cumpra referir que essa matéria está sumulada (súmula CARF nº 89), cuja aplicação é mandatória pelos conselheiros, nos termos do art. nº 45 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, nos termos reproduzidos a seguir:

*“Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale transporte, mesmo que em pecúnia.”*

Portanto, não deve ser exigida contribuição previdenciária sobre valores pagos em pecúnia, a título de vale transporte.

Em razão do que se encontra acima exposto, é de se negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto a esta matéria.

**Conclusão**

Pelo exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou provimento em parte ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10166.721830/2009-81  
Acórdão n.º **9202-005.399**

**CSRF-T2**  
Fl. 822

---