



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

<b>Processo nº</b>	14367.000041/2009-06
<b>Recurso nº</b>	Embargos
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-005.483 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	24 de maio de 2017
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
<b>Embargante</b>	CONSELHEIRO LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
<b>Interessado</b>	FUNDACAO AMAZONPREV

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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. 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.

**ERRO MATERIAL: MERA RETIFICAÇÃO DE DATA**

Prolação de um novo acórdão, nos termos do Art. 67 do Decreto nº 7.574 de 2011.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos Inominados, re-ratificando o Acórdão nº 9202-005.045, de 12/12/2016, para sanar o erro material apontado na data registrada no acórdão, mantendo inalterado o resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

Em sessão plenária de 12 de dezembro de 2016, foi julgado o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, proferindo-se decisão consubstanciada no Acórdão nº 9202- 005.045.

O presente processo foi encaminhado à DRF/MNS, para científicar o contribuinte do inteiro teor do Acórdão de Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A DRF/MNS percebeu, no entanto que, a data da Sessão informada no Acórdão nº 9202- 005.045, não estava correta, ou seja, no acórdão constava a data de 12 de dezembro de 2012.

Diante do exposto, o Presidente em Exercício, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos apresentou Embargos Inominados, com base no Art. 66 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, para correção do erro material, mediante prolação de um novo acórdão, nos termos do Art. 67 do Decreto nº 7.574 de 2011.

## HISTÓRICO

Trata-se de Recurso Especial, de e-fls. 282/293, interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2403-002.323, julgado na sessão do dia 19 de novembro de 2013, pela 3<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção, o qual deu parcial provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão restou assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA*

*Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, §4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS. RELATIVAMENTE AO CÓDIGO PARA RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. SALÁRIO EDUCAÇÃO E INCRA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS. MULTA. MANUTENÇÃO.*

*Tendo em vista que o recorrente não estava desobrigado ao recolhimento das contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação e INCRA) em período compreendido no lançamento, tendo declarado código de recolhimento típico de entidades isentas, deve ser mantida a multa aplicada em sede de ação fiscal.*

*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 vista. No que diz respeito à multa de vista 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.*

Na origem, trata o presente processo de Auto de Infração por descumprimento de obrigação principal, de e-fls. 01 (DEBCAD nº 37.221.914-4), em razão da ausência do recolhimento da contribuição para as "Outras Entidades e Fundos" também denominadas "Terceiros", apurada através da aplicação da alíquota de 2,7%, sobre as bases de cálculo composta pelas remunerações pagas aos segurados empregados e não incluídas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

Diante de tal lançamento, a Contribuinte apresentou impugnação de e-fls. 60/82, alegando a insubstância do Auto de Infração.

A 3<sup>a</sup> Turma da DRJ de Campo Grande/MS, conforme acórdão nº 04-29.616, de e-fls. 133/159, julgou procedente em parte o lançamento, em razão da decadência de parte do lançamento.

Intimado de tal decisão, houve a interposição de Recurso Voluntário, e-fls. 169/195, que foi julgado pela 3<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção, na sessão do dia

19 de novembro de 2013, sendo dado parcial provimento ao recurso, para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Após a decisão que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de e-fls. 282/293, requerendo a reforma do acórdão recorrido fim de que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 1.027/2010.

Acórdãos ns. 24010-02.453 e 9202-02.086, utilizados como paradigmas, apresentam as seguintes ementas:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006*

*MPF. PRORROGAÇÃO. NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA.*

*Havendo prorrogação de MPF dentro do prazo de sua validade, não há o que se falar em substituição da autoridade fiscal.*

*PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INDEPENDENTEMENTE DE INSCRIÇÃO NO PAT. APLICAÇÃO EXCLUSIVAMENTE PARA AS PRESTAÇÕES IN NATURA.*

*Independentemente de inscrição no PAT, não incidem contribuições sociais, desde que a empresa faça a prestação in natura.*

*APURAÇÃO COM ESTEIO EM FOLHAS DE PAGAMENTO E RECIBOS. PRESUNÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA.*

*Não há o que se falar em presunção dos fatos geradores das contribuições lançadas quando a apuração fiscal se deu com base na documentação exibida pelo sujeito, principalmente em folhas e recibos de pagamento.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996.*

*Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei.*

*MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.*

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

*JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB.*

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

*Recurso Voluntário Negado (Acórdão referente ao processo nº 10166.721492/2010-11)*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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

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

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

*A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração. No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias. Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.*

*Recurso especial negado. (Acórdão referente ao processo nº 10552.000206/2007-21)*

Conforme despacho de e-fls. 296/299, o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi admitido, sendo o processo encaminhado à origem para intimação do Contribuinte.

O Contribuinte intimado, conforme AR de e-fls. 302 interpôs Recurso Especial de e-fls. 305/328, apresentou Contrarrazões de e-fls. 329/335, requerendo o não conhecimento do Recurso Especial da PGFN, sendo conhecido que seja negado provimento.

De acordo com o despacho de e-fls. 366 foi negado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, em virtude da ausência dos requisitos para sua interposição.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

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

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

De inicio, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

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

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal  
lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009,*

*mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

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

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202004.499 (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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

---

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estariamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

*Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009*

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo*

*ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados,*

*os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Em face ao exposto, foi dado provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 e, devido ao erro material constante na publicação do acórdão, DOU PROVIMENTO aos Embargos Inominados para retificação da data.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva