



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



**Processo nº** 14337.000218/2010-57  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-009.478 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 27 de abril de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ATIVO ALIMENTOS EXPORTADORA E IMPORTADORA EIRELI

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

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. 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.

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)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de lançamento (DEBCAD N.º 37.290.947-7) para exigência de multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato de a empresa ter deixado de declarar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, a totalidade das remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais.

Consta do relatório de fls. 7 e seguintes a descrição de que a correlata obrigação principal envolvia a discussão da exigência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos pela empresa aos produtores na comercialização de produção rural. Na mesma ação fiscal foram lavrados:

### Informações Complementares:

Resultado do Procedimento Fiscal:					
Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	07/2005	12/2007	372909388	25/06/2010	3.220.151,19
AI	07/2005	12/2007	372909396	25/06/2010	18.721.161,23
AI	06/2006	07/2007	372909400	25/06/2010	854.370,12
AI	07/2005	12/2007	372909418	25/06/2010	260.804,73
AI	07/2005	09/2007	372909434	25/06/2010	8.218.711,80
AI	07/2005	12/2007	372909442	25/06/2010	436.172,96
AI	07/2005	06/2006	372909485	25/06/2010	713.669,27
AI	06/2010	06/2010	372909426	25/06/2010	14.107,77
AI	06/2010	06/2010	372909450	25/06/2010	572.295,51
AI	06/2010	06/2010	372909469	25/06/2010	1.410,79
<b>AI</b>	<b>06/2010</b>	<b>06/2010</b>	<b>372909477</b>	<b>25/06/2010</b>	<b>181.991,82</b>

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária deu provimento parcial do recurso voluntário para, na parte que nos interessa, determinar a adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfico. O acórdão 2403-002.744 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

PREVIDENCIÁRIO. SOLIDARIEDADE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE. ERRO DE SUJEITO PASSIVO.

Constatando-se que o sujeito passivo, pessoa física, ao qual se imputara responsabilidade solidária não fizera parte da administração da pessoa jurídica na integridade do período autuado, na forma do Relatório de Representantes Legais RepLeg, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação; (redação dada pela IN MPS/SRP n.º 20, de 11/01/2007), a imputação de solidariedade para todo o período autuado resta indevida por erro de sujeito passivo.

Não ocorrendo as hipóteses previstas nos arts. 124 e 135 do código Tributário Nacional CTN onde se registra previsão de imputar responsabilidade solidária às pessoas expressamente designadas por lei, que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal atribuindo-lhes pessoal responsabilidade

pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não se vislumbra atribuir solidariedade às pessoas não insertas nas sobreditas condições.

#### OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA . RETROATIVIDADE BENIGNA

As obrigações acessórias descumpridas, sujeitam-se às multas previstas nos artigos 32 e 32A da Lei n 8.212/91.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional cabe aplicar o artigo 32A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da Lei 11.941/2009 que revogou em parte o art. 32 da Lei 8.212/1991na forma da nova redação.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou recurso especial. Citando como paradigma os acórdão 9202-002.193, defende a União que a multa isolada do art. 32-A se aplica tão-somente quando houver o descumprimento da obrigação acessória, tendo ocorrido o devido recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social apuradas pelo contribuinte. Por outro lado, 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 n.º 8.212/91. Assim, pugna a Recorrente seja dado total provimento ao recurso, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora verifique, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP n.º 449/2008.

Contrarrazões do contribuinte pugnando pelo não provimento do recurso. Subsidiariamente, requer a suspensão deste julgamento até o encerramento do debate envolvendo o lançamento da obrigação principal, nos autos do Processo n.º. 14337.000211/2010-35 e a determinação de diligência a fim de se apurar os valores atuais da multa e verificação de qual percentual seria mais o benéfico.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

Antes de analisarmos o mérito, importante tecer duas considerações acerca dos pedidos formulados pela Recorrida em sede de contrarrazões.

Segundo consta do “Relatório Fiscal da Infração” (fls. 5) a presente autuação tem origem nos lançamentos das obrigações principais assim discriminadas:

Confrontando as remunerações informadas nessas guias pelo contribuinte - constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.- RFB - com aquelas verificadas pela fiscalização nos diversos documentos analisados durante a auditoria, foi constatado que não são informadas integralmente as remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço e a comercialização da produção rural.

Os Relatórios Discriminativos dos Débito - DD dos AIOPs **DEBCAD 37290939-6, 37290941-8 e 37290944-2** discriminam as bases de cálculo não informadas. Esses relatórios são anexadas a este auto de infração.

Ao mesmo tempo, os Relatórios de Lançamentos dos referidos AIOPs discriminam todas as remunerações dos segurados obrigatórios da previdência social e os valores da comercialização da produção rural, podendo ser consultados pelo sujeito passivo.

Ao contrário do afirmado pela Contribuinte, o presente lançamento não está vinculado ao processo 14337.000211/2010-35, julgado pelo acórdão n.º 2403-002.743, o qual faz menção ao DEBCAD 37.290.943-4.

Para o julgamento deste AI 68 nos interessa o resultado do julgamento proferido em um dos Debcads citados pelo relatório fiscal e, neste sentido, esta Câmara Superior já deliberou sobre **o lançamento de n.º 37.290.939-6. Por meio do acórdão 9202-007.585, proferido no processo n.º 14337.000208/2010-11, foi negado provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo-se o lançamento sob o fundamento de ser constitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.**

Quanto ao pedido de diligência para verificação dos reais valores dos percentuais das multas envolvidas, trata-se de requerimento dispensável pois, fixada a regra da retroatividade aplicada, caberá a unidade responsável pela execução do julgado, observado os limites da decisão, efetuar os cálculos necessários para exigência da penalidade.

Assim, estando o processo apto para julgamento, passo à análise do mérito do recurso da Fazenda Nacional.

A matéria devolvida para apreciação - retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei n.º 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo – já foi pacificada neste Tribunal.

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

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

Interpretando o dispositivo e aplicando-o ao caso concreto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da

retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão n.º 9202-004.262, cuja ementa transcreve-se:

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

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

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

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei 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. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória n.º 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5.º, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

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

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

Prosseguindo na análise do tema, também é o entendimento deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4.º e 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas

isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto proferido no Acórdão n.º 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

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

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

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991.

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

Referido entendimento, que reflete as explicações da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009, foi ratificado por este Tribunal Administrativo com edição da Súmula CARF n.º 119 com o seguinte teor:

**SÚMULA CARF 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996.

Vale destacar que no caso, onde na mesma ação fiscal foram lavrados DEBCADs para exigência simultânea de obrigações principais e acessória, a aplicação da Súmula CARF é vinculante nos termos do art. 45 do RICARF.

Assim, e observando o resultado dos julgamentos proferidos nos processos para exigência das respectivas obrigações principais, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

