



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



**Processo nº** 11634.000367/2010-73  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-009.353 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE LONDRINA PREFEITURA MUNICIPAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

**Relatório**

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 171/177) em face do V, Acórdão de n.º 2302003.546 (e-fls. 160/170) da Colenda 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 04 de dezembro de 2014 o recurso voluntário do contribuinte relacionado ao Auto de Infração Debcad 37.272.891-0 (e-fls 03/15), que, de acordo com o relatório fiscal de e- fls. 23/26, refere-se à contribuição previdenciária, parte do segurado, incidente sobre a remuneração paga a contribuinte individual não retida pelo tomador dos serviços, no período de 01/2005 a 12/2008.

02 – Foram lavrados na mesma ação fiscal os seguintes lançamentos:

PROCESSO	DEBCAD/AIOA	MATÉRIA	SITUAÇÃO
11634.000366/2010-29	37.272.890-1 (Processo Principal)	Patronal 20%, sobre remuneração de contribuintes individuais não declarados em GFIP	Em pauta CSRF Recurso Fazenda Nacional
11634.000368/2010-18	37.272.892-8	CFL – 30 Deixar de preparar folhas de pagamento dos valores pagos aos contribuintes individuais, de acordo com os padrões e normas da RFB	Aguardando despacho admissibilidade do RESP do contribuinte
11634.000369/2010-62	37.272.893-6	CFL - 68 Apresentar documento a que se refere o art. 32, inc IV, da Lei nº 8.212/1991, de 24/07/1991 com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.	Em pauta CSRF Recurso Fazenda Nacional
11634.000370/2010-97	37.272.894-4	CFL - 78 Apresentar declaração a que se refere a Lei 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, com a redação da MP nº 449, de 03/12/2008, com incorreções e omissões.	Aguardando despacho admissibilidade do RESP do contribuinte

03 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrito e registrada, *verbis*:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008**

**Ementa:**

**É OBRIGATÓRIO O RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO RETIDA DA REMUNERAÇÃO DO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.**

**As empresas são obrigadas a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, a partir de 04/2003.**

**MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO**

*A multa moratória deve ser aplicada conforme previa o art. 35, II, da Lei n.º 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/12/2008. Para a competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, multa de ofício. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte .*

*Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que sejam excluídos do lançamento os fatos geradores relativos à servidora Rita de Castro Maistro e para que a multa aplicada nas competências até 11/2008, inclusive, obedeça ao disposto no artigo 35, II, da Lei n.º 8.212/91.”*

04 – Logo após o Acórdão houve a interposição de Recurso Especial em 10/02/2015 às fls. 171/177 pela Fazenda Nacional, sem despacho de encaminhamento, com fundamento no art. 67, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, do revogado RICARF, visando rediscutir a seguinte matéria:

*- retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.*

05 - Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme o despacho de 18/05/2015 (e- fls. 178/182) que sintetiza as razões recursais, assim indicado:

“O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 07/01/2015. Cientificada do acórdão trinta dias após o encaminhamento, nos termos da Portaria MF nº 527/2010, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 10/02/2015, o Recurso Especial em análise.

(...) *omissis*

*A Fazenda Nacional afirma que a forma de cálculo das multas pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias das contribuições previdenciárias, determinada pela Egrégia Turma recorrida, está em divergência com acórdãos da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento e da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas ementas seguem abaixo integralmente transcritas, verbis:*

*‘Ementa:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006 MPF. PRORROGAÇÃO. NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA. Havendo prorrogação de MPF dentro do prazo de sua validade, não há o que se falar em substituição da autoridade fiscal.*

*PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INDEPENDENTEMENTE DE INSCRIÇÃO NO PAT. APLICAÇÃO EXCLUSIVAMENTE PARA AS PRESTAÇÕES IN NATURA. Independentemente de inscrição no PAT, não incidem contribuições sociais, desde que a empresa faça a prestação in natura.*

*APURAÇÃO COM ESTEIO EM FOLHAS DE PAGAMENTO E RECIBOS. PRESUNÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA. Não há o que se falar em presunção dos fatos geradores das contribuições lançadas quando a apuração fiscal se deu com base na documentação exibida pelo sujeito, principalmente em folhas e recibos de pagamento.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996. Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei. MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO.*

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

*JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. Recurso Voluntário Negado” (Acórdão 2401-002.453)*

*‘ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

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

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

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

*A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, 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.’ (Acórdão 9202-02.086)*

*Os acórdãos apresentados a título de paradigma foram proferidos por colegiado distinto e não foram reformados, prestando-se portanto para análise da divergência alegada.*

*Afirma que de acordo com esses paradigmas, na nova sistemática introduzida pela MP n.º 449/2008, a multa é única e abrange o descumprimento da obrigação principal (deixar de recolher) e o da obrigação acessória (deixar de declarar), sendo que, para se apurar qual a multa mais benéfica, deve-se somar as duas multas aplicadas na sistemática antiga (por descumprimento da obrigação principal e acessória) e compará-las com a multa de ofício aplicada na nova sistemática (art. 35-A), não devendo ocorrer, conforme erroneamente entendeu o acórdão recorrido, cisão entre as multas aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória, devendo ambos ser somadas e comparadas à multa de ofício calculada pela nova sistemática.*

*Mediante análise dos autos, vislumbro a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigmas, motivo pelo qual entendo que está configurada a primeira divergência jurisprudencial apontada pela Fazenda Nacional.*

*De fato, conforme consignado no voto dos acórdãos paradigmas, a apuração da situação mais favorável ao sujeito passivo é aquela extraída do comparativo entre as somas das multas aplicadas nos moldes dos art. 35, II (obrigação principal) com a multa prevista no art. 32, IV, § 5º (obrigação acessória), em confronto com a multa de setenta e cinco por cento trazida pela novel legislação (multa de ofício). Em contrapartida, o acórdão recorrido diverge desse entendimento, na medida em que estipula a comparação apenas entre as multas de mesma natureza, vale dizer, distintamente consideradas as multas pelo descumprimento da obrigação principal então vigente (com natureza de mora) e da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.”*

06 – Por sua vez o contribuinte foi intimado do Acórdão do Recurso Voluntário, a apresentar contrarrazões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, bem como, eventual recurso especial no prazo de 15 (quinze) dias, de acordo com e-fls. 183/184, na data de 27/08/2015, apresentando Contrarrazões, de acordo com e-fls.186/187 em 04/09/2015.

07 – Em suas contrarrazões, em síntese, o contribuinte pede para não ser conhecido o recurso fazendário alegando que não estão presentes os requisitos do art. 37§ 2º do Decreto 70.235/72 pela não comprovação da divergência e no mérito, requer que seja mantida a decisão recorrida, alegando que houve a aplicação correta da retroação do percentual da multa pela MP 449/2008.

08 – Importante informar que o contribuinte interpôs Recurso Especial às e-fls. 190/206 na mesma data que as contrarrazões do recurso fazendário, contudo, não foi admitido de acordo com a decisão de e-fls 208/211, informada ao contribuinte às e-fls. 215/216.

09 – Esse o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

## Conhecimento

10 - O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

11 - Os paradigmas trazidos a colação pela Fazenda Nacional, (**Acórdão 2401-002.453**) e (**Acórdão 9202-02.086**) corroboram com os termos do art. 67 do RICARF, ao contrário do quanto exposto em contrarrazões e portanto conheço do recurso, pois a matéria envolvida guarda relação e contrariedade com a que foi discutida nos autos pela decisão recorrida.

## Mérito

12 - De acordo com o relatório apresentado alhures a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009.

13 - Por sua vez a decisão recorrida, na análise quanto a aplicação da retroatividade benigna em relação à multa aplicada entendeu da seguinte forma, sem grifos no original, *verbis*:

*“Por derradeiro, é de se notar que **no caso em tela, o Fisco ao promover a aplicação da multa, efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte, por competência.***

*Contudo, **meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.***

*Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.*

*O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)*

*(...)*

*Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.*

*Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.*

*A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E, nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.*

*Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.*

**Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96, já transcrito anteriormente.**

**Desta forma, até a competência 11/2008, deve ser aplicada a multa de mora como consta do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores. E, para a competência 12/2008, deve ser aplicada a multa de ofício, em virtude da aplicação do artigo 35ª da citada Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP 449 de 03/12/2008, convertida, posteriormente, na Lei 11.941, de 27/05/2009.**

14 – A título ilustrativo no relatório da decisão da DRJ de e- fls. 110/126 verifica-se que a autoridade fiscal lançadora já havia efetuado o cotejo da multa de acordo com art. 106, II do CTN conforme segue:

*Para o cálculo da multa foi observado o disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, tendo sido aplicada no período da autuação da seguinte forma:*

*- De 01/2005 a 01/2007 – não houve aplicação de multa (vigência do artigo 239, § 9º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999).*

*- Nas competências 02/2007 a 05/2007, 07/2007 a 09/2007, 02/2008 a 05/2008 e 07/2008 a 09/2008, foi aplicado o percentual de 24%, de acordo com o artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.*

- Nas competências 06/2007, 10/2007, 11/2007, 12/2007, 06/2008, 10/2008 e 12/2008, foi aplicado o percentual de 75%, com base no artigo 35-A da Lei 8.212/1991, c/c artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, ambos com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

(...) omissis

A conduta adotada pela fiscalização está de acordo com a Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 4/12/2009 (DOU de 8/12/2009), artigo 3º, abaixo transcrito:

*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.*

15 – No presente caso tendo ocorrido a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação principal e multa pelo descumprimento de obrigação acessória por falta de declaração em GFIP (AI- 68 AIOA 37.272.893-6) PAF 11.634.000369/2010-62, a análise e aplicação da retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14/2009 e 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."*

## Conclusão

16 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso