



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 10580.723763/2009-49   |
| <b>Recurso nº</b>  | Especial do Procurador e do Contribuinte                                 |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>9202-006.987 – 2ª Turma</b>   |
| <b>Sessão de</b>   | 20 de junho de 2018  |
| <b>Matéria</b>     | CSP - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - RETROATIVIDADE BENIGNA |
| <b>Recorrentes</b> | FAZENDA NACIONAL<br>SARTRE EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS LTDA             |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONHECIMENTO DO RECURSO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE ENTRE OS ACÓRDÃOS. IMPOSSIBILIDADE DE COMPARAÇÃO ENTRE OS JULGADOS.

Não se conhece do Recurso Especial, quando não restar demonstrado que analisando situações fáticas similares, os colegiados do recorrido e paradigma adotaram interpretações distintas da norma.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de auto de infração de obrigação principal, DEBCAD: 37.210.434-7, consolidado em 20/07/2009, lavrado contra a empresa supra identificada, no valor total de R\$ 997.795,92 (novecentos e noventa e sete mil, setecentos e noventa e cinco reais e noventa e dois centavos), referente a contribuições sociais correspondentes, exclusivamente, à parte patronal, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), referente ao período de 01/2005 a 12/2005.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA julgado a impugnação procedente em parte, mantendo o crédito tributário em parte.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 19/06/2013, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2301-003.554** (fls. 1.986/2.007), com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, : I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso voluntário, a fim de excluir do lançamento os valores referentes a glosa de salário família, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao Recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso na questão do auxílio educação, ajuda escolar, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) 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. II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a)."*

O acórdão encontra-se assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Data do fato gerador: 01/01/2005, 31/01/2005*

**DUPLICIDADE DE COBRANÇA PREVIDENCIÁRIA EM PRÓ LABORE  
e EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS LANÇADOS COMO PRÓ LABORE**

*Não está elencado na legislação a cobrança de salário contribuição previdenciária em empréstimos realizados pelas empresas contribuintes a seus empregados.*

*Mas no caso em tela, ficou demonstrado não se tratar de empréstimos, mas sim de pró labore travestido de empréstimo, o que incide salário de contribuição previdenciária.*

**PRÓ LABORE CONFUNDIDO COM DIREITOS AUTORAIS DE MATERIAL DIDÁTICO**

*Fiscalização que considera como pagamento de pró labore, valores de amortização de dívida da Recorrente com uma empresa editora, estranha à lide, encontra-se eivado, pois sem respaldo legal.*

**DA INDEVIDA GLOSA DE DEDUÇÕES DE SALÁRIO-FAMÍLIA**

*Salário Família desconsiderado por ausência de assinaturas nas fichas de salário família, é excesso de preciosismo não definido em lei.*

*Se os demais quesitos socorem o artigo 67 da Lei 8.213 de 1991 (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99) e os arts. 84, 89 e 225 do Regulamento da Previdência Social e os arts. 9º, 11 e 28 do Regulamento da lei do salário-família do trabalhador, aprovado pelo Decreto nº 53.153, de 10 de dezembro de 1963, não há de se falar em dever de contribuição.*

**DA AUSÊNCIA DE MANTER ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIFERENCIADA ENTRE MATRIZ E FILIAL**

*A legislação não implica que a escrituração contábil seja realizada separadamente por empresas, ainda que se esteja diante de matriz e filial. O que a legislação exige é a manutenção da contabilidade, discriminadamente, os fatos geradores de todas as contribuições, com o montante dos valores descontados, as contribuições dos contribuintes e os valores que deverão ser recolhidos.*

*Se a escrituração contábil não registrar, em contas individualizadas as contribuições previdenciárias e os totais recolhidos por estabelecimento, obra de construção civil e tomador de serviços, há de se aplicar a penalização.*

***DA ILEGALIDADE DA MULTA PROGRESSIVA e MULTA DE OFÍCIO  
CARÁTER CONFISCATÓRIO***

*Discussão inconstitucionalidade da lei que autoriza a aplicação da multa, o que não permitível nesta Corte deve procurar outra Casa, competente para tal.*

*A atividade administrativa encontra-se com vínculo ao que determina a lei.*

*O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica.*

*Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, veda aos Conselheiros de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.*

***APLICAÇÃO DA LEI 11.941 DE 2009***

*Lei 11.941/09 trouxe mudança à aplicação da multa, pois o artigo 32, § 5º da Lei 8.212/91 foi revogado e a multa passou a ser aplicada e prevista no artigo 32-A do mesmo Caderno Legal.*

*Lei mais benéfica ao contribuinte retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional CTN.*

*No caso em tela, deve ser aplicada a do Artigo 61 da Lei 9.430/96, se mais benéfica ao Recorrente / Contribuinte.*

O processo foi encaminhado à PGFN em 01/09/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.102), para ciência do acórdão em até trinta dias, de acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010. A intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreria em 01/10/2014, data em que tempestivamente, portanto, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 1.103/1.109 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.110).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 03/05/2016 (fls. 1.112/1.118), em relação a matéria, considerados os acórdãos paradigmáticos nº 2401-002.453 e nº 9202-02.086.

O recorrente, em suas alegações, requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido e determinar que a análise da norma mais benéfica aplicável ao caso leve em conta a soma das multas previstas pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias, aplicáveis na sistemática anterior à Medida Provisória nº 449/2008, em comparação com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, que é única, aplicável ao caso por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Cientificado do Acórdão nº **2301-003.554**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 24/05/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem - fl. 1.123), o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.137/1.143) e Recurso Especial (fls. 1.146/1.151), ambos em 07/05/2016, portanto, tempestivos.

Ao Recurso Especial do contribuinte, foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 17/04/2017 (fls. 1.168/1.174), em relação à matéria - SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA, considerado o acórdão paradigma nº **2402-005.250**.

O recorrente, em suas alegações, requer seja conhecido, processado e provido o presente recurso, para que seja declarado nula a decisão do acórdão recorrido uma vez que estaria em contrariedade com o paradigma indicado, que em síntese reconheceu que apesar de relevante a questão suscitada pelo recorrente, à decisão não se pronunciou com exatidão, motivo pela qual foi declarada nula nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Em suas contrarrazões, em síntese, o contribuinte assevera que o acórdão não separou as multas entre de ofício e de mora e que assim haveria equívoco de interpretação no Resp da PGFN. Vejamos trecho:

*“Ora, é patente o equívoco de interpretação engendrado pela Recorrente quanto ao decisum exarado, uma vez que o mesmo efetivamente anuiu com a aplicação de penalidade única – multa de ofício -, tendo, contudo, reduzido seu percentual à 20% (vinte por cento), nos termos do supracitado artigo 61, salientando, ademais, que a incidência final caberia ao percentual que se mostre mais benéfico ao contribuinte, em respeito à imposição do artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional.”*

Cientificada do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp do contribuinte em 20/04/2017 (Despacho de Encaminhamento – fl. 1.175), a PGFN apresentou contrarrazões (fls. 1.176/1.180) em 05/05/2017, portanto, tempestivas.

Em suas contrarrazões, a PGFN, que não haveria sentido no Resp do contribuinte, na medida em que a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA foi clara acerca da pertinência e adequação do lançamento e que o julgador não está obrigado a se manifestar detalhadamente sobre cada alegação, desde que demonstre claramente os fundamentos de sua decisão. Vejamos um trecho:

*“Ocorre que o colegiado firmou sua convicção, pelas razões que fartamente apresenta no voto condutor, de que não haveria fundamento algum que maculasse o auto de infração. Pode-se inferir, via transversa, de que houve o afastamento de qualquer equívoco da fiscalização no tocante à inclusão de valores estranhos à lide.*

*(...)*

*Observe-se que o julgador não está obrigado a se manifestar pormenorizadamente sobre cada uma das alegações, desde que demonstre de forma clara e inequívoca os motivos que fundamentam sua decisão.”*

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

**Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional são tempestivos e atendem, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 1168 e 1112, respectivamente. Contudo, embora não tenha havido manifestação quanto ao não conhecimento do recurso especial do contribuinte, entendo que a matéria tenha que ser melhor apreciada.

**Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte**

Quanto a delimitação da lide, transcrevo trecho do despacho de admissibilidade:

*Antes de proceder à análise do pedido em tela, importa salientar que se trata de Recurso Especial de Divergência, assim entendida a diversidade de interpretações conferidas à lei tributária, obviamente que em face de situações fáticas similares. Assim, é imprescindível que sejam analisadas as situações fáticas retratadas nos acórdãos recorrido e parâmetro, a ver se haveria similitude entre elas.*

*O Contribuinte deve apontar divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outros julgados em relação às matérias pré-questionadas nos autos.*

*O recorrente aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outros julgados em relação a matéria **supressão de instância**. Insurge-se, quanto ao decidido no acórdão recorrido que entendeu por manter o lançamento, no tocante à cobrança de contribuição previdenciária da parte patronal, sob o fundamento de que a escrituração da impugnante não foi feita por estabelecimentos e não descreveu e discriminou precisamente os fatos geradores, os descontos, as contribuições e o Livro Diário não está registrado no órgão competente.*

*Para demonstrar divergência jurisprudencial com outros julgados do CARF, indica o acórdão parâmetro, transscrito a seguir:*

*Acórdão n.º 2402-005.250 ASSUNTO : IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário : 2010 NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO DE QUESTÃO RELEVANTE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.*

*São nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.*

*No presente caso, argumento relevante presente na defesa não foi enfrentado pela decisão de primeira instância, motivo de nulidade.*

*Decisão Recorrida Nula.*

*Afirma que, o acórdão recorrido expôs interpretação tributária divergente da adotada no julgado paradigmático acima, principalmente porque o aresto divergente reconheceu que apesar de relevante a questão suscitada pelo recorrente, à decisão não se pronunciou com exatidão, motivo pela qual foi declarada nula nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/1972.*

*Assevera que a matéria relacionada ao "PRO-LABORE CONFUNDIDO COM DIREITOS AUTORAIS DE MATERIAL DIDÁTICO", foi questionada na impugnação e não manifestada na decisão de 1ª instância.*

*Procurando efetuar o cotejo analítico, afirma que os casos confrontados no recorrido e paradigma são idênticos no que diz respeito ao tema "argumento relevante presente na defesa que não foi enfrentado na decisão de primeira instância". (destaque do recorrente)*

*Destaca trecho da ementa paradigmático :*

*"No presente caso, argumento relevante presente na defesa não foi enfrentado pela decisão de primeira instância, motivo de nulidade."*

*Ao final, conclui que diante do cotejo analítico disposto acima, resta comprovado que o acórdão recorrido diverge completamente do entendimento locupletado no acórdão paradigmático, devendo prevalecer a exegese jurídica perfilhada no aresto divergente, à luz do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, o qual impõe ao Tribunal Administrativo que a decisão recorrida deve ser Nula, pois argumentos relevantes enfrentados pela Recorrente não foram enfrentados pela decisão de primeira instância.*

Conforme identificamos acima e da leitura do acórdão recorrido, extrai-se que o relator, embora tenha identificado o pré-questionamento da matéria para sua análise no âmbito da primeira instância, entendeu que o meio pelo qual poderia ter o sujeito passivo resolvido a questão estaria nos embargos, precluindo o seu direito por não o fazê-lo. Contudo, passou a apreciar a questão, com vistas a garantir o direito ao contraditório e a ampla defesa. Senão vejamos:

### *iii) PRÓLABORE CONFUNDIDO COM DIREITOS AUTORAIS DE MATERIAL DIDÁTICO*

*Ao que se vislumbra nos autos esta matéria foi questionada na impugnação e não manifestada na decisão, cuja qual penso que deveria ser, oportunamente, embargada, e, como não foi reduziria à preclusão.*

*Todavia, em respeito à ampla defesa e ao contraditório, já que argumentado na impugnação e reforçado no presente RV, passo análise.*

*Alega a Recorrente que a Fiscalização considerou como pagamento de pró labore, valores de amortização de dívida de uma empresa editora, estranha à lide, juntando comprovante do alegado.*

*Por óbvio que não está elencado na legislação como contribuições previdenciárias os pagamentos a terceiros credores por fornecimento de serviços, equipamentos e outros quejandos.*

*Ocorre que a Fiscalização não considerou como contribuição social tais valores, eis que os lançamentos foram verificados nas específicas exações, mas não no fornecimento de serviços e equipamentos.*

*Neste quesito, sem razão a Recorrente.*

Da apreciação da questão o relator, entendeu que não assistia razão ao recorrente, razão pelo que negou provimento ao seu recurso nesse ponto. Diga-se que essa era apenas uma das indagações trazidas pelo recorrente em relação aos diversos levantamento efetuados.

Por outro lado, ao analisarmos os termos do acórdão paradigma, entendo que trata-se de questão diferente, o que não nos permite ratificar o teste de aderência, ou seja, em levando a situação do acórdão recorrido para o colegiado paradigma, adotaria aquele colegiado o mesmo resultado do acórdão paradigma.

No acórdão paradigma - 2402-005.250, apresentou o relator os seguintes fundamentos para anular a decisão de primeira instância:

#### *DA PRELIMINAR*

*Quanto às preliminares, a questão a ser analisada.*

**Como já ressaltado, na questão do aluguel, a exigência está clara na NL: omissões de rendimentos recebidos de pessoas físicas, informados em Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB), pelas administradoras ou em outros documentos. Conforme consta da NL, o aluguel foi recebido de Luiz Antonio Guedes Valle, já descontada a comissão.**

**Em sua impugnação o contribuinte afirma que esses valores foram declarados em DIRPF de sua esposa, apresentando a DIRPF, fls. 019.**

**Apesar dessa relevante questão, a decisão não se pronuncia sobre a exatidão, ou não, do procedimento.**

*Segue trecho da decisão que trata do tema:*

*"A disciplina jurídica civil que regula o regime patrimonial adotado pelo impugnante e seu cônjuge (comunhão, na forma certidão de casamento à fl. 11) assegura a participação dos frutos dos bens comuns de cada cônjuge na comunhão (art. 262 a 268 da Lei 3.071/1916 – Código Civil revogado, com regime conservado conforme art. 2.039 da Lei nº 10.406, de 10/1/2002, Código Civil).*

*Art. 2.039. O regime de bens nos casamentos celebrados na vigência do Código Civil anterior, Lei no 3.071, de 10 de janeiro de 1916, é o por ele estabelecido.*

*O aluguel é fruto civil do bem imóvel e integra a comunhão patrimonial, portanto, não tem natureza de rendimento particular. Tratase de rendimento comum do casal.*

*Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de cem por cento dos que lhes forem próprios (particulares) e cinqüenta por cento dos produzidos pelos bens comuns. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges (Decreto nº 3.000, de 26/3/1999, art. 6º e parágrafo único).*

**Ora, onde está a análise sobre a declaração de rendimentos da esposa?**

**Pela leitura do voto quase se chega a conclusão que o procedimento do casal foi correto, mas essa não foi a decisão, pois a mesma cita legislação que dá a opção dos rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.**

**Portanto, em nosso entender a decisão recorrida não enfrenta ponto relevante da defesa, motivo de nulidade, pelo cerceamento de defesa, q eu gera supressão de instância de enfrentamento de argumento relevante.**

*Por esse motivo, voto por anular a decisão de primeira instância, para que se aprecie a declaração apresentada pela esposa, onde constam os valores a Luiz Antonio Guedes Valle , nos termos do voto.*

Ou seja, ao analisar o recurso voluntário, o relator do acórdão paradigma, entendeu que questão não apreciada pela primeira instância era por deveras relevante, razão que entendeu por anular a decisão da DRJ.

Por outro lado, no acórdão recorrido, não enxergou o relator relevância na argumentação, tanto que embora tenha reconhecido que houve a argumentação em sede de impugnação, entendeu não ter havido o questionamento cabível pelo recorrente, mas ao contrário do acórdão paradigma, não só enfrentou o mérito da questão, mas acabou por rechaçá-la, por entender não serem pertinentes.

Ou seja, enquanto a nulidade do paradigma, deu-se pelo entendimento de que não enfrentado argumento relevante para solução da lide, por outro lado no recorrido o relator não atribuiu o mesmo peso, tanto que apreciou a questão e a afastou prontamente.

Ad argumentandum tantum, em que pese entender pelo não conhecimento, importante ressaltar ao observar do acórdão de impugnação, o relator foi por deveras diligente colacionando todos os argumentos trazidos pelo sujeito passivo em relação a cada um dos fatos geradores lançados. Contudo, ao proferir seu voto, apenas abriu tópico específico contemplando os argumentos de uma forma geral.

Face o exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial do contribuinte.

### **Do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

#### **Do mérito**

##### Aplicação da multa - retroatividade benigna

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transscrito:

*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 acrescidos)*

De inicio, 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 AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/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, descumpria 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 estariamos 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.

Cumpre 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, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Por fim, destaca-se que, rebateando os argumentos apresentados em sede de contrarrazões que independente do lançamento fiscal analisado referir-se a Auto de Infração de Obrigaçāo Principal (AIOP) e Acessória (AOA), este último consubstanciado na omissão de fatos geradores em GFIP, lançados em conjunto, ou seja formalizados em um mesmo processo, ou em processos separados, a aplicação da legislação não sofrerá qualquer alteração, posto que a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009 contempla todas as possibilidades, já que a tese ali adotada tem por base a natureza das multas.

### **Conclusão**

Face o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte. Já em relação ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, voto por CONHECER, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.