



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

**Processo nº** 14474.000340/2007-53  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-007.479 – 2ª Turma  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2019  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2005 a 28/12/2005

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 de acordo com a Súmula/Carf N. 119.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)  
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)  
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte em face ao acórdão 2401003.209, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata o presente auto de infração, lavrado sob o n. 35.728.1918, em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, o autuado não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 10, a empresa deixou de informar em GFIP: valores dos serviços prestados por contribuintes individuais, cooperativas de trabalho, valores pagos em folha de pagamento, quais sejam: 1/3 de férias, auxílio creche sem contraprestação documental, Prêmio e diferença de RAT.

O Contribuinte apresentou impugnação, fls.31 a 53, aditada às fls. 59/60, após retificação do valor da multa.

A unidade descentralizada da SRP emitiu a Decisão-Notificação (DN), às fls. 67/77, julgou parcialmente procedente a impugnação. Considerando a procedência parcial do lançamento, foi apresentado Recurso de Ofício pela unidade local, nos termos do art. 366, I e § 2º, do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99 e art. 1º, inciso I da Portaria MPS nº 147, de 25 de junho de 2007, por ter sido retificado o débito.

Às fls. 67/68, a autoridade fiscal encaminhou a empresa notificada a Decisão Notificação, com a decisão de procedência parcial do lançamento, tendo sido excluído a quantia de R\$ 1.163.936,02.

O Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, fls. 85 e ss., arguindo em síntese: 1. Decadência das competências até 12/2000; 2. O ora recorrente anexou na NFLD 35.882.4923 (contribuintes individuais) diversos documentos comprobatórios do recolhimento das contribuições previdenciárias, sobre as remunerações dos contribuintes individuais. 3. A autuada quitou parcialmente o débito objeto da obrigação principal relativamente ao período de 01/2001 a 12/2002. (membros do Conselho Fiscal); 4. A autuada comprovou o recolhimento de contribuições sobre as diferenças de honorários dos diretores. 5. O abono de férias previsto em acordo coletivo, objeto da NFLD 35.728.1900, não constitui base de cálculo de contribuições previdenciárias. 6. Em relação aos pagamentos de auxílio-creche, NFLD 35.882.4931, observamos tratar-se de verba indenizatória, nos termos da súmula 310. 7. Os valores pagos a

cooperativas de trabalho e produção, objeto da NFLD 35.728.1896, sendo que ocorreu erro na base de cálculo, e, portanto a exigência é indevida.

Tendo cumprindo os termos da diligência, retornou o processo a este conselho para continuidade do julgamento, prestando informações no seguinte sentido: 1 (auxílio-creche) – BAIXADA POR AÇÃO JUDICIAL; NFLD 35882494-0 – BAIXADA POR LIQUIDAÇÃO; NFLD 35882495-8 – BAIXADA POR LIQUIDAÇÃO; NFLD 35728192-6 – BAIXADA POR DN; NFLD 35882492-3 – (contribuintes individuais) AGUARDANDO EXPEDIÇÃO DO ACORDÃO; NFLD 35882496-6 – AGUARDANDO HOMOLOG. RECURSO DE OFÍCIO; NFLD 35728189-6 – (cooperativa de trabalho) AGUARDANDO EXPEDIÇÃO DO ACORDÃO; NFLD 35728190-0 – (abono de férias) AG REG. APÓS ACORDÃO/DEC MINIST.

O processo foi novamente baixado em diligência, para que a autoridade fiscal prestasse mais esclarecimentos acerca dos fatos geradores contidas em cada NFLD e o resultado proferido em cada julgamento, posto ser essa informação imprescindível para julgamento do AI em questão.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 235/243, **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário, para: I) excluir os fatos geradores até 11/2000 pela aplicação da decadência quinquenal; II) excluir do valor da multa os fatos geradores excluídos nas respectivas obrigações principais, conforme informação fiscal à fl. 161, descrita no presente voto; III) bem como 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 na NFLD correlata. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/12/2005

#### PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SEGURADOS EMPREGADOS PAGAMENTOS INDIRETOS DESCUMPRIMENTO DA LEI INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

#### CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DIFERENÇAS NÃO COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES

Não demonstrou o recorrente que as alegações de inexistências de diferenças mostravam-se corretas. Mesmo após a diligência e a decisão de primeira instância.

Não apresentou o recorrente planilhas e documentos que demonstrassem suas alegações.

#### SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS TOTALIDADE DA REMUNERAÇÃO CONSISTE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A contratação de trabalhadores autônomos, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias, que atinge simultaneamente dois contribuintes: a empresa e o segurado.

Independente do pagamento ser feito por liberalidade, toda a remuneração auferida por pessoa física contribuinte individual é fato gerador, salvo as descritas no art. 28, § 9º da lei 8212/91.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/12/2005

PRAZO DECADENCIAL AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Tratando-se de auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em recolhimento antecipado, devendo a decadência ser apreciada a luz do art. 173, I do CTN.

Independente da decadência das obrigações principais ter sido decretada a luz do art. 150, § 4, nos autos de obrigação acessória não há como atribuir mesmo raciocínio, tendo em vista serem obrigações distintas, a de recolher a contribuição devida, e a de informar em GFIP fatos geradores de contribuição previdenciária. A informação em GFIP não possui o condão de apenas informar a contribuição devida, mas acima de tudo, informar a remuneração do segurado da previdência social, informação essa que irá subsidiar a concessão de benefícios e o correspondente cálculo do salário de benefício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Às fls. 245/254, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial** de Divergência, em relação à seguinte matéria: **Retroatividade Benigna cálculo da multa**. O Acórdão Recorrido adotou como regime jurídico de cálculo da multa, em relação aos fatos geradores ocorridos até novembro/2008, pela comparação entre a **soma das multas das obrigações principal e acessória, previstas respectivamente no art. 35, II, e no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, e o valor da multa de ofício fixada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela MP nº 449/2008, sendo aplicada a menor**. O Acórdão Paradigma adotou o entendimento de que, para os fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da MP nº 449/2008, deveria ser aplicada, retroativamente, a Penalidade Pecuniária prevista no **art. 32-A da Lei de Custeio da Seguridade Social, incluído pela MP nº 449/2008, se esta se mostrasse menos onerosa que aquela prevista na legislação então vigente, diga-se, art. 32, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91**.

Às fls. 331/337, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência sobre o **regime jurídico aplicável ao cálculo da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91**.

A Fazenda Nacional, às fls. 339/344, apresentou **Contrarrrazões**, rebatendo os argumentos quanto ao mérito, pugnando pela negativa de provimento ao recurso especial do Contribuinte, vindo os autos conclusos para julgamento.

Às fls. 348/352, este Colendo Conselho Superior de Recursos, ao analisar os autos converteu o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que fossem

prestadas as informações relativas a todos os Debcad relacionados à presente Ação Fiscal, inclusive fornecendo os números dos respectivos Processos Administrativos Fiscais, com posterior devolução dos autos para prosseguimento.

À fl. 354, a diligência foi devidamente cumprida, tendo a Unidade de Origem apresentado as seguintes informações:

| DEBCAD       | PROC ADM FISCAL      | SITUAÇÃO  |
|--------------|----------------------|-----------|
| 35.882.496-6 | 14474.000339/2007-29 | CARF      |
| 35.728.189-6 | 14474.000337/2007-30 | PGFN      |
| 35.882.492-3 | 14474.000338/2007-84 | PGFN      |
| 35.882.495-8 | 14486.000911/2011-05 | LIQUIDADO |
| 35.882.494-0 | 14486.000910/2011-52 | LIQUIDADO |
| 35.728.192-6 | 14486.000909/2011-28 | BAIXADO   |
| 35.882.493-1 | 14474.001063/2008-87 | BAIXADO   |
| 35.728.190-0 | 10980.008389/2007-83 | EXTINTO   |

Retornaram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata o presente auto de infração, lavrado sob o n. 35.728.1918, em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, o autuado não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 10, a empresa deixou de informar em GFIP: valores dos serviços prestados por contribuintes individuais, cooperativas de trabalho, valores pagos em folha de pagamento, quais sejam: 1/3 de férias, auxílio creche sem contraprestação documental, Prêmio e diferença de RAT.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Retroatividade Benigna cálculo da multa - regime jurídico aplicável ao cálculo da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91.**

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 acrescentados)*

De início, 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 9202-004.262 (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 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 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, entendendo 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.*

Recentemente o Conselho Pleno do Carf Sumulou a questão:

**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.*

Por se tratar o presente processo de auto de obrigação acessória este Colendo, ao analisar os autos converteu o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que fossem prestadas as informações relativas a todos os Debcad relacionados à presente Ação Fiscal, inclusive fornecendo os números dos respectivos Processos Administrativos Fiscais, com posterior devolução dos autos para prosseguimento.

À fl. 354, a diligência foi devidamente cumprida, tendo a Unidade de Origem apresentado as seguintes informações:

| DEBCAD       | PROC ADM FISCAL      | SITUAÇÃO  |
|--------------|----------------------|-----------|
| 35.882.496-6 | 14474.000339/2007-29 | CARF      |
| 35.728.189-6 | 14474.000337/2007-30 | PGFN      |
| 35.882.492-3 | 14474.000338/2007-84 | PGFN      |
| 35.882.495-8 | 14486.000911/2011-05 | LIQUIDADO |
| 35.882.494-0 | 14486.000910/2011-52 | LIQUIDADO |
| 35.728.192-6 | 14486.000909/2011-28 | BAIXADO   |
| 35.882.493-1 | 14474.001063/2008-87 | BAIXADO   |
| 35.728.190-0 | 10980.008389/2007-83 | EXTINTO   |

Na consulta do acompanhamento processual foi possível identificar a situação processual dos processos que ainda não foram liquidados e baixados:

**1. PROCESSO 14474.000339/2007-29 - COLOCADO EM PAUTA**  
 Unidade: 2ª TURMA-CSRF-CARF-MF-DF - Relator: ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ Data da Sessão: 29/01/2019 Hora da Sessão: 14:00 Tipo da Pauta: Ordinária Tipo Sessão: Normal

**2. PROCESSO 14474.000337/2007-30 - DECISÃO PUBLICADA -**  
 Decisão: Acórdão Número Decisão: 2401-00902 Texto da

*Decisão: Por unanimidade de votos: I) acolheu-se a preliminar de decadência até a competência 12/2000. Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira; II) rejeitou-se o pedido de perícia; III) rejei*Resultado: Provimento Parcial Por Unanimidade

**3. PROCESSO 14474.000338/2007-84 - DECISÃO PUBLICADA** - Decisão: Acórdão - Número Decisão: 2401-003.210  
Texto da Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.ACORDAM os membros do colegiado, I) Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 12/2000. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que para o levantamento CF declarava a decadência até 11/2000 e para o levantamento CI até a competência 12/2000. II) Por unanimidade de votos, no mérito, negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Com base na tabela citada acima é possível verificar junto ao sistema de consultas que a maioria dos autos de obrigação principal já foram julgados, e o que restava o foi nesta mesma sessão de julgamento, permitindo assim o julgamento da presente obrigação acessória - AIOA.

A aplicação da retroatividade deve respeitar os limites do que no mérito foram excluídas das ações que discutem os AIOP, a ser apurado em fase de execução, nos termos da súmula-Carf 119.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

