



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 13855.721130/2012-12  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.019 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 21 de setembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AGROMEN SEMENTES AGRICOLAS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2009

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 informação sobre a remuneração de segurados da Previdência Social 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)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente, momentaneamente, a conselheira Ana Paula Fernandes.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.019 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 13855.721130/2012-12

## Relatório

Trata-se de Autos de Infração, por descumprimento de obrigações principais e acessória, conforme discriminado a seguir:

| DEBCAD                       | PROCESSO                                     | OBJETO                                                                                                                                                                                    | Levantamento             |
|------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| 37.374.480-3<br>51.022.617-5 | 13855.721130/2012-12<br>13855.721131/2012-67 | Contribuição Previdenciária (parte da empresa)<br>Período: 07/2008 a 12/2009                                                                                                              | C0,C1,C2                 |
| 37.374.481-1<br>51.022.618-3 | 13855.721130/2012-12<br>13855.721131/2012-67 | Contribuição devida a Outras Entidades e Fundos (Terceiros) Período: 07/2008 a 12/2009                                                                                                    | CQ,C1,C2                 |
| 37.374.479-0                 | 13855.721130/2012-12                         | Apresentar GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. | Cód. Fund. Legal<br>68   |
| 51.022.616-7                 | 13855.721131/2012-67                         | Apresentar GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social com informações incorretas ou omissas.                                                     | Cód.Fund.Lega<br>1<br>78 |

Em sessão plenária de 11/02/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2302-003.634 (fls. 890/934), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2003

PARTE PATRONAL. SAT. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. FPAS. ENQUADRAMENTO. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. ABUSO DE FORMA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E CONFUSÃO PATRIMONIAL E SOCIETÁRIA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. FRAUDE. ÔNUS DA PROVA. FISCO. REQUALIFICAÇÃO DE FATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. LEGALIDADE.

Cabível o reenquadramento da empresa como produtor rural pessoa jurídica, a partir da constatação de que teve produção agrícola própria, e de que inexistia atividade econômica autônoma dissociada de seu processo produtivo típico, nas formas definidas na legislação tributária.

A comercialização da produção rural própria constitui fato gerador das contribuições previdenciárias, correspondentes à quota da empresa; bem assim a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas na aquisição da produção de produtores rurais pessoas físicas (sub-rogação).

O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos fatos e negócios ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela impugnante e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

O fracionamento das atividades empresariais típicas, em paralelo com a demonstração efetiva, por parte da fiscalização, de uma série consistente de indícios e elementos convergentes, tais como a unicidade de meios e controles da atividade produtiva, a centralização da direção empresarial e financeira, a confusão patrimonial, contratual e

societária, a utilização de mão-de-obra de entidades interpostas e desprovidas de autonomia administrativa e operacional, tudo com os intuitos preponderantes de validar formalmente uma estrutura jurídica e negocial artificiosa e de inibir, assim a incidência de normas tributárias pertinentes, implica a violação abusiva e fraudulenta da legislação tributária, cabendo então - a partir desse conjunto fático evidenciado - a requalificação das operações e estruturas formalmente constituídas.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. AUTORIDADE JULGADORA. ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.

E vedado à autoridade julgadora, na esfera administrativa, apreciar a constitucionalidade e legalidade de leis e demais atos normativos.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. GFIP. OMISSÕES DE FATOS GERADORES E CONTRIBUIÇÕES. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Constituí infração à legislação previdenciária, punível com multa, apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFRLP) com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LEGISLAÇÃO VIGENTE. TEMPO DOS FATOS.

O lançamento tributário deve se reportar à legislação vigente ao tempo dos fatos, mesmo que esta tenha sido posteriormente modificada ou revogada.

MULTAS. ATUALIZAÇÃO DE VALORES. LEGALIDADE

O reajustamento dos valores de multa por descumprimento de obrigações acessórias é feito mediante edição de Portarias Ministeriais, publicadas em Diário Oficial, na estrita observância dos limites e parâmetros impostos pela Lei nº 8.212/91. O regulamento ou a Portaria não estão cominando penalidades por infração à legislação, ou seja, não estão inovando a legislação; tão-somente atualizam-se valores de penalidades cuja cominação já estava prevista na lei, em sentido estrito.

JUROS. TAXA SELIC PREVISÃO LEGAL.

Possui previsão legal a incidência de juros com base na taxa Selic para fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1995, sendo de caráter irrelevável.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Configurada a existência de fraude, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Nos termos da legislação de regência, a multa de ofício integra o crédito tributário e, dessa forma, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 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

MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO

A aplicação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, até a competência 11/2008, traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado

o artigo 44. I da Lei n.º 9430 96. A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A. da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449 2008. convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Auto de Infração de Obrigação Acessória lavrado no Código de Fundamento Legal 68. para que a multa aplicada seja calculada considerando as disposições do art. 32-A. inciso I. da Lei n.º 8.212/91. na redação dada pela Lei n.º 11.941 09. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Auto de Infração de Obrigação Principal, para que a multa de mora seja recalculada, considerando as disposições do ait. 35. II. da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99. para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449 de 2008. ou seja. até a competência 11/2008. Vencida na votação a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz que entendeu pelo provimento do recurso.

O processo foi encaminhado à PGFN em 31/10/2017 (fl. 935) que, em 06/12/2017 (962), apresentou Recurso Especial (fls. 936/961), para o qual foi dado seguimento para a rediscussão da matéria: “**retroatividade benigna**”.

Apresenta como paradigmas os Acórdãos n.º 9202-004.262 e n.º 2301-004.877, cujas ementas transcreve-se a seguir:

Acórdão n.º 9202-004.262

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OMISSÃO EM GFIP MULTA APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C//C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL RETRO ATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias 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. 32A, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35A, penalidade única combinando as duas condutas.

Acórdãos n.º 2301-004.877

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, é necessário a comprovação de tratar-se de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de

terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

MULTA PREVIDENCIÁRIA. FATOS GERADORES ANTERIORES À MEDIDA PROVISÓRIA Nº449, DE 2008, NÃO DECLARADOS EM GFIP. RETRO ATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS INFRALEGAIS.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre: (a) a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com (b) a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35A, da Lei nº 8.212/1991. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. ANISTIA DADA PELA LEI nº 13.097/2015. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A anistia prevista no art. 49 da Lei nº 13.097/2015 restringe-se às multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no art. 32A, da Lei nº 8.212, de 24/10/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Inaplicável às multas capituladas no art. 32 da mesma Lei. A legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, a teor do art. 111,1, do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado.

De modo a evidenciar a divergência jurisprudencial, transcreve os seguintes trechos das decisões trazidas a cotejo:

Acórdão nº 9202-004.262

Relatório Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.184.4061, em fiscalização no período de 01/2004 a 12/2004, lavrado em 08/08/2008, em razão da infração à obrigação acessória estabelecida no art. 32, inciso IV e §5º da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, inciso IV, §4º, do Decreto nº 3.048/99, qual seja, a apresentação de GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.”

Voto “No que toca à multa, a autoridade julgadora de primeira instância assim, pronunciou-se em relação a aplicação da multa:

(...)

No que diz respeito à multa aplicada, embora a impugnação não verse sobre o tema, em razão da alteração da legislação no tocante às multas de mora em decorrência de lançamento de ofício, efetuada pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deve ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), comparando-se a penalidade imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

Nos casos de falta de declaração e falta de recolhimento, a Medida Provisória nº 449 alterou a regra de imposição das multas de mora por lançamento de ofício, anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e por falta de declaração, anteriormente prevista no § 5º do art. 32 da mesma Lei, submetendo o lançamento de ofício à capitulação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que versa sobre a multa de 75%, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, e de seu agravamento, quando couber.

Assim, deve ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN). No momento do pagamento do débito pelo contribuinte devem ser considerando todos os processos conexos e deve ser calculada a multa menos severa.

Assim, considerando as alterações da legislação previdenciária o órgão preparador deverá, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar a comparação das multas aplicadas neste AI e nos Autos de Infração conexos lançados para a cobrança das contribuições que não foram declaradas na GFIP (Multas vigentes antes da MP nº 449, de 20081 com a multa de 75% (vigente a partir da MP nº 449, de 2008).

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 neste AI somado com as multas aplicadas na NFLD não exceda o percentual de 75%, previsto no art. 44 Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a remissão do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991. (...)

No presente caso, conforme consta da decisão de DRJ primeira instância, que no momento da execução dever-se-ia, observar a sistemática de somatório das multas como aqui se determina.

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. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ou seja, 24% e

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.

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.

Assim, entendo que a multa aplicada pelo julgador de primeira instância (DRJ) encontra-se em perfeita consonância com os normativos vigentes, bem como refletem de forma mais adequada a natureza da multa aplicada. Note-se que a aplicação do somatório das multas para efeitos de apuração da multa mais benéfica, impossibilita a aplicação da regra vertida no art. 32A, pois se essa fosse a sistemática adotado pelo auditor, teriam sido lançada multa em relação a todas as competências anteriores, o que na tese aqui descrita implica bis in idem.

#### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para que o cálculo da multa, se mais benéfico ao contribuinte, seja realizado assim como determinado pela decisão de primeira instância.

É como voto.”

Acórdão nº 2301-004.877

Relatório

“Conforme informação da recorrente o recurso apresentado é parcial, referindo-se apenas aos débitos n.º 37.308-8175 e n.º 37.308.8183, sendo que os demais débitos lançados neste processo foram parcelados nos termos da Lei n.º 11.941/2009, com a redação que lhe deu a Lei n.º 12.973/2015.

Portanto este relatório se limitará à matéria objeto de análise recursal.

Conforme relatório fiscal (efls. 144/164):

(...)

### 3.6. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.308.8175

(...)

3.6.2. DO FUNDAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO O fato narrado constitui infração à obrigação disposta na Lei no 8.212/91, art. 32, inc. IV e parágrafo 5º, acrescentado pela Lei no 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV, §4º do Regulamento da Previdência Social RPS aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06/05/1999.

3.6.3. DISPOSITIVO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA MULTA Em função do fato infracional verificado, foi aplicada a multa prevista no Art. 32, §5º, da Lei 8212/91, combinado com Art. 28 4, inciso II, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06/05/1999.”

Voto

“AI DEBCAD n.º 37.308.8175

Multa

GFIP

Retroatividade Benigna. Critérios do cálculo da multa mais benéfica

A sistemática de cálculo das multas previdenciárias foi profundamente alterada com o advento da Medida Provisória n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

No presente caso, verifica-se que a autuação ocorreu em 22/08/2011, com ciência em 26/08/2011, portanto em data posterior à nova sistemática de cálculo das multas.

Para as competências até novembro de 2008, inclusive, a multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação entre o valor resultante do cálculo vigente à época dos fatos geradores e o valor resultante da multa calculada com base no art. 35A da Lei n.º 8.212/91, com a redação da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009:

(...)

Portanto, ficou demonstrado que a multa mais benéfica já foi calculada no momento da autuação, de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB n.º 971/2009, acima transcrito, e nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04/12/2009, que dispõe sobre a aplicação dos artigos 35 e 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Assim, também não assiste razão à recorrente, em relação à alegação de aplicação errônea do princípio da retroatividade benigna.

(...)

Anistia da Lei n.º 13.097, de 2015 A Lei n.º 13.097, de 19/01/2015, dispõe em seu art. 49 que ficam anistiadas as multas previstas no art. 32A da Lei n.º 8.212, de 1991, desde que cumpridos os demais requisitos do dispositivo, verbis:

Art. 49. Ficam anistiadas as multas previstas no art. 32A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, lançadas até a publicação desta Lei, desde que a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

No caso em tela, a autuação tem como fundamento legal o art. 32, IV e § 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, e não o art. 32A, da mesma lei.

O Código Tributário Nacional, a teor do art. 111, I, estabelece que a legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente.

(...)

Assim, entendendo que a anistia prevista no art. 49 da Lei nº 13.097/2015 restringe-se às multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no art. 32A, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, sendo inaoalicável às multas capituladas no art. 32 da mesma Lei.

#### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para negar-lhe provimento/

De acordo com a peça recursal, o acórdão recorrido aplicou o art. 35, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à Medida Provisória nº 449/08), em todas as competências até 11/2008, bem como o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09, em todas as competências em relação à multa referente à GFIP (CFL 68).

Informa a Fazenda Nacional que, por outro lado, os paradigmas determinaram apenas a comparação entre a soma das multas previstas na legislação anterior (multa da obrigação principal com a multa por descumprimento de obrigação acessória) e a multa prevista no art. 35-A da novel legislação.

Segundo infere, é patente a violação aos seguintes dispositivos legais e normativos: art. 35, caput e inciso II e art. 32, inciso IV e parágrafos 4º e 5º, ambos da Lei n. 8.212/91 na redação revogada pela MP n. 449/2008; artigos 32-A, 35, caput, e 35-A, todos da Lei nº 8.212/91, conforme redação conferida pela MP n. 449/2008; arts. 44 e 61 da Lei n. 9.430/96; art. 476-A da IN RFB 971/2009; Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009; arts. 97, VI; 106, c; 108; 111; 112; 172, todos do CTN.

Por outro lado, entende que toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91.

Nos termos do Recurso Especial, a autoridade fiscal deve aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte considerando os seguintes parâmetros: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada), observando-se os limites vigorantes àquela época estabelecidos no g 4º do art. 32, ou o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Por fim, pugna pela manutenção integral dos autos de infração objeto do lançamento.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, a Contribuinte também apresentou recurso especial que, no entanto, teve seu segmento negado em virtude dos despachos de fls. 1084/1097 e 1123/1133.

Sem contrarrazões.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9202-009.019 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 13855.721130/2012-12

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se exclusivamente à aplicação da retroatividade benigna, tendo em vista as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela MP nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009.

De repisar que do mesmo processo constam lançamento de obrigações principais e multa por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

De mais a mais, a solução do litígio passa pelo exame da alínea “c” do inciso II do referido art. 106, que dispõe:

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. (*Grifou-se*)

Convém registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime, pacificou o entendimento de que, na aferição com vistas à aplicação da retroatividade benigna, não basta verificar a denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais ou limites. É necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Nesse sentido é o juízo extraído do Acórdão nº 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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 anterior à Medida Provisória nº 449/2008 determinava, para a situação em que ocorresse o recolhimento a menor do tributo e a falta de declaração dos valores sujeitos à incidência de contribuições em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas no inciso II dos art. 35 e do § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991. Com a superveniência da nova norma, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), previu-se somente a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Por conseguinte, para adequada observância da retroatividade benigna insculpida na alínea “c” do art. 106 do CTN, mostra-se necessário comparar o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida.

As conclusões expostas acima, estão em linha com o entendimento consolidado no âmbito do CARF, muito bem resumido nos excertos Acórdão nº 9202-004.499, de 29/09/2016, transcritos a seguir:

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 multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A 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.

Cumpra-se 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.

Nesse sentido, para fatos geradores ocorridos até a publicação da Medida Provisória 449/2008, uma vez concluído o julgamento na esfera administrativa, a autoridade responsável pela execução do acórdão, deverá observar as disposições contidas na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, que está em perfeita consonância com a jurisprudência administrativa. Confira-se os procedimentos indicados na referida portaria:

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.

De se ressaltar que, com a superveniência da Súmula CARF nº 119/2018 e a atribuição de efeito vinculante a esse enunciado pela Portaria do Ministério da Economia nº 129, de 1º de abril de 2019, o entendimento aqui esposado passou a ser de observância obrigatória por toda a Administração Tributária Federal. Abaixo o inteiro teor da Súmula:

**Súmula Vinculante 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

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho