



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

<b>Processo nº</b>	11853.001134/2007-16
<b>Recurso nº</b>	260.297 Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-003.183 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	08 de maio de 2014
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	V.R.C. DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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, cabível a aplicação retroativa do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que se trata, neste dispositivo, de penalidade única combinando as duas condutas.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 15/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Trata-se de lançamento das contribuições sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a contribuintes individuais pela prestação de serviços de frete, carreto ou transporte de passageiros realizados por conta própria e não incluídas em GFIP, referente às competências de 01/07/2002 a 30/09/2003, através da NFLD 37.009.197-3, cientificado o contribuinte em 14/06/06 (fls. 01 a 89).

O Acórdão nº 2.403-00.203, da 3<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara desta 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento (fls. 163 a 172), julgado na sessão plenária de 24 de setembro de 2010, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a aplicação da retroatividade da multa mais benéfica resultante da comparação: a) da multa com base no artigo 61, caput e §2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com b) a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 (presente no crédito lançado neste processo). Transcreve-se a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS.**

*Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2003*

***PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO  
FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO -  
CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS - REMUNERAÇÃO  
DOS TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS QUE LHE  
PRESTEM SERVIÇOS.***

*A legislação da Seguridade Social indica que a incidência de contribuições destinadas à Seguridade Social, parte da*

Documento assinado digitalmente conforme nº 11853.001134/2007-16  
Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/05/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 19/05/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*creditadas a contribuintes individuais pela prestação de serviços de frete, carreto ou transporte de passageiros realizados por conta própria e não incluídas em GFIP.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN. Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.*

*Visto que o artigo 106, II, c, do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.*

*Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.*

#### *RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.*

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou recurso especial, com base no art. 67, II do atual Regimento Interno deste CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (fls. 176 a 197).

Defende a Fazenda Nacional, em seu recurso (fls. 176 a 197), *que, em havendo lançamento de ofício conjuntamente com o descumprimento de obrigação acessória, deva ser aplicada retroativamente* (somente quando benéfica em comparação com a soma das multas estabelecidas pelo art. 35, II, e 32, IV, ambos da redação revogada da Lei nº 8.212, de 1991) *a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, consoante art. 35-A da mesma Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Rejeita-se, ali, assim, a comparação da multa prevista no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme determinação da nova redação do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, com a antiga redação do mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, consoante realizada pelo recorrido.

Tal posicionamento estaria sustentado no âmbito de acórdão ora adotado como paradigma pela recorrente, proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber, acórdão nº 2.401-00.039

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de fls. 198 a 200.

Devidamente cientificado em 11 de fevereiro de 2011 tanto do acórdão como do recurso especial da Fazenda Nacional (fl. 203), o contribuinte apresentou contrarrazões de fls. 222 a 229, onde defende que o art. a ser aplicado retroativamente para fins de comparação benéfica é o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 e não o art. 35-A, sustentando, assim, a aplicação realizada pelo vergastado. Protocolizou, ainda, Recurso Especial de sua iniciativa de fls. 206 a 221, tendo, todavia sido negado seguimento a este último, na forma de despachos de fls. 232 a 235.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Trata-se de NFLD por descumprimento de obrigação principal, Esta NFLD, todavia, está relacionada a Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, conforme Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF de fls. 84/85 e Relatório de fls. 86 a 89.

Na decisão recorrida, foi determinada a aplicação da multa do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, comparando-a com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, aplicando-se a mais benéfica à contribuinte.

Mais especificamente, os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, que orientaram o Auto de Infração e a NFLD tinham a seguinte redação:

*“Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciárias e outras informações de*

Documento assinado digitalmente conforme interesse do INSS/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/05/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 19/05/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

*§4º. A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo.*

(...)

*§ 7º. A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue.*

(...)

*Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

(...)

*II. para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;*

*c)vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRP;*

*d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”*

A propósito, cumpre observar que o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação supra dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, uma vez que tais penalidades fossem exigidas, respectivamente, por meio de Auto de Infração e de NFLD, não haveria dúvidas acerca de sua natureza material de *multas de ofício*.

Por sua vez, as alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, sejam estes previdenciários ou não, foram as seguintes:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/05/2014

014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 19/05/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

*IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;*

(...)

*§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.*

(...)

*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.*

(...)

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, 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.*

*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.*

E o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:

*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**; (grifei).*

Verifico ter havido, no caso em questão, tanto exigência por meio de NFLD (decorrente do descumprimento de obrigação principal, objeto do presente processo), bem como de Auto de Infração (decorrente de descumprimento de obrigação acessória, conforme registrado no TEAF de fls. 84/85 e Relatório de fls. 86 a 89), tendo sido, assim, aplicadas duas multas no contexto de lançamento, repetindo-se, ambas com natureza de *multa de ofício*.

A propósito, agora centrando-se no cerne do litígio, ou seja, na análise de aplicação da retroatividade benéfica prevista pelo art. 106, II do CTN propugnada pelo recorrido, alinho-me aqui integralmente ao ilustre voto vencedor da Conselheira-Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, no âmbito do Acórdão 9202-003.039, proferido por esta mesma 2ª. Turma na sessão de 12 de fevereiro de 2014 e que sentencia:

*“Resta perquirir se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.*

*Destarte, a despeito das alegações da Contribuinte, em sede de contrarrazões, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício, envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, como ocorreu no presente caso, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal*

*conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.”*

A partir do acima disposto, entendo, novamente em linha com a conclusão da relatora no âmbito do Acórdão acima, que em situações como a do presente feito, deva-se comparar, para fins de apuração da situação mais benéfica para a Contribuinte: a) a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 com b) a soma das duas multas, aplicadas na NFLD e no Auto de Infração correspondente, respectivamente determinadas na forma dos arts. 35, inciso II e 32, inciso IV, ambos da antiga redação da Lei nº 8.212, de 1991 (antes da alteração trazida pela Lei nº 11.941, de 2009) e igualmente possuidoras de natureza de *multa de ofício*.

Entendo assim, com a devida venia à posição expressa no vergastado, que, no presente caso, a propugnada comparação da multa prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996 com a multa aplicável com base na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (presente no crédito lançado neste processo) é inapropriada para fins determinação da multa mais benéfica aplicável.

Destarte, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, para que, na fase de execução desta decisão, se aplique a situação mais benéfica para a contribuinte dentre as abaixo:

a) a soma das duas multas, aplicadas na presente NFLD e no Auto de Infração correspondente, respectivamente previstas nos arts. 35, II e 32, IV da antiga redação da Lei nº 8.212, de 1991; ou

b) a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos