



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



**Processo nº** 11634.720327/2012-11  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.359 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** EVORA TRANSPORTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. PARADIGMA REFORMADO.

Atendidos os demais pressupostos regimentais, o Recurso Especial deve ser conhecido, não constituindo óbice a eventual reforma de paradigma, publicada posteriormente à data da interposição do Recurso Especial, mormente quando indicado outro paradigma, também plenamente válido à época do protocolo do apelo.

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 negar-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 Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 7.405/7.466) em face do V. Acórdão de nº 2401004.769 (e-fls. 7.379/7.397) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 08 de maio de 2017 o recurso voluntário do contribuinte relacionado aos seguintes lançamentos constituídos no mesmo processo e ação fiscal:

DEBCAD	MATÉRIA
37.289.4909	referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, incidente sobre as remunerações de prestadores de serviços – Transportadores Autônomos
37.289.4917	referente às contribuições previdenciárias, parte de segurados – Contribuintes Individuais, incidente sobre as remunerações de prestadores de serviços – Transportadores Autônomos
37.289.4925	referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos – Terceiros (SEST e SENAT), incidente sobre as remunerações de prestadores de serviços – Transportadores Autônomos
37.352.1324	referente infração por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68, incidente sobre as remunerações de prestadores de serviços – Transportadores Autônomos.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

***Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008***

***TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. SEST. SENAT. TOMADOR DOS SERVIÇOS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.***

***Escapa à competência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais avaliar, em face da legislação de hierarquia superior, a compatibilidade de decreto que prevê a responsabilidade das pessoas jurídicas tomadoras de serviços pelo recolhimento das contribuições devidas pelos transportadores autônomos ao Serviço Social do Transporte (Sest) e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat).***

***CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. REMUNERAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA.***

***A falta de inclusão pela empresa dos fatos geradores em folhas de pagamento e a existência de lançamentos contábeis que torna inviável a perfeita identificação dos valores de pagamentos efetuados a transportadores autônomos pessoas físicas, na condição de contribuintes individuais, autorizam a apuração indireta da base de***

*cálculo das contribuições previdenciárias devidas, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.*

**CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LIMITE MÁXIMO DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

*A observância do limite máximo do salário -de -contribuição em relação ao contribuinte individual no lançamento de ofício demanda a identificação da remuneração de cada segurado que presta serviço à empresa. A autoridade lançadora não ignorou as normas que tratam do limite máximo mensal do salário -de -contribuição do trabalhador, somente deixou de aplicá-las por total impossibilidade diante da deficiência dos documentos apresentados pelo sujeito passivo.*

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*A análise da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser realizada mediante confronto, por competência, entre: (i) a penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 35A da Lei nº 8.212, de 1991, e (ii) o somatório das penalidades calculadas com base na legislação vigente à época do fato gerador, isto é: multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, e a multa do inciso II do art. 35 dessa mesma Lei, imposta na autuação correlata pelo descumprimento de obrigação principal.*

**LEI TRIBUTÁRIA. COMPATIBILIDADE COM O TEXTO CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF Nº 2.**

*O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar a respeito de inconstitucionalidade de lei tributária sob o argumento de existência de conflito em face dos preceitos estabelecidos na Carta Política de 1988.*

*(Súmula Carf nº 2).*

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. No mérito, por maioria, negar provimento ao recurso. Vencidos a relatora e os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.”*

03 - O contribuinte foi intimado do resultado do recurso voluntário às e-fls 7.400/7.401 em 11/08/2017 com a interposição do recurso especial em 28/08/2017 (e-fls. 7.403/7.404), visando rediscutir as seguintes matérias:

a) Arbitramento - Inaplicabilidade,

b) Limite do Salário de Contribuição e

c) Ilegitimidade Passiva.

d) Multa Moratória -Retroatividade Benigna - Multa AIOP/AIOA (ACT 67.636.4010 - CS Contribuições Previdenciárias/Penalidades/Retroatividade Benigna -AIOP/AIOA - Fatos Geradores anteriores à MP 449/2008) e

e) Multa GFIP - Retroatividade Benigna - Multa AIOP/AIOA (ACT 67.636.4010 - CS Contribuições Previdenciárias/Penalidades/Retroatividade Benigna -AIOP/AIOA - Fatos Geradores anteriores à MP 449/2008).

04 – Contudo ao Recurso Especial do contribuinte foi dado seguimento parcial apenas às duas últimas matérias dos itens “d” e “e” acima que são **d) Multa Moratória - Retroatividade Benigna - Multa AIOP/AIOA (ACT 67.636.4010 - CS Contribuições Previdenciárias/Penalidades/Retroatividade Benigna -AIOP/AIOA - Fatos Geradores anteriores à MP 449/2008) e e) Multa GFIP - Retroatividade Benigna - Multa AIOP/AIOA (ACT 67.636.4010 - CS Contribuições Previdenciárias/Penalidades/Retroatividade Benigna -AIOP/AIOA - Fatos Geradores anteriores à MP 449/2008).** Sendo que as demais matérias, apesar da interposição de Agravo (e-fls. 7.561/7.576), foram rejeitadas de acordo com despacho de fls. 7.596/7.604 e intimado às e-fls 7.616/7.617.

05 - Conforme o despacho de admissibilidade abaixo transcrito, consta de forma sintetizada as razões recursais, quanto aos tópicos que foram admitidos, *verbis*:

***d) Multa Moratória -Retroatividade Benigna***

*Legislação interpretada de forma divergente: Lei n.º 8.212/91, art.35*

*Indica como paradigma o acórdão assim ementado:*

**Acórdão n.º2403-002.324**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007*

**ESTADO. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. PESSOAS EM COOPERAÇÃO. AMAZONPREV**

*A AMAZONPREV foi criada como Serviço Social Autônomo (Pessoas em cooperação), com natureza jurídica de direito privado, para gerir o Regime Próprio da Previdência Social do Estado do Amazonas.*

*Apesar de serem entidades que cooperam com o Poder Público, não integram o elenco das pessoas da Administração Indireta, razão por que seria impróprio considerá-las pessoas administrativas. O fato de serem elas submetidas a algumas formas de controle especial por parte do Poder Público não enseja seu enquadramento como pessoas da Administração Indireta, uma vez que não estão previstas em Lei.*

**MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Alega que o acórdão recorrido divergiu de posicionamento adotado pelo CARF quanto ao percentual de multa de mora que de acordo com o paradigma indicado deve ser de 20% sobre o valor do débito, nos termos do art. 61,§2º, da Lei n.º 9.430/96.*

*O acórdão relacionado como paradigma foi proferido por colegiado distinto daquele do acórdão recorrido e não foi reformado na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada.*

*Compulsando os autos, vislumbro a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigma, motivo pelo qual entendo que está configurada a divergência jurisprudencial quanto ao procedimento a ser adotado para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, apontada pelo sujeito passivo.*

*Em ambos os casos trata-se de lançamento de ofício e no acórdão recorrido o Colegiado manteve a multa aplicada na forma do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, no percentual de 75%, sob o argumento de que o art. 35 da Lei n.º 8.212/91 deve 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 citado art. 44 da Lei n.º 9.430/96.*

*Por outro lado, o paradigma acostado entendeu que a multa aplicada devia obedecer ao previsto no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 com a redação da Lei n.º 11.941/2009, que remete ao art. 61 da Lei n.º 9.430/1996, o qual estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%. Portanto para situações similares, temos decisões distintas.*

*Destarte, para a matéria ora apresentada, **Multa Moratória -Retroatividade Benigna**, verifica-se a similitude das situações fáticas e a divergência de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigma, como apontado pelo sujeito passivo.*

**e) Multa GFIP -Retroatividade Benigna**

*Legislação interpretada de forma divergente: Lei n.º 8.212/91, art.32*

*Indica como paradigma o acórdão assim ementado:*

**Acórdão n.º 2803-003.149**

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.**

*1. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, situação que tornou mais benéfica, determinadas infrações relativamente às obrigações acessórias. A novel legislação acrescentou o art. 32A a Lei n.º 8.212.*

*2. Em virtude das mudanças legislativas e de acordo com a previsão contida 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.*

*3. In casu, portanto, deverá ser observado o instituto da retroatividade benigna, com a consequente redução da multa aplicada ao contribuinte.*

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

*Alega que a aplicação da multa punitiva pela falta de informação de todos os fatos geradores em GFIP acatada pelo acórdão recorrido divergiu do posicionamento adotado no acórdão paradigma, onde restou decidido ser possível a aplicação da retroatividade benigna.*

*Aduz que não se pode englobar para efeitos comparativos a multa de mora, de ofício e punitiva de obrigação acessória, devendo ser comparadas apenas as multas de mesma natureza isoladamente.*

*O acórdão relacionado como paradigma foi proferido por colegiado distinto daquele do acórdão recorrido e não foi reformado na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada.*

*De fato, em situações semelhantes, qual seja o descumprimento de obrigação acessória de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, quando também ocorreu o descumprimento da obrigação principal de recolher o tributo devido, o acórdão recorrido entendeu que, para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, as multas aplicadas de acordo com a legislação anterior devem ser somadas (art. 32, IV, § 5º, e art. 35, II, ambos da Lei nº 8.212/91) e comparadas com a multa indicada no novo artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, que é única e serve para apenar conjuntamente tanto o descumprimento da obrigação acessória como o da obrigação principal.*

*Por outro lado, o paradigma acostado aplicou o disposto pela Lei n.º 8.212/91, artigo 32-A., na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, por se mostrar mais benéfica ao contribuinte.*

*Destarte, para a matéria ora apresentada -- **Multa GFIP Retroatividade Benigna**-- se verifica o dissídio de entendimento nos acórdãos recorrido e paradigma, motivo pelo qual está configurada a divergência apontada pelo sujeito passivo.*

06 – Por sua vez a Fazenda Nacional foi intimada para ciência conforme despacho de encaminhamento de e-fls. 7.619 de 11/03/2020 para ciência do Acórdão do Recurso Voluntário, a apresentar contrarrazões ao recurso especial, ciência do despacho de admissibilidade do recurso especial e do agravo, apresentando contrarrazões, de acordo com e-fls. 7.620/7.625 em 16/03/2020.

07 – Em suas contrarrazões, em síntese, a Fazenda Nacional aborda a questão de mérito somente, trazendo elementos quanto ao fato de rechaçar a existência do *bis in idem* na aplicação das penalidades tributárias, trata da legislação com relação a mudança das multas com o advento da MP 449/2008 após convertida na Lei 11.941/09 e defende o trabalho fiscal que efetuou a comparação da multa prevista na redação atual do art. 35-A da Lei 8.212/91 com a soma das multas previstas nos arts. 35 e 32, IV da mesma lei, na redação vigente à época dos fatos geradores anteriores à MP 449/08 para fins de aplicação da retroatividade benigna.

08 – Esse o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

## Conhecimento

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

10 – Os paradigmas trazidos a colação pelo contribuinte são os (**Acórdão 2403-002.324) retroatividade benigna da multa moratória e (Acórdão 2803-003.149) retroatividade da multa benigna na GFIP.**

11 – Antes, necessário tratar alguns pontos quanto ao conhecimento, pois o primeiro paradigma, apesar de, na época da interposição ainda não ter sido reformado, vale lembrar que no julgamento desse recurso consta a sua reforma por essa C. Turma através do AC. 9202-007.424 de relatoria da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, na sessão de 11 de dezembro de 2018.

12 – Contudo, a matéria será conhecida, pois ao tempo da interposição do recurso especial 28/08/2017 não havia ainda ocorrido a sua reforma.

13 – Por sua vez, o mesmo ocorre em relação ao Ac. 2803-003.149 que na época da interposição do recurso especial não havia sido reformado, contudo, logo em seguida em sessão de 26/09/2017 essa C. Turma através do Ac. 9202-005.945 da lavra do I. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

14 - Portanto conheço do recurso, pois a matéria envolvida guarda relação e contrariedade com a que foi discutida nos autos pela decisão recorrida.

## Mérito

15 – De acordo com o relatório apresentado alhures a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado, apesar de contemplar duas matérias, cinge-se à retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009 e portanto serão decididas de uma única forma.

16 – O voto vencedor da decisão recorrida, na análise quanto a aplicação da retroatividade benigna em relação à multa aplicada entendeu da seguinte forma, sem grifos no original, *verbis*:

*“Por derradeiro, analiso o critério de aplicação de multa utilizado pela fiscalização, tendo em conta os fatos geradores do período de 01/2007 a 12/2008.*

*Em razão das alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo em matéria de penalidade relacionada às infrações previdenciárias anteriores a 12/2008, isto é, até a competência 11/2008.*

*São várias as vertentes interpretativas, inclusive no âmbito do contencioso administrativo, a respeito da aplicação do princípio da retroatividade benigna ao regime de multas estatuído na Lei n.º 8.212, de 1991.*

*Em que pese todos os bons argumentos, tenho entendido, até o momento, como mais adequado o mesmo critério de cálculo utilizado pela autoridade lançadora e acatado pela decisão de piso, na medida em que tal interpretação da legislação respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.*

**Dessa feita, com fez a autoridade fiscal, às fls. 7.155/7.156, para se verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, há que se realizar a seguinte comparação de penalidades entre as contribuições previdenciárias, por competência:**

*(i) legislação anterior: somatório da multa aplicada nos moldes do inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (obrigação principal), e das multas aplicadas na forma dos §§ 4º a 6º do art. 32 da mesma Lei (obrigação acessória); e*

*(ii) legislação atual: multa de ofício de 75%, prevista no art. 35º da Lei n.º 8.212, de 1991, e introduzida pela MP n.º 449, de 2008, sem qualquer limitação, acrescentado, se for o caso, a multa pela incorreção ou omissão de informações relativa a fato gerador não contemplado pela aplicação da multa de ofício.*

**Em todas as competências, prevaleceu como mais benéfico ao sujeito passivo o comparativo de multas com aplicação da legislação anterior. Em consequência, além da obrigação principal, foi exigida corretamente a multa pelo descumprimento de obrigação acessória (AI n.º 37.352.1324), calculada segundo os critérios do art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, da Lei n.º 8.212, de 1991 (fls. 126/130).”**

17 – A título ilustrativo na análise desse tópico a decisão da DRJ informa que o cálculo utilizado como fundamento do voto recorrido foi efetuado com base na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009 quando diz, às fls. 7.323 *verbis*:

*“Alega a impugnante que a multa do artigo 32, §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/91 restou substituída por aquela prevista no novo artigo 32-A da Lei 8.212/91, sendo que a referida multa, com a redação atribuída pela nova disposição legal, foi reduzida de forma substancial. Portanto, na atualidade, em razão das modificações legislativas benéficas e relacionadas a tal punição, a nova sistemática deve necessariamente ser observada, inclusive de forma retroativa.*

*Sobre esta questão assim dispôs a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009, in verbis:*

*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 n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Verifica-se, portanto, que a comparação de multas realizada pela autoridade fiscal está em consonância com o disposto no artigo 3º, “caput”, da portaria suprarreferida, não havendo motivo para reparação.*

*Observa-se que a determinação legal é no sentido de se aplicar a lei a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*Desta forma, tendo sido efetuada a comparação da penalidade prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração com a estabelecida no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96, conclui-se que esta última não lhe comina penalidade menos severa que a primeira, restando infundados os argumentos da impugnante.”*

18 – A respeito do assunto e no mesmo sentido, peço vênia para transcrição de parte do trecho do voto dessa C. Turma no Ac. 9202-004.499 da I. Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira j. 28/09/2016, *verbis*:

*Para que possamos definir a interpretação mais adequada no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos.*

*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.**

19 – No presente caso ambos os acórdãos paradigmas foram reformados por essa C. Turma de acordo com as ementas das decisões, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.**

*Não há que se falar em preclusão quanto à aplicação da retroatividade benigna das multas previdenciárias, visto tratar-se de procedimento que pode ser adotado de ofício pela Autoridade Administrativa, conforme Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.*

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. 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).*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE 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.*

20 – A ementa de ambos os casos traduzem a interpretação do E. CARF em relação aos pontos abordados pelo contribuinte, sendo que pela leitura dos excertos acima indicados nos levam à aplicação da Súmula CARF nº 119, que não estava em vigor na época da prolação do acórdão recorrido, mas pela leitura de suas razões de decidir nos leva a tal entendimento, abaixo transcrita que ratifica o que foi exposto inclusive na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

*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**

21 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso