



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11634.000369/2010-62  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-009.354 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE LONDRINA PREFEITURA MUNICIPAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/02/2007 a 31/05/2007, 01/07/2007 a 30/09/2007, 01/02/2008 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 30/09/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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. (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.354 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 11634.000369/2010-62

## Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 83/89) em face do V. Acórdão de n.º 2302003.548 (e-fls. 76/82) da Colenda 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 04 de dezembro de 2014 o recurso voluntário do contribuinte relacionado ao Auto de Infração Debcad 37.272.893-6 (e-fls 03/13), que, de acordo com o relatório fiscal de e- fls. 14/19, trata-se de infringência ao artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528/1997, por ter o contribuinte apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sem o valor da remuneração paga aos contribuintes individuais e o respectivo desconto da contribuição de 11%, sendo que os dados foram extraídos das notas de empenhos, ordens de pagamentos e balancetes mensais.

02 – Foram lavrados na mesma ação fiscal os seguintes lançamentos:

PROCESSO	DEBCAD/AIOA	MATÉRIA	SITUAÇÃO
11634.000366/2010-29	37.272.890-1 (Processo Principal)	Patronal 20%, sobre remuneração de contribuintes individuais não declarados em GFIP	Em pauta CSRF Recurso Fazenda Nacional
11634.000368/2010-18	37.272.892-8	CFL – 30 Deixar de preparar folhas de pagamento dos valores pagos aos contribuintes individuais, de acordo com os padrões e normas da RFB	Aguardando despacho admissibilidade do RESP do contribuinte
11634.000367/2010-73	37.272.891-0	Patronal 11% contribuição Contribuinte Individual não declarada na GFIP	Em pauta CSRF Recurso Fazenda Nacional
11634.000370/2010-97	37.272.894-4	CFL - 78 Apresentar declaração a que se refere a Lei 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, com a redação da MP n.º 449, de 03/12/2008, com incorreções e omissões.	Aguardando despacho admissibilidade do RESP do contribuinte

03 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrito e registrada, *verbis*:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/02/2007 a 31/05/2007, 01/07/2007 a 30/09/2007, 01/02/2008 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 30/09/2008**

**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.**

**RETROATIVIDADE 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.º 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 quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

**Recurso Voluntário Provido em Parte.”**

*Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da autuação os fatos geradores relativos à segurada Rita de Castro Maistro e devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do artigo 32A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/2009.*

04 – Logo após o Acórdão houve a interposição de Recurso Especial em 10/02/2015 às fls. 83/89 pela Fazenda Nacional, sem despacho de encaminhamento, com fundamento no art. 67, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, do revogado RICARF, visando rediscutir a seguinte matéria:

*- retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009.*

05 - Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme o despacho de 18/05/2015 (e- fls. 90/94) que sintetiza as razões recursais, assim indicado:

*“O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 07/01/2015. Cientificada do acórdão trinta dias após o encaminhamento, nos termos da Portaria MF n.º 527/2010, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 10/02/2015, o Recurso Especial em análise.*

*(...) omissis*

*A Fazenda Nacional afirma que a forma de cálculo das multas pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias das contribuições previdenciárias, determinada pela Egrégia Turma recorrida, está em divergência com acórdãos da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento e da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas ementas seguem abaixo integralmente transcritas, verbis:*

*‘Ementa:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006 MPF. PRORROGAÇÃO. NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA. Havendo prorrogação de MPF dentro do prazo de sua validade, não há o que se falar em substituição da autoridade fiscal.*

*PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INDEPENDENTEMENTE DE INSCRIÇÃO NO PAT. APLICAÇÃO*

*EXCLUSIVAMENTE PARA AS PRESTAÇÕES IN NATURA. Independentemente de inscrição no PAT, não incidem contribuições sociais, desde que a empresa faça a prestação in natura.*

*APURAÇÃO COM ESTEIO EM FOLHAS DE PAGAMENTO E RECIBOS. PRESUNÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA. Não há o que se falar em presunção dos fatos geradores das contribuições lançadas quando a apuração fiscal se deu com base na documentação exibida pelo sujeito, principalmente em folhas e recibos de pagamento.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996. Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei. MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO.*

*IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem caráter confiscatório.*

*JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. Recurso Voluntário Negado” (Acórdão 2401-002.453)*

*‘ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006*

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

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

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

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

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

*Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas. (Acórdão 9202-02.086)*

*Os acórdãos apresentados a título de paradigma foram proferidos por colegiado distinto e não foram reformados, prestando-se portanto para análise da divergência alegada.*

*Afirma que de acordo com esses paradigmas, na nova sistemática introduzida pela MP n.º 449/2008, a multa é única e abrange o descumprimento da obrigação principal (deixar de recolher) e o da obrigação acessória (deixar de declarar), sendo que, para se apurar qual a multa mais benéfica, deve-se somar as duas multas aplicadas na sistemática antiga (por descumprimento da obrigação principal e acessória) e compará-las com a multa de ofício aplicada na nova sistemática (art. 35-A), não devendo ocorrer, conforme erroneamente entendeu o acórdão recorrido, cisão entre as multas aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória, devendo ambos ser somadas e comparadas à multa de ofício calculada pela nova sistemática.*

*Mediante análise dos autos, vislumbro a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigmas, motivo pelo qual entendo que está configurada a primeira divergência jurisprudencial apontada pela Fazenda Nacional.*

*De fato, conforme consignado no voto dos acórdãos paradigmas, a apuração da situação mais favorável ao sujeito passivo é aquela extraída do comparativo entre as somas das multas aplicadas nos moldes dos art. 35, II (obrigação principal) com a multa prevista no art. 32, IV, § 5º (obrigação acessória), em confronto com a multa de setenta e cinco por cento trazida pela novel legislação (multa de ofício). Em contrapartida, o acórdão recorrido diverge desse entendimento, na medida em que estipula a comparação apenas entre as multas de mesma natureza, vale dizer, distintamente consideradas as multas pelo descumprimento da obrigação principal então vigente (com natureza de mora) e da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.”*

06 – Por sua vez, logo em seguida em 04/09/2015 o contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 96/97) ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, arguindo em síntese, pelo não conhecimento do recurso fazendário alegando que não estão presentes os requisitos do art. 37§ 2º do Decreto 70.235/72 pela não comprovação da divergência e no mérito, requer que seja mantida a decisão recorrida, alegando que houve a aplicação correta da retroação do percentual da multa pela MP 449/2008.

07 – Importante informar que o contribuinte interpôs Recurso Especial às e-fls. 100/103 na mesma data que as contrarrazões do recurso fazendário, contudo, não foi admitido de acordo com a decisão de e-fls 105/109 que abaixo reproduzo em algumas partes essenciais que esclarecem a não juntada da intimação do contribuinte dentre outras informações:

*“Registra-se que este processo se encontra apensado ao processo n.º 11634.000366/2010-29.*

*A Fazenda Nacional, cientificada desse Acórdão, interpôs o Recurso Especial de fls. 83/89, que foi admitido conforme Despacho de fls. 90/94.*

*Embora não esteja juntado neste processo o AR para ciência ao Contribuinte do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do respectivo Despacho de Admissibilidade, é fato que a Recorrente foi cientificada desses*

*documentos, tanto que apresentou, em 04/09/2015, as Contrarrazões (fls. 96/97) e interpôs o Recurso Especial de Divergência de fls. 100/103. Assim, considerando que no processo principal a ciência dos documentos de igual natureza ocorreu em 27/08/2015 (fls. 3923 daquele processo), entende-se tempestivo o apelo nestes autos.*

(...)

*Do exame do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, constata-se que não foi indicado ou apresentado nenhum acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF; e, por conseguinte, não houve demonstração de divergências interpretativas entre julgados. Assim, não satisfeitos requisitos essenciais para interposição de Recurso Especial de Divergência, o apelo não pode ter seguimento.*

*Ressalta-se que necessidade de apresentação de acórdãos paradigmas já se encontrava prevista no art. 67, §§7º a 9º, do Anexo II, do RICARF anterior, aprovado pela Portaria MPF n.º 256, de 2009.*

*Dessa forma, com fundamento no art. 67, caput e §§ 2º, 6º, 8º, 9º e 11, e no art. 68, § 3º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, propõe-se que seja NEGADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, por absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF.”*

08 – Dessa decisão o contribuinte foi intimado às e- fls. 113/114. Sendo esse o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

## **Conhecimento**

09 - O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

10 – Os paradigmas trazidos a colação pela Fazenda Nacional, (**Acórdão 2401-002.453**) e (**Acórdão 9202-02.086**) corroboram com os termos do art. 67 do RICARF, ao contrário do quanto exposto em contrarrazões e portanto conheço do recurso, pois a matéria envolvida guarda relação e contrariedade com a que foi discutida nos autos pela decisão recorrida.

## **Mérito**

11 – De acordo com o relatório apresentado alhures a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009.

12 – Por sua vez a decisão recorrida, na análise quanto a aplicação da retroatividade benigna em relação à multa aplicada entendeu da seguinte forma, sem grifos no original, *verbis*:

*“No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.*

*Ao não informar os valores relativos aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais, a recorrente infringiu o artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse do Instituto, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada. (grifos do original)*

*Entretanto, deve ser analisado o fato de que o Acórdão recorrido promoveu a retificação do lançamento quanto às exações lançadas no que concerne às remunerações pagas aos Procuradores do Município identificados pela recorrente e abrangidos por Regime Próprio de Previdência, à exceção da segurada Rita de Castro Maistro, cuja identificação se deu como auxiliar de biblioteca. Todavia, na peça recursal a recorrente admite o lapso e junta comprovação da nomeação da servidora como Procuradora, fls. 3879, do PAF 11634000.366/201029, motivo pelo qual tais fatos geradores devem ser excluídos da presente autuação, tal como ocorreu com os demais procuradores.*

*A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:*

*‘Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:*

*I valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:*

*(...) omissis*

*II cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 9/06/2003)*

*III cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.*

*§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.*

*§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto de infração.'*

*Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total sendo o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.*

*Entretanto, há que ser observada a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32A à Lei n.º 8.212, já na redação da Lei n.º 11.941/2009, nestas palavras:*

*'Art. 32A. 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.'*

*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.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.”

13 – A título ilustrativo no voto da decisão da DRJ de e- fls. 51/58 verifica-se que a autoridade fiscal lançadora já havia efetuado o cotejo da multa de acordo com art. 106, II do CTN conforme segue:

*Com a edição da Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, foi modificada a sistemática do cálculo das multas de mora, de ofício e daquelas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, anteriormente previstas nos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/1991, tais alterações ocasionaram o acréscimo dos artigos 32-A e 35-A na referida Lei.*

*Nos casos em que o contribuinte além de não efetuar o recolhimento de contribuições previdenciárias também omitir fatos geradores ou contribuições previdenciárias no documento declaratório – GFIP, a multa a ser aplicada é a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/1991.*

*Referido artigo determina a aplicação do disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, que assim dispõe:*

*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. (Grifos do original)*

*A multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, é única, no importe de 75%, visando apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.*

*Na fiscalização em pauta, a autoridade fiscal apurou tanto o descumprimento de obrigação principal – não pagamento de contribuições devidas (processos 11634.000366/2010-29 – AI 37.272.890-1 e 11634.000367/2010-73 – AI 37.272.891-0) e descumprimento de obrigação acessória – não declarar todas as contribuições previdenciárias devidas em GFIP (processos 11634.000369/2010-62 – AI 37.272.893-6 e 11634.000370/2010- 97 – AI 37.272.894-4).*

*De acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, no período de 01/2005 a 11/2008, a multa aplicável pela infração apurada nos autos de infração 37.272.890-1 e 37.272.891-0 seria a do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991, além de outro lançamento em face da não declaração em GFIP, com aplicação da penalidade prevista no § 5º do artigo 32 da mesma Lei e não a capitulada no artigo 44 da Lei 9.430/1996.*

*Entretanto, considerando o disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a autoridade fiscal elaborou comparativos (fls. 16 a 18), constatando-se que a multa na*

*forma da legislação revogada é menos severa ao contribuinte nas competências 01/2005, 02/2006, 02/2007 a 05/2007, 07/2007 a 09/2007, 02/2008 a 05/2008 e 07/2008 a 09/2008.*

*Assim, foi aplicada a multa de mora de 24% nos autos de infração por descumprimento de obrigação principal 37.272.890-1 e 37.272.891-0, com base no artigo 35 da Lei 8.212/1991, então vigente, nas competências 02/2007 a 05/2007, 07/2007 a 09/2007, 02/2008 a 05/2008 e 07/2008 a 09/2008. Coube também a lavratura do presente auto de infração por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68 (AI 37.272.893-6) com aplicação da penalidade prevista no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/1991, em razão da conduta “declarar com omissões/incorreções”.*

*Cabe, no entanto, esclarecer que para o período de 01/2005 a 01/2007, considerando ser o autuado órgão público, a sistemática de cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória aplicada no auto de infração 37.272.894-4 (CFL 78), processo 11634.000370/2010-97, foi diferente.*

*De acordo com o artigo 239, § 9º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, redação original, não havia previsão de multa no caso de não recolhimento de contribuição previdenciária pelos órgãos públicos para as competências até 01/2007. Somente a partir do Decreto 6.042/2007, é que passou a ser exigida multa de mora dos órgãos públicos.*

*Assim é que no auto de infração 37.272.894-4 (CFL 78), processo 11634.000370/2010-97, nas competências 02/2005 a 01/2006 e 03/2006 a 01/2007, considerando também o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, foi aplicada a penalidade com base no artigo 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991, por ser menos gravosa ao contribuinte do que a antes prevista no artigo 32, inciso IV, § 5º, da mesma Lei, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Isso porque a multa na situação agora analisada, em vez de 100% do valor das contribuições, corresponde a R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas em GFIP, limitada ao mínimo de R\$ 500,00 por ocorrência/competência.*

*Tal fato, porém, não ocorreu nas competências 01/2005 e 02/2006, onde a multa na forma da legislação revogada apresentou-se mais benéfica ao contribuinte, razão porque estão inseridas na presente autuação*

*(...) omissis*

*O procedimento adotado pela fiscalização está de acordo com a Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 4/12/2009 (DOU de 8/12/2009), que dispõe sobre a aplicação de multa após a MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, competências até 10/2008.*

*Determina a Portaria, no artigo 3º, que o comparativo da multa mais benéfica, conforme estabelece o art. 106, II, “c”, do CTN, no lançamento por descumprimento de obrigação principal e obrigação acessória, deve ser seguida a regra abaixo especificada:*

*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.*

14 – No presente caso a decisão recorrida entendeu – para fins de aferir a retroatividade benigna – pela comparação da multa lançada com aquela que passou a ser prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 e a recorrente sustenta que para se aferir a norma mais benéfica, deve ser comparada a multa aplicada (art. 32, §§ 4º e 5º) com a nova legislação (artigo 35-A da Lei 8.212/91). Entendo, contudo, da mesma forma que o resultado dos processos principais julgados nessa mesma sessão os PAF 11634.000366/2010-29 e 11634.000367/2010-73 que o assunto não comporta maiores discussões, tendo em vista os termos da Súmula CARF nº 119, *verbis*:

*"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."*

## **Conclusão**

15 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso