



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

<b>Processo nº</b>	13896.002776/2010-59
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-006.234 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	28 de novembro de 2017
<b>Matéria</b>	67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008. 67.622.4022 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - EXCLUSÃO SIMPLES - APROPRIAÇÃO VALORES RECOLHIDOS.
<b>Recorrentes</b>	FAZENDA NACIONAL GP SOLUTION SERVIÇOS DE TELEMARKETING LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o prequestionamento das matérias recorridas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a

retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva, em relação ao recurso do contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro E Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

### Do auto de infração ao recurso voluntário

Trata o presente processo de auto de infração - AI, DEBCAD nº 37.311.862-7, à e-fl. 03, no qual foram constituídos créditos referentes a contribuições a cargo da empresa, parte Patronal, e contribuição da empresa para financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa, destinadas à Seguridade Social, parte Patronal.

O crédito lançado tem como base de cálculo dos fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações pagas aos segurados acima citados, obtidas das informações de GFIP's entregues, sendo conferidas com as folhas de pagamento e lançamentos contábeis. **Tendo em vista a falta de opção ao regime de tributação pelo SIMPLES em 2006, foram considerados incorretos os códigos de SIMPLES, informados nas GFIP's.**

Ao presente processo foram apensados os de números: 13896.002777/2010-01, 13896.002778/2010-48, e 13896.002781/2010-61, conforme informado nos termos de apensação às e-fls. 372, 373 e 376, emitidos em 10/05/2012 .

O auto de infração foi cientificado à contribuinte em 09/12/2010 (e-fl. 127) e constituiu créditos, para o período de 01/2006 a 12/2006, incluindo a competência 13/2006, com multa e juros no valor de R\$ 724.740,15, consolidados em 22/11/2010, e tem seu relatório fiscal de infração posto às e-fls. 24 a 31.

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 137 a 146. Já a 7ª Turma da DRJ/CPS, no acórdão nº 05-33.833, prolatado em 26/05/2011, às e-fls. 282 a 297, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 16/08/2011, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 380 a 410, argumentando, em apertada síntese:

- a contribuinte se enquadra nos moldes da tributação pelo regime do Simples, efetuou pagamentos de acordo e o Fisco aceitou tais pagamentos sinalizando a aceitação;
- que a contribuição não pode incidir sobre o vale-transporte, vale-refeição e participação nos lucros e resultados;
- não concordar com a exigência de inscrição no PAT como requisito para desfrutar da isenção quanto aos valores pagos a título de auxílio alimentação;
- que o vale-transporte tem natureza indenizatória e não poderia compor a base de cálculo da contribuição previdenciária;
- que os valores pagos aos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) não tem natureza salarial por conta de previsão constitucional; e
- quanto ao SAT, argumenta ainda que a definição de grau de risco não poderia ser feita por Decreto.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 10/07/2012, resultando no acórdão 2301-003.297, às e-fls. 166 a 171, que tem as seguintes ementas:

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. EXISTÊNCIA.**

*A alegação genérica de descumprimento de legislação não permite ao contribuinte a compreensão das infrações que lhes são imputadas e provoca o cerceamento de defesa a exigir a nulidade dessa parte do lançamento.*

**OPÇÃO PELO SIMPLES. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE FORMALIDADES.**

*A opção pelo SIMPLES deve ser feita formalmente pela empresa que cumprir os requisitos legais, não sendo suficiente a realização de pagamentos com base em tal sistemática sem que tenha havido a opção formal.*

**MAJORAÇÃO DA MULTA POR DESATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. APLICAÇÃO A FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. POSSIBILIDADE SOMENTE SE FOR MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.**

*A majoração da multa de ofício prevista no §2º do art. 44 da Lei 9.430/96 só é aplicável no lançamento das contribuições previdenciárias para fatos geradores anteriores a 12/2008 se esta penalidade revelar-se mais benéfica ao contribuinte em demonstrativo presente nos autos. Sem a caracterização de benefício ao contribuinte, a multa não pode retroagir.*

**APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR**

**A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES  
RELACIONADAS À GFIP.**

*Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.*

**LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APPLICADA ATÉ 11/2008.**

*A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento por vício material, nas rubricas PR, PRI, DD, DDI, VT, VTI, RF e RFI, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso; b) em conhecer da questão sobre a multa mais benéfica, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Wilson Antonio de Souza Correa, que votaram em não conhecer da questão; c) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; d) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco pro cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: \*) multa de mora limitada a 20%; e \*) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Wilson Antonio de Souza Correa, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto*

*do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao recurso, nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do Relator; c) Por unanimidade de votos: a) em retirar o agravamento da multa, nos termos do voto do Relator.*

**RE da Fazenda**

A Procuradoria da Fazenda foi intimada do acórdão nº 2301-003.297 em 13/01/2014 (e-fl. 429) e interpôs recurso especial de divergência, em 14/02/2014, às e-fls. 430 a 441.

Em seu recurso, aponta entendimento expresso em acórdãos paradigmas de números: 2401-002.453 e 9202-02.086, que vão de encontro ao recorrido.

Segundo a Procuradora, o Colegiado no acórdão recorrido entendeu-se que, para os fatos geradores anteriores à vigência da MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009), ao adotar-se a multa mais benéfica à contribuinte, deve-se comparar a nova norma com os artigos a ela anteriores e, em resumo:

a) na hipótese de lançamento de ofício de obrigação principal, a comparação deverá ser feita entre a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 35, revogado, com o novo art. 35 na Lei nº 8.212/1991, enquanto o art. 35-A da Lei deve ser sempre ignorado na comparação entre as multas;

b) na hipótese em que houve lançamento de ofício da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, análise da penalidade aplicável deve se fazer de forma totalmente isolada, sustentando, pois ser desnecessária a soma da multa da obrigação principal com a multa da obrigação acessória para efeitos de comparação com o que dispõe o art. 35-A da lei nº 8.212/91.

Já os acórdãos paradigmas de números: 2401-002.453 e 9202-02.086, vão de encontro a esse entendimento e tratam a matéria com o seguinte entendimento:

*a) Na hipótese em que houve o lançamento de ofício de obrigação principal, para aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte, o procedimento correto consiste em comparar a multa de mora por descumprimento de obrigação principal prevista na sistemática antiga (art. 35, II) com a multa de mora atualmente prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzida pela MP nº 449/2008).*

*A multa de mora prevista no art. 35 da Lei n. 8.212/91 na atual redação, que faz referência ao art. 61 da Lei n. 9.430/96, não se aplica em casos de lançamento de ofício.*

*b) Na hipótese em que houve lançamento de ofício da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as multas da sistemática antiga (art. 35 e art. 32 da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).*

Por fim, requer que seja provido o seu recurso especial para reforma do acórdão *a quo* a fim de que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 1.027/2010.

O RE da Procuradora foi apreciado pelo Presidente da 3<sup>a</sup> Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, no despacho nº 2300-174/2014, às e-fls. 444 a 448, datado de 27/02/2014, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso cumprir os demais requisitos regimentais.

### **Contrarrazões da contribuinte**

Houve encaminhamento de intimação (e-fl. 454) do acórdão nº 2301-003.297, do recurso especial de divergência da Fazenda e do despacho de admissibilidade 2300-174/2014, da qual a contribuinte teve ciência em 26/08/2016 (e-fl. 457).

Em 12/09/2016, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial de divergência da Procuradoria, às e-fls. 484 a 507.

Preliminarmente, pleiteia a que o referido recurso especial não seja conhecido, em razão de **falta de prequestionamento** quanto à aplicação de penalidades mais benéficas à luz das alterações legislativas posteriores aos fatos geradores. Ainda nessa seara, afirma que o recurso especial de divergência não apresentou o devido cotejo analítico entre os paradigmas e o recorrido, o que também impediria seu conhecimento, não havendo verdadeira divergência entre eles. Afirma (e-fl. 495):

*"...em momento algum o v. acórdão recorrido pautou a aplicação das multas mais benéficas considerando a existência ou não de lançamento de ofício e ausência de recolhimento espontâneo da contribuição previdenciária, pontos tratados nos acórdãos paradigma e não tratados no v. acórdão recorrido.*

(...)

*...o CARF não avaliou ou julgou, no v. acórdão recorrido, qualquer ponto atinente à consideração das penalidades mais benéficas ao contribuinte sob o enfoque do lançamento de ofício realizado."*

Já quanto ao mérito, afirma que a aplicação de penalidades deve ser mantida conforme o recorrido, pois a interpretação dos paradigmas levaria à aplicação da legislação vigente após a MP nº 449/2008 aos fatos geradores a ela anteriores, haja vista que não havia lançamento de multa de ofício e a multa do art. 32 da legislação antiga só poderia se substituída pela do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

Por fim, caso seja considerado procedente o recurso especial que ela combate, quer ver julgados em conjunto este processo e os de nº 13896.002780/2010-17 e 13896.002779/2010-92 e que sejam considerados improcedentes por tratarem de multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias, em face da interpretação posta no acórdão nº 9202-02.086, da qual se conclui que a aplicação da multa do art. 35-A abrange de

---

forma conjunta o não pagamento do tributo e a não apresentação da declaração ou declaração inexata.

Finaliza requerendo o não conhecimento do recurso especial de divergência da Fazenda e, caso conhecido, que seja ele improvido.

#### **RE da contribuinte**

A contribuinte interpôs recurso especial de divergência, também em 12/09/2016, às e-fls. 459 a 474.

Em seu recurso especial o representante da empresa salienta, à e-fl. 466:

*No entanto, a despeito de não considerar a Recorrente como optante pelo SIMPLES, o v. acórdão recorrido desconsiderou que os pagamentos realizados sob essa sistemática (art. 3º e 23 da Lei nº 9.317/96) deveriam ser abatidos do montante lançado a título de contribuição previdenciária.*

**Afirma a existência de prequestionamento** a respeito da matéria, pois em seu recurso voluntário ao tratar de sua opção pelo Simples teria deixado claro que "a documentação apresentada pela Recorrente não deixa dúvidas de que tenha de fato optado pelo Simples porquanto assim declarou e recolheu todos os tributos pertinentes."

Aponta a divergência de entendimentos com base no acórdão nº 2402-02.565 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Segunda Seção de Julgamento, que para situação similar entendeu que se deveria deduzir do montante lançado os valores correspondentes à contribuição social, recolhidos pela sistemática do Simples. Invoca também o entendimento expresso na Súmula nº 76 do CARF que dispõe:

*Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.*

Afirma ser evidente na legislação a existência de parcela relativa à contribuição social na tributação pelo Simples, bem como a facilidade de sua individualização para deduzí-la do lançamento de ofício e não efetuar a dedução em razão de não haver opção formal pelo Simples representaria punir com duas vezes o mesmo fato, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

O RE da contribuinte foi apreciado por este Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 543 a 548, datado de 09/06/2017, entendendo por dar-lhe seguimento.

#### **Contrarrazões da Procuradoria**

Em 05/07/2017, A procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões ao recurso especial da contribuinte, às e-fls. 550 a 555.

Em breve resumo, argumenta pela não admissibilidade do recurso, haja vista inexistir prequestionamento da matéria, pois não foi ela abordada no acórdão recorrido e inexistiu qualquer embargo de declaração para que o colegiado se manifestasse sobre o tema.

Além disso, na eventualidade de ser apreciada a matéria, há que se considerar que o valor que se afirma pago referia-se a contribuição previdenciária dos segurados, enquanto o lançamento sob testilha era referente à contribuição patronal. Assim, seria impossível o aproveitamento pretendido pela contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Passo a analisar os recursos na ordem em que foram interpostos..

### RE da Fazenda

#### Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo.

Quanto aos requisitos para o conhecimento do recurso especial, os argumentos trazidos pela contribuinte em nada alteram o entendimento de que deva ser admitido.

Observa-se de plano que houve demonstração analítica da divergência, até mesmo com descrição de partes dos votos dos paradigmas, que confortam entendimento distinto ao do acórdão recorrido, para situação de fato semelhante.

Quanto à alegada falta de prequestionamento, razão não assiste à contribuinte.

Com efeito, o requisito de prequestionamento somente é exigido no caso de Recurso Especial do Contribuinte, nos termos do art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. E não poderia ser outra a regra, visto que a Fazenda Nacional somente se manifesta nos autos, na qualidade de recorrente, em sede de recurso especial. Para fins de esclarecimento, o referido dispositivo se encontra a seguir reproduzido, na parte que interessa:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

...

*§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.*

(grifos na transcrição).

Outrossim, entendo haver claro prequestionamento da matéria. Saliente-se que o **prequestionamento tem que estar presente no acórdão recorrido**, ou seja, tem de haver manifestação específica sobre a matéria e, de fato, tal manifestação está nele explícita, aliás, já se encontra até mesmo na ementa, sendo inclusive esta matéria a mais longamente abordada no voto do relator.

Quanto ao pleito para que se julgue em conjunto este processo e os de nº 13896.002780/2010-17 e 13896.002779/2010-92, isso não é matéria para contrarrazões, porque ausente do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda e, além disso, nem mesmo pode ser tomado como embargos de declaração no presente processo, pois não atende aos requisitos dos arts. 65 e 66 do RICARF.

Assim, considero presentes todos os requisitos para conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora.

### Mérito

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrita:

*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. (grifos acrescidos)*

De inicio, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

*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 a 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 vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. 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 MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

*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, descumprira 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 Obrigação Principal - AIOP, pois estariamos 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 multas 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.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

*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.*

Em face ao exposto, há que se aplicar a de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009 e o que se observa na apuração da multa, às e-fls. 98 e 99, é que foi esse o critério adotado pela fiscalização no presente processo.

Por essas razões, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora e dar-lhe provimento para reformar o acórdão *a quo*, retomando o critério utilizado no auto de infração.

## **RE da contribuinte**

### **Conhecimento**

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo.

A despeito de ter dado seguimento, originariamente, ao recurso especial, em face dos argumentos da Procuradoria da Fazenda em contrarrazões, na análise agora realizada para prolação do acórdão, me vejo forçado a rever minha posição.

Compulsando o acórdão *a quo*, nele não se encontra qualquer manifestação quanto à dedutibilidade dos valores de contribuições pagas pela sistemática do Simples e isso revela a falta de prequestionamento da matéria, para que seja enfrentada em sede de recurso especial.

Ainda que, como mera especulação e como deseja a contribuinte, se acatassem a tese de que o prequestionamento foi implícito por estar presente no recurso voluntário e não na decisão, o que não se admite nos tribunais judiciários, ela não teria razão, pois ao afirmar que em seu recurso voluntário realizou este prequestionamento, se equivocou. Transcreve-se do seu recurso, à e-fl. 383:

*Ora, a documentação apresentada pela Recorrente não deixa dúvidas de que tenha de fato optado pelo Simples porquanto assim declarou e recolheu todos os tributos pertinentes, o que*

*impõe seja declarada a improcedência da autuação e a sua reforma por meio do presente recurso.*

(Negritei.)

É evidente que ela lá se reportava a razões para que o lançamento fosse considerado improcedente, não para que fosse ele corrigido por qualquer dedução de valores eventualmente pagos. Claramente, em momento algum, antes do recurso especial, existe tal argumento.

E, ainda que entendesse ter havido equívoco na decisão recorrida, por não ter sido considerado o pedido acima referido (de improcedência do lançamento por conta de recolhimentos) como um pedido implícito de imputação dos valores recolhidos aos tributos devidos, deveriam ter sido manejados embargos de declaração, com alegação de omissão quanto a esse suposto pedido implícito. Em outras palavras, para que houvesse possibilidade de apreciação dessa matéria, haveria a contribuinte ao menos que manejar embargos de declaração sobre a matéria e só a partir do resultado dos embargos poderia almejar a existência de prequestionamento que permitisse o conhecimento do recurso especial de divergência que agora é interposto.

Como nada disso ocorreu, revejo minha posição e voto para não conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte.

## CONCLUSÃO

Com base no exposto, voto por:

a) conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento e reformar o acórdão *a quo*, devendo a DRF de jurisdição da contribuinte seguir as disposições da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, no momento da cobrança dos débitos ; e

b) não conhecer do recurso da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

