



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



**Processo nº** 15956.000670/2010-94  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.139 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 20 de outubro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE JABOTICABAL PREFEITURA MUNICIPAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade regimentalmente estabelecidos, o Recurso Especial deve ser conhecido

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Súmula CARF nº 119)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e 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, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.139 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 15956.000670/2010-94

## Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes lançamentos, relativos a Contribuições Sociais Previdenciárias:

| PROCESSO             | DEBCAD       | ESPÉCIE                         | SITUAÇÃO             |
|----------------------|--------------|---------------------------------|----------------------|
| 15956.000670/2010-94 | 37.268.121-2 | Obrigação Principal (Empresa)   | Recurso Especial     |
| 15956.000671/2010-39 | 37.268.122-0 | Obrigação Principal (Segurados) | Recurso Especial     |
| 15956.000672/2010-83 | 37.268.123-9 | Obrigação Principal (Empresa)   | Recurso Especial     |
| 15956.000673/2010-28 | 37.268.125-5 | Obrigação Acessória – CFL – 68  | Acórdão 2403-001.343 |
| 15956.000674/2010-72 | 37.268.126-3 | Obrigação Acessória – CFL – 30  | Baixado              |

O presente processo trata do Debcad 37.268.121-2, por meio do qual são exigidas Contribuições Sociais Previdenciárias da empresa, inclusive SAT, referentes ao período de 02/2006 a 12/2009, incidentes sobre pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais (Relatório Fiscal de e-fls. 591 a 600).

Em sessão plenária de 17/05/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-001.341 (e-fls. 678 a 702), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO. MEMBROS DO CONSELHO TUTELAR

Informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, os membros de Conselho Tutelar como contribuintes individuais, têm respaldo nos termos do inciso XV do Art. 9º do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999 incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001.

PROGRAMAS ASSISTENCIAIS. BENEFÍCIOS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Se não restar provado em contrário, os programas para atender o público de baixa renda respaldados em leis municipais e desenvolvidos pelos municípios no âmbito de suas jurisdições, não conferem aos beneficiários a condição de contribuintes individuais.

PRÊMIOS . HABITUALIDADE.

Se os prêmios são pagos com habitualidade, a natureza da parcela é salarial. Logo, a parcela impropriamente denominada de prêmio, nessas condições, integra-se ao salário do obreiro.

O comando das instruções do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF, o RIR/1999, arts. 624 e 628 e Parecer Normativo CST nº 93/1974 observa que: “ I os prêmios em bens dados a funcionários ou a representantes comerciais autônomos, como estímulo à produtividade, sem sorteio, concurso ou vale-brinde, são considerados rendimentos do trabalho e submetem-se ao desconto do imposto mediante aplicação da tabela progressiva, juntamente com os demais rendimentos pagos ao beneficiário no mês .

Caracterizada a habitualidade do pagamento do prêmio atribui-se natureza salarial a essa parcela entendida como salário-de-contribuição na forma do disposto inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, *verbis* : “ I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos

habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).”

#### CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PELOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO RAT

É devida a contribuição do RAT sobre empregados registrados nas folhas de pagamento.

#### MULTA DE MORA

Na forma do revogado art. 35, I, II, III da Lei nº 8.212/91, os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos, são acrescidos de multa de mora e juros de mora. A redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, aduz que os débitos serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

#### MULTA MAIS BENÉFICA.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, a lei não retroage para prejudicar, há que se observar a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores conforme o comando do artigo 149 do Código Tributário Nacional – CT e assim também quanto a multa de ofício, com previsão para lançamentos de fatos geradores ocorridos e notificados a partir da edição da MP 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11941/09, de 27 de maio de 2009, lei 11.941, de 2009.

Cabe, portanto, aplicar o artigo 35-A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da edição da MP 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11941/09, de 27 de maio de 2009, Lei 11.941/2009 que revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 e lhe conferiu nova redação.

#### A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando a exclusão dos levantamentos PC, PC1, PF, PF1, bem como determinar o recálculo da multa de mora conforme o artigo 35 da Lei 8.212/91 nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 de acordo com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari na questão dos levantamentos PF e PF1. Vencido o conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva na questão do levantamento PR quanto aos docentes submetidos a regime próprio. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

O processo foi encaminhado à PGFN em 25/06/2012 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 703) e, em 20/07/2012, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 704 a 712 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 721), com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir a **retroatividade benigna das multas**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, nos termos do despacho de 10/11/2015 (e-fls. 723 a 725).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional pede a aplicação da Instrução Normativa nº 1.207, de 2010, comparando-se o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigações principal e acessória, nos moldes dos arts. 35 e 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, com a multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

A Unidade Preparadora da RFB opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 731 a 735, rejeitados conforme o Acórdão de Embargos nº 2401-005.443, de 08/05/2018 (e-fls. 745 a 752).

Cientificada dos Acórdãos de Recurso Voluntário e de Embargos, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 31/10/2018 (AR de e-fls. 758), a Contribuinte, em 14/11/2018, interpôs o Recurso Especial de e-fls. 759 a 774 e ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 775 a 794 (Carimbos de Recepção de e-fls. 759 e 775, respectivamente).

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte apresentou as seguintes alegações:

#### Do conhecimento

- o paradigma apresentado não se reveste de qualidade para tanto, uma vez que trata de análise de situação fática divergente no tocante aos fundamentos legais dos acréscimos de multa incidentes em um e outro julgado, não restando ainda demonstrado analiticamente, como exigido no § 8º, do artigo 67, do RICARF, a divergência com a indicação dos pontos no paradigma colacionado que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido;

- assim é que o acórdão recorrido trata da análise de multa imposta pela Fiscalização com base no fundamento legal no artigo 35, I, II e III da Lei nº 8212/91 enquanto o "suposto" acórdão paradigma trata de análise de multa imposta com base artigo 32, IV, § 5º e artigo 41 da Lei nº 8.212/91, enfocando, portanto, fato gerador de multa totalmente distinto do fato gerador da multa imposta no Auto de Infração objeto do acórdão recorrido, não havendo, pois, que se falar, como pretendido pelo recorrente, em divergência jurisprudencial, uma vez que as situações fáticas julgadas não são similares, mas sim tratam de lançamentos baseados em penalidades decorrentes de fatos geradores distintos e em relação as quais permite-se entendimentos divergentes por não se tratar de situações análogas;

- assim, não tendo a Fazenda Nacional cumprido as disposições contidas no artigo 67, §§ 1º e 8º, do RICARF, ao não apresentar paradigma apto a demonstrar interpretação divergente da legislação tributária, já que não se trata de situações análogas, e não tendo ainda se desincumbido de demonstrar de forma analítica e específica a divergência entre os dois julgados, requer-se e aguarda-se o não conhecimento do Recurso Especial interposto;

#### Do mérito

- caso se entenda como admissível o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, o que se admite apenas por amor ao debate, ante a não apresentação de acórdão paradigma válido, ainda assim não merece acolhida o recurso interposto, que deverá ser julgado improcedente;

- a autuação analisada no presente feito refere-se ao descumprimento, pelo Contribuinte, da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a Contribuição Previdenciária dentro do prazo previsto em lei, constando, no Auto de Infração originário, a autuação com base no artigo 35, I, II e III, da Lei nº 8.212, de 1991, não se fazendo menção a qualquer aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do artigo 32 da Lei 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009;

- além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao Contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, que escalonava a multa em seus itens de I a III, de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em

Notificação Fiscal de Lançamento, de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em Notificação Fiscal, e de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em Dívida Ativa;

- como se pode notar pelo teor das disposições contidas no caput do referido artigo 35 que, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, dispunha que *"sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos"*, a penalidade imposta decorria do atraso no pagamento, independentemente do lançamento ter sido efetuado de ofício;

- em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da Contribuição;

- assim, a punição do art. 35 da referida Lei e objeto do presente feito, se referia à demora no pagamento, sendo mais agravada, de forma escalonada, de acordo com o momento em que fosse recolhida

- ocorre que, com o advento da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, o mencionado artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação;

- como se pode notar, é a análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro de 2008, que adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que comine penalidade mais benéfica ao Contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN;

- cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas pela referida MP nº 449, de 2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941, de 2009;

- no caso em tela, torna-se patente que a norma mais favorável ao Contribuinte é facilmente resolvida, nos termos determinados pelo acórdão recorrido, ou seja, com a aplicação retroativa da nova redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse ao percentual de 20%, previsto como limite máximo pela novel legislação;

- verifica-se que o artigo 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941, de 2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior;

- verifica-se que pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996) e sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996);

- no caso em tela não existe qualquer dúvida quanto ao fato de que a multa de mora aferida na ação fiscal objeto dos autos está disciplinada pelo novo artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430, de 1996, tendo que ser limitada ao percentual de 20%;

- tanto é verdade que não há que se falar, como pretendido pela Fazenda Nacional, que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta estaria prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de

Dívida Ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício, já que nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer;

- com efeito, conforme anteriormente salientado, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo e não o pagamento em razão de ação fiscal;

- assim é que o escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, verificando-se, portanto, que não era objeto de punição a não espontaneidade do lançamento;

- também não seria possível falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas, ou seja, enquanto a primeira se relaciona com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra se vincula à ação fiscal;

- se faz totalmente descabida a pretensão do recorrente de comparação da nova multa calculada conforme o artigo 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com a somatória das multas previstas no artigo 32, §§ 4º e 5º e no revogado art. 35, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, já que tal entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as, o que não ocorre no caso dos autos;

- ora, se assim fosse, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco;

- por outro lado, não se pode comparar, como pretendido pela Fazenda Nacional, multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas;

- conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa;

- tanto em um quanto no outro caso, verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos, prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas, de sorte que somente caberia a aplicação do art. 44, I, da Lei nº 8.212, de 1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, repita-se, o que não ocorria até a edição da MP nº 449, de 2008;

- a anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenham a mesma fundamentação, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições;

- revogado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo artigo 35, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, como foi feito no caso dos autos;

- como se pode observar, não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo legal;

- no lugar da redação anterior do artigo 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- estes dois dispositivos é que devem ser comparados, sendo portanto irrepreensível a decisão prolatada no acórdão recorrido, que determinou o recálculo da multa conforme o artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, de acordo com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009;

- por qualquer ângulo que se analise o caso dos autos, razão não assiste à Fazenda Nacional em sua pretensão de comparar a multa de mora com a multa de ofício, já que para fins de verificação de qual será a multa aplicada, deverão ser cotejadas, como foram pelo acórdão recorrido, as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996), aplicando-se-lhe a que for mais benéfica;

- esse, inclusive, é o entendimento consolidado na Jurisprudência do STJ, que em inúmeros precedentes das diversas turmas firmou o entendimento de que o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, foi alterado pela Lei nº 11.941, de 2009, devendo o novo percentual aplicável à multa seguir o patamar de 20% que, sendo mais propício ao Contribuinte, deve ser a ele aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no artigo 106, II do CTN, entendendo, ainda, que o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, não distingue a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), hipótese prevista tão somente com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, que introduziu o artigo 35-A à Lei de Custeio da Seguridade Social, restringindo sua incidência aos casos ocorridos após sua vigência, sob pena de retroação.

Ao final, o Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial ou, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, este não teve seguimento, nos termos do despacho de 30/10/2019 (fls. 802 a 807).

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se do Debcad 37.268.121-2, por meio do qual são exigidas Contribuições Sociais Previdenciárias da empresa, inclusive SAT, referentes ao período de 02/2006 a 12/2009, incidentes sobre pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais (Relatório Fiscal de e-fls. 591 a 600).

A matéria recursal é a **retroatividade benigna das multas**.

O Colegiado recorrido decidiu que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre a multa exigida no Auto de Infração e aquela calculada conforme o

artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. Confira-se:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando a exclusão dos levantamentos PC, PC1, PF, PF1, **bem como determinar o recálculo da multa de mora conforme o artigo 35 da Lei 8.212/91 nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 de acordo com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009.** Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari na questão dos levantamentos PF e PF1. Vencido o conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva na questão do levantamento PR quanto aos docentes submetidos a regime próprio. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. (grifei)

A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que a retroatividade benigna seja aferida mediante a comparação entre o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigações principal e acessória, nos moldes dos arts. 35 e 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e a multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte argumenta, em síntese:

- ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, já que os julgados em confronto tratam de distintos fundamentos legais para a aplicação das multas; e

- ausência de demonstração analítica da divergência, com a indicação dos pontos do paradigma que divergem do recorrido, conforme determina o art. 67, § 8º, do Anexo II, do RICARF.

Quanto ao primeiro argumento, esclareça-se que, conforme demonstrativo constante do relatório deste acórdão, fica claro que na ação fiscal foram efetuados lançamentos de obrigação principal e de multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à falta de declaração de fatos geradores na GFIP. Assim, o que se deve verificar é se o paradigma indicado pela Fazenda Nacional guarda similitude com o recorrido, ou seja, se também trata de lançamentos correlatos de obrigação principal e de multa por descumprimento da obrigação acessória relativa a omissões na GFIP.

Para comprovar a divergência a Fazenda Nacional indicou como paradigma o Acórdão nº 2401-001.624, colacionando o seguinte trecho do voto condutor:

**As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de bis in idem.**

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 caso da notificação conexa e já julgada, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

No caso da autuação em tela, 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 cem por cento da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

**Para efeitos da apuração da situação mais favorável, 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.**

**Nesse sentido, entendendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.** (destaques da Recorrente)

Assim, constata-se que em ambos os julgados em confronto houve lançamento de obrigação principal e lançamento de multa por omissão de fatos geradores na GFIP, o que evidencia a semelhança fática. No acórdão recorrido, entendeu-se que a retroatividade benigna deveria ser aplicada comparando-se a multa imposta na autuação, com aquela prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei 11.941, de 2009, ou seja, limitando-se o valor da penalidade a 20% das Contribuições não declaradas (art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996). No paradigma, de forma diversa, entendeu-se que a comparação deveria se dar entre a soma das multas da sistemática antiga (art. 35, II e art. 32, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, normas revogadas) com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996 (75% do tributo não recolhido).

Destarte, a primeira alegação do Contribuinte acerca do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional não procede.

Quanto à segunda alegação sobre o conhecimento - ausência de demonstração analítica da divergência, com a indicação dos pontos do paradigma que divergem do recorrido, conforme determina o art. 67, § 8º, do Anexo II, do RICARF. - ao contrário do que foi aduzido nas Contrarrazões, houve a demonstração da divergência por parte da Fazenda Nacional, mediante o cotejo de trechos que efetivamente confirmam o ponto de divergência, de sorte que esta alegação também não procede.

**Diante do exposto, tendo em vista o cumprimento dos pressupostos recursais, principalmente a demonstração da divergência jurisprudencial, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.**

Conforme o demonstrativo das exigências levadas a cabo na ação fiscal, apresentado no relatório, juntamente com o lançamento de multa por descumprimento da obrigação principal, houve também lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, relativa à falta de declaração em GFIP (AI-68), portanto a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a **Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14, de 2009**, e a **Súmula CARF nº 119**:

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.

Sendo este o pedido deduzido pela Fazenda Nacional, o recurso deve ser provido.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo