



**Processo nº** 16327.001623/2010-37  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.111 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 25 de setembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** UNIBANCO-UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS.  
PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)  
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

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

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.271.734-9, uma vez que a empresa deixou de informar, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fl. 8/12), o presente Auto de Infração decorre de remunerações não declaradas em GFIP, referentes a Participação nos Lucros ou Resultados e abono único, pagos ou creditados aos empregados e aos diretores empregados, apurados em folhas de pagamentos e a partir de informações prestadas pelo sujeito passivo, além de remunerações pagas por meio de cartão premiação apuradas com base em notas fiscais e dados fornecidos pelo Sujeito Passivo.

No mesmo procedimento fiscal foram constituídos créditos relativos a obrigações principais por meio dos Autos de Infração i) 37.271.735-7, (Processo nº 16327.001626/2010-71) – parcelado, ii) 37.318.102-7, (Processo nº 16327.001625/2010-26) – parcelado; e iii) 37.271.736-5 (Processo nº 16327.001624/2010-81) – baixado por liquidação.

Em relação ao presente processo, tem-se que, em sessão plenária de 8/03/2016, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-004.217 (fls. 168/199), assim ementado:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do art. 150 do CTN.

**PLR. NEGOCIAÇÃO. OPÇÃO LEGAL ENTRE CONVENÇÃO/ACORDO COLETIVO E COMISSÃO PARITÁRIA. ART. 616 DA CLT. ALCANCE.**

É facultado à empresa e aos empregados negociarem a participação nos lucros ou resultados via (i) convenção / acordo coletivo (art. 8º, VI, da CF)

ou por intermédio de (ii) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (art. 8º, III, da CF). Art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

O art. 616 da CLT alude a procedimento a ser adotado pelo empregador quando da recusa à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, não havendo previsão legal de tal exigência procedural na hipótese de celebração de acordo de PLR por comissão paritária.

**COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE SINDICAL.**

Consta do art. 2º, I, da Lei nº 10.101/2000, a exigência legal de que o sindicato indique um representante para a comissão paritária de negociação da participação nos lucros ou resultados. Se a ausência de representante do sindicato ocorre a despeito da comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), na qual se solicita a presença de um representante do sindicato, não podem empregados e empresa ser prejudicados, pois a ilicitude não foi perpetrada por eles, mas pelo sindicato, que deixou de cumprir sua função constitucionalmente prevista (art. 8º, III, da CF).

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PACTUAÇÃO PRÉVIA.**

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical. A negociação e o estabelecimento das regras dela resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados.

Em que pese a vaguedade do texto normativo, tal imprecisão não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todos os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes. Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

A negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical devem ocorrer antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos e em data distante do término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade. A análise do caso concreto deve levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturalizar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.

#### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS TANTO NA FORMULAÇÃO QUANTO NA EXECUÇÃO DO PLANO.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano afronta o disposto na Lei nº 10.101/2000.

Se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere. Todavia, se o plano de participação nos lucros é formulado com respeito a todos pressupostos legais, mas a sua execução é que se dá de forma indevida, somente os pagamentos que desrespeitarem o plano devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária. Sendo assim, havendo descumprimento dos pressupostos legais tanto na formulação quanto na execução do plano, há que se desconsiderar o plano como um todo.

#### **ABONO ÚNICO. ATO DECLARATÓRIO N° 16/2011.**

De acordo com o Ato Declaratório nº 16/2011 (baseado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011), não incidem contribuições previdenciárias sobre o "abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade".

#### **INCIDÊNCIA OU NÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO DA MATÉRIA. REPERCUSSÃO IMEDIATA AO CONTRIBUINTE E NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Deve ser conhecido o recurso voluntário quanto ao questionamento específico da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que incidente a partir da impugnação ao lançamento apresentada pelo contribuinte, independente de ser verificada a sua cobrança no momento da exigência dos débitos após os julgamentos de primeira e segunda instância, ou mesmo ao final do processo administrativo fiscal, sob pena de cerceamento ao direito de defesa e contraditório.

#### **MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.**

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32A DA LEI Nº 8212/91.

#### RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Voluntário. Vencidos o Relator e os Conselheiros Cleberson Alex Friess e Luciana Matos Pereira Barbosa, que não conheciam da matéria referente à exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará o voto vencedor quanto ao conhecimento da matéria. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao pedido de exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. Quanto ao mérito da referida matéria (juros de mora sobre multa de ofício), restaram vencidos os Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira e Carlos Alexandre Tortato, que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato apresentará declaração de voto sobre a matéria; (ii) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial para reconhecer a improcedência do lançamento a título de Abono Único para fins de cálculo da multa; (iii) Por voto de qualidade, dar provimento parcial para reconhecer a improcedência dos lançamentos a título de participação nos lucros ou resultados das competências 02/2005, 10/2005, 02/2006 e 08/2006 para fins de cálculo da multa. Vencidos os Conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão, tendo em vista que consideram que a periodicidade de pagamentos a título de PLR deve ser analisada plano a plano e não ano a ano; (iv) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória, CFL 68, seja recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32A, inciso I e §3º, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Vencidos o Relator e os Conselheiros Cleberson Alex Friess e Márcio Henrique Sales Parada que negavam provimento ao Recurso Voluntário quanto à matéria. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará o voto vencedor sobre a matéria. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva declarouse suspeito (artigos 43 e 44 do RICARF), tendo sido substituído no julgamento pelo Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada.

O processo foi encaminhado à PGFN em 14/09/2016 (fl. 872 do processo 16327.001626/2010-71) que, em 15/06/2016, apresentou Recurso Especial (fls. 200/207), ao qual foi dado seguimento para a rediscussão da matéria: "Retroatividade Benigna - Multa no Auto de Infração de GFIP".

Apresenta como paradigmas o Acórdão nº 9202-02.086, cuja ementa, no que concerne à matéria em debate, transcreve-se a seguir:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

[...]

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.

**Razões Recursais**

De acordo a peça recursal, o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Infere-se, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Nessa linha, aduz a Recorrente que antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91. Separadamente, havia a lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada).

Defende que, com o advento da MP 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei 8.212/91.

Nos termos do apelo recursal, o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996 abrange duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto/contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).

Ressalta que houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96).

**Embargos do Contribuinte**

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 04/04/2017 (fl. 221), o Contribuinte, em

10/04/2017 (fl. 224), interpôs embargos declaração, os quais foram conhecidos e acolhidos para sanar as contradições apontadas pelo Embargante, esclarecendo que a improcedência do lançamento de PLR refere-se às competências 02/2005, 10/2005, 02/2006 e 08/2006. Vejamos trechos do Acórdão de Embargos, de 07/11/2018:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO NO JULGADO.**

**CABIMENTO.**

Os embargos de declaração têm por finalidade a eliminação de obscuridade, contradição e omissão existentes no julgado, e, ainda, por construção pretoriana, a correção do erro material, sendo certo que a atribuição de efeitos infringentes constitui medida excepcional apenas para atender à necessidade de solucionar tais defeitos.

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.**

O vício da contradição, sanável pela via estreita dos embargos, ocorre quando o julgado apresenta proposições inconciliáveis entre si, tornando incerto o provimento jurisdicional, ou seja, é a presente na própria decisão, quando há afirmações conflitantes entre si, demonstrando incoerência e/ou desarmonia de pensamentos do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para, sanando a contradição apontada, esclarecer que o lançamento é improcedente nas competências 02/2005, 10/2005, 02/2006 e 08/2006.

[...]

Ante as considerações acima, entendo que deve ser sanada a contradição apontada, destacando a improcedência dos lançamentos a título de participação nos lucros ou resultados das competências 02/2005, 10/2005, 02/2006 e 08/2006, e a manutenção das competências 03/2005, 08/2005, 09/2005, 03/2006, 09/2006 e 10/2006.

### **Contrarrazões do Contribuinte**

Em 19/04/2017, antes do mesmo da prolação do acórdão de embargos, o Contribuinte ofereceu Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

De acordo com as Contrarrazões, a tese central apresentada pela Fazenda, suportada pelo Acórdão paradigma 9202-02.086 (fls. 369), reside na impossibilidade de fixação de penalidades segregadas para o inadimplemento de obrigações principais e acessórias desde o advento da Lei nº 11.941/2009.

Aduz o Sujeito Passivo que, com a pretensão de aplicar o melhor direito, há, em verdade, pretensão do fisco em aplicar multa mais severa mediante indevida redução teleológica no preceito previsto no Art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09). Como prevê este dispositivo, a multa aplicar-se-á nas hipóteses não somente de omissão da declaração, mas, também, se apresentada com incorreções ou omissões (art. 32-A, caput).

Não há no mandamento legal, de acordo com o Contribuinte, qualquer restrição ou indicativo de que esse tenha sido formado de maneira tão limitada, no sentido de aplicar-se, unicamente, nas remotas hipóteses de apresentação de GFIP com erro de informação e recolhimentos realizados.

Defende que a Lei nº 8.212/1991 previa regras autônomas para multas decorrentes de inadimplemento do recolhimento das contribuições e, paralelamente, da inobservância das informações em GFIP. Tudo que foi feito pela Lei nº 11.941/09, argumenta, foi mudar o

regramento das imposições pecuniárias, mas sem descaracterizar tal autonomia. A multa pelo descumprimento de obrigação acessória da GFIP foi simplificada, tendo em vista as dificuldades do modelo anterior. Já as multas pelo recolhimento em atraso foram subsumidas às regras gerais dos tributos federais, tendo em vista a unificação do fisco federal.

Alega que a imposição de penalidade por mora de recolhimento nas hipóteses de inadimplemento de obrigações acessórias previdenciárias - o que poderia ser admitido pela análise isolada do art. 44,1 da Lei nº 9.430/96 - não se mantém de pé quando se aprecia o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, o qual, como norma específica, deve ser observado. Uma simples interpretação sistemática, consoante consta das Contrarrazões, seria suficiente para expor o equívoco do presente entendimento.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial é tempestivo, e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portanto dele conheço. Do mesmo modo, conheço da peça de contrarrazões tendo em vista sua apresentação tempestiva.

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

De repisar que no mesmo procedimento fiscal foram exigidas multas por descumprimento de obrigações principais, bem como por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

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

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

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

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (*Grifou-se*)

Convém registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime, pacificou o entendimento de que, na aferição com vistas à aplicação da retroatividade benigna, não basta verificar a denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais ou limites. É necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim,

as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, não são cabíveis quando realizado o lançamento de ofício, conjuntamente com a autuação pela não informação de fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, conforme juízo extraído do Acórdão nº 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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

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

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

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

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

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

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

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumpriu 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 Obrigaçāo Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de

Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

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

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

De se ressaltar que, com a superveniência da Súmula CARF nº 119/2018 e a atribuição de efeito vinculante a esse enunciado pela Portaria do Ministério da Economia nº 129,

de 1º de abril de 2019, o entendimento aqui esposado passou a ser de observância obrigatória por toda a Administração Tributária Federal. Abaixo o inteiro teor da Súmula:

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

### Conclusão

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

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho