



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



**Processo nº** 13016.000052/2009-03  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-011.034 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** MOVEIS 3 Z LTDA. ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2006

EXCLUSÃO SIMPLES. LANÇAMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.  
MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA.

No tocante à aplicação da penalidade mais benéfica, com fulcro na regra da retroatividade benigna, imprescindível sopesar os percentuais e limites das duas multas aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 12-35.271 (fls. 78 a 84) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.191.546-5 (fls. 2 a 20), consolidado em 27/01/2009, no valor de R\$ 56.495,24, relativo às contribuições devidas a Outras Entidades (denominadas *Terceiros*), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, no período de 01/2004 a 03/2006, lançadas em razão da exclusão do contribuinte do Sistema Integrado de Pagamento e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, em 20/06/2006, com efeitos a partir de 01/10/2000.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 28 e 29) que a empresa foi excluída do SIMPLES por meio do Ato Declaratório executivo DRF/CXL nº 23, de 20 de junho de 2006, publicado no DOU em 22/06/2006, e não retificou as GFIPs em que havia declarado como optante do SIMPLES.

Impugnação anexada às fls. 36 a 41.

A Decisão recorrida restou assim ementada (fl. 78):

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2006

**EXCLUSÃO DO SIMPLES. APRESENTAÇÃO DE QUESTIONAMENTOS PELO CONTRIBUINTE.**

Somente no processo específico onde foi proposta a exclusão do SIMPLES, é que cabe apreciar os questionamentos do contribuinte sobre o cabimento de sua exclusão.

**EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS.**

A data a partir da qual a exclusão do SIMPLES passa a gerar efeitos é aquela indicada no artigo 15 da Lei 9.317, de 05/12/1996.

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

Deverá ser indeferido o pedido de perícia que não foi devidamente justificado, e que deixou de atender aos demais requisitos impostos pelo artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/1972, uma vez que não foram formulados quesitos e não foi indicado perito pela Impugnante.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 09/03/2011 (fl. .94) e apresentou recurso voluntário em 08/04/2011 (fls. 96 a 98) sustentando a nulidade em face da retroatividade benigna da penalidade mais benéfica.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **1. Da multa aplicada no lançamento decorrente da exclusão do SIMPLES**

Sustenta a recorrente a nulidade do lançamento em razão da não aplicação da penalidade mais benéfica, em consonância com as disposições dos arts. 35-A da Lei nº 8.212/91 e 44 da Lei nº 9.430/96.

Consta no relatório fiscal que, em razão da exclusão do SIMPLES, o lançamento engloba as contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos, conforme FPAS 507 (Fundo de Previdência e Assistência Social), quais sejam: (SESI, SENAI, Salário-Educação,

SEBRAE e INCRA) incidentes sobre a remuneração de segurados empregados. As bases de cálculo, bem como as competências destes fatos geradores, foram discriminados no Relatório de Lançamentos.

A matéria relativa à retroatividade da lei que prevê multa mais benéfica não foi alegada em sede de Impugnação, contudo, merece as considerações abaixo expostas.

O lançamento foi consolidado em 27/01/2009 e a recorrente apresentou impugnação em 25/02/2009.

No FLD (Fundamentos Legais do Débito – fl. 18) consta que, ao valor lançado, foi aplicada multa com base nos arts. 35, I, II e III, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela **Lei n.º 9.876/99**; 239, III, a, b e c, §§ 2º ao 6º e 11, 242, §§ 1º e 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto 3265/99.

A Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, já vigente à época do lançamento, alterou a disposição do art. 35 da Lei n.º 8.212/91 para dispor que, sobre as contribuições não pagas nos prazos previstos, deve incidir multa de mora e juros de mora, nos termos do **art. 61 da Lei n.º 9.430/96**.

A mesma redação foi mantida pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que converteu a medida provisória em lei.

O art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, incluído pela MP 449/2008 e mantida a redação com a Lei n.º 11.941/2009, por sua vez, informa que nos casos de lançamento de ofício dessas contribuições, o que ocorreu no presente caso, aplica-se a disposição do **art. 44 da Lei n.º 9.430/96**, que prevê a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição lançada nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Antes da MP 449/2008, a lei determinava que, no lançamento de ofício decorrente de recolhimento insuficiente de tributo e falta de declaração da verba tributável em GFIP, deveriam ser incluídas as multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91.

Com a alteração implementada pela MP, no caso de falta de pagamento e falta de declaração em GFIP, aplica-se apenas a disposição do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91 que faz referência ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Nos termos do art. 106, II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional – CTN, tratando-se de ato não julgado em definitivo, a lei posterior será aplicada a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No tocante à aplicação da penalidade mais benéfica, com fulcro na regra da retroatividade benigna, imprescindível sopesar os percentuais e limites das duas multas aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

No caso, há informação de que tenha havido lançamento no processo relacionado ao Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD n.º 37.191.547-3 (Processo n.º 13016.000053/2009-40) por ter o contribuinte deixado de declarar à Secretariada Receita Federal do Brasil; na forma, prazo e condições estabelecidos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS a que se refere a Lei n. 8.212, de 24/07/91 art. 32, inciso IV, parágrafo 9º, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10/12/97, com redação dada pela Medida Provisória 449, de

04/12/2008, combinado com o art. 32-A da Lei n. 8.212, de 24/07/91, acrescentado pela Medida Provisória 449, de 04/12/2008 (fls. 8).

A Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4/12/2009, explica que 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 do CTN – art. 2.º.

Além disso, explica que a aplicação da penalidade mais benéfica 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 - § 3º do art. 2º.

Por fim, traz as seguintes determinações:

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 n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

A Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, ao seu tempo, incluiu na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN o seguinte tema:

#### **1.26. Multas**

**c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.**

**Resumo:** A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-

A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Nesse sentido segue a jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/08/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8212/91.

(Acórdão n.º 9202-009.149, Relator Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20/10/2020, publicado em 25/11/2020)

Assim, tratando-se de fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá aplicar o princípio da retroatividade benigna, em conformidade com a Portaria PGFN/RFB n.º 14, de 2009, de modo que, o valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira