



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

**Processo n°** 13896.721490/2012-38  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.860 – 2ª Turma  
**Sessão de** 09 de março de 2016  
**Matéria** CP  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CONVERGENTE PARTICIPAÇÕES LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.  
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.

Recurso Especial provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez, que negavam provimento ao recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Ana Paula Fernandes - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da

Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional, face ao acórdão 2301-004.102, proferido pela 3ª Câmara/ 1º Turma Ordinária/2ª Seção de Julgamento do CARF.

Trata-se de Autos de Infração Autos de Infração DEBCAD nºs 37.361.552-3, 37.361.553-1 e 37.361.551-5, relativos ao período de apuração de **01/2008 a 12/2008**, lavrados à constituição de crédito tributário previdenciário relativo às contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT, contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como das contribuições destinadas aos Terceiros (FNDE Salário educação, SENAI, INCRA, SESI e SEBRAE), incidentes sobre os valores relativos a remuneração dos segurados. A fiscalização procedeu, ainda, a qualificação da multa de ofício, nas competências onde esta restou aplicável por força do princípio da retroatividade benigna (art. 106, inciso II, “c” do Código Tributário Nacional – CTN). Tal qualificação se fundamenta nos seguintes elementos:

a) o contribuinte efetuou parte do pagamento do salário mensal do empregado sob a rubrica “cota utilidade”, e sob a falsa alegação de que tais verbas consistiam em utilidades fornecidas aos empregadas, não integrando o salário-de-contribuição;

b) o contribuinte procedeu à contratação de empregados por meio de pessoas jurídicas interpostas, e/ou realizou pagamentos a segurados registrados por meio de pessoas jurídica, reduzindo seu salário-de-contribuição;

c) além de não ter declarado todos os fatos geradores na GFIP, durante o procedimento fiscal o contribuinte forneceu à fiscalização informações errôneas quanto às informações contábeis.

Finalizou o Fisco, afirmando que todos estes fatos demonstram a clara intenção do contribuinte em retardar e dificultar a apuração dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, caracterizando, em tese, a figura da sonegação, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/54, aplicando-se a qualificação da multa de ofício prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Às fls. 3323/3381, 3390/3448, 3453/3512, 3525/3621, 3626/3723, 3736/3796, o Contribuinte apresentou defesa aos Autos de Infração arguindo, em síntese, ausência de fundamentação legal no lançamento; que a fiscalização desconsiderou sua contabilidade indevidamente; que a fiscalização extrapolou suas funções ao entrevistar ex-funcionários da Recorrente; que a alimentação fornecida aos trabalhadores, quando a um pequeno percentual de participação destes não configura verba remuneratória e sim indenizatória; que auxílio a transporte não incide contribuição previdenciária; que é inconstitucional a contribuição previdenciária sobre pró-labore e prestadores de serviços; que a multa possui um valor absurdo; da inexistência de débito suplementar relativo a contribuição incidente sobre pagamento de cota utilidade; da inconstitucionalidade de incidência de contribuição previdenciária incidente sobre pró-labore de prestadores de serviços; que a multa fiscal não pode ser utilizada como intuito arrecadatório, valendo-se como tributo disfarçado; ao final requereu prova pericial.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – DRJ/PR (fls. 3818/3852) manteve o crédito tributário exigido pelo Fisco, votando pela improcedência da impugnação.

A Contribuinte, fls. 3861/3878, interpôs Recurso Voluntário reiterando as argumentações anteriores.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, às fls. 3890/3906, votou por negar provimento ao recurso quanto ao auxílio médico e auxílio alimentação, dar provimento ao recurso em relação ao auxílio transporte, e dar provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, em relação aos fatos geradores anteriores a 12/2008. Explicou que, em obediência ao prescrito no art. 144 do CTN, **cabe afastar a majoração da multa de ofício para 150%, promovida pela fiscalização, uma vez que tal acréscimo só foi possível a partir da Medida Provisória nº 449/2008, isto é, para fatos geradores a partir da competência 12/2008. No caso dos autos, os fatos geradores são anteriores a tal competência, conforme consta do relatório. Assim, a multa deve ser aplicada em seu patamar ordinário e sem a qualificadora para fatos geradores anteriores a 12/2008.**

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, às fls. 3908/3916, requerendo para reformar o acórdão atacado e determinar que a análise da norma mais benéfica aplicável ao caso leve em conta a soma das multas previstas pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias, aplicáveis na sistemática anterior à Medida Provisória nº 449/2008, em

comparação com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, que é única, aplicável ao caso por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Às fls. 3919/3925, em Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, foi considerado que, no acórdão recorrido, entendeu-se ser desnecessária a soma do valor da multa da obrigação principal com a multa da obrigação acessória para efeitos de comparação, conforme dispõe o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, enquanto nos acórdãos paradigmas, a apuração da situação mais favorável ao sujeito passivo seria 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 75% trazida pela novel legislação (multa de ofício). Restou, assim, configurada a similitude das situações fáticas de maneira a caracterizar a divergência jurisprudencial apontada pela Recorrente.

Devidamente intimado, o Interessado manteve-se inerte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se de Autos de Infração Autos de Infração DEBCAD nºs 37.361.552-3, 37.361.553-1 e 37.361.551-5, relativos ao período de apuração de 01/2008 a 12/2008, lavrados à constituição de crédito tributário previdenciário relativo às contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT, contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como das contribuições destinadas aos Terceiros (FNDE Salário-educação, SENAI, INCRA, SESI e SEBRAE), incidentes sobre os valores relativos a remuneração dos segurados. A fiscalização procedeu, ainda, a qualificação da multa de ofício, nas competências onde esta restou aplicável por força do princípio da retroatividade benigna (art. 106, inciso II, “c” do Código Tributário Nacional – CTN). Finalizou o Fisco, afirmando que todos estes fatos demonstram a clara intenção do contribuinte em retardar e dificultar a apuração dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, caracterizando, em tese, a figura da sonegação, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/54, aplicando-se a qualificação da multa de ofício prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

**A lide se concentra sobre a correta interpretação da aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106 do CTN.**

**O acórdão recorrido determinou a redução da multa de ofício ao percentual de 75%, em relação aos fatos geradores anteriores a 12/2008. Explicou que, em obediência ao prescrito no art. 144 do CTN, cabe afastar a majoração da multa de ofício para 150%, promovida pela fiscalização, uma vez que tal acréscimo só foi possível a partir da Medida Provisória nº 449/2008, isto é, para fatos geradores a partir da competência 12/2008. No caso dos autos, os fatos geradores são anteriores a tal competência, conforme consta do relatório. Assim, a multa deve ser aplicada em seu patamar ordinário e sem a qualificadora para fatos geradores anteriores a 12/2008.**

**O Recorrente, por sua vez, em sede de Recurso Especial, aduziu que a análise da norma mais benéfica aplicável ao caso deve levar em conta a soma das multas previstas pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias, aplicáveis na sistemática anterior à Medida Provisória nº 449/2008, em comparação com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, que é única, aplicável ao caso por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.**

O caso em tela trata da aplicação da multa no Direito Tributário no transcurso do tempo, pugnando assim pela análise dos artigos que se aplicam ao tema em todas as suas redações legais. Para isso, segue abaixo o quadro sinótico, que demonstra um panorama da evolução legislativa que se aplica ao tema:

<b>MULTA PELO NÃO PAGAMENTO</b>		
LEI 8212/91	LEI 8212/91	LEI 8212/91
	redação Lei 9876/99	
redação original – recolhimento em atraso	lançamento de ofício	alterada MP 449/2008 convertida Lei 11.941/2009
Art. 35 - <b>Multa 60% (máximo)</b>	Art. 35 - <b>Multa 50%</b>	Art. 35 - Manda aplicar o art. 61 (débitos lançados mas recolhimento em atraso)
		Inserir Art. 35-A - Manda aplicar art. 44 (lançamento de ofício)
		Art. 61 Lei 9430/96 - <b>Multa 20% a 75%</b>
		Art. 44 Lei 9430/96 - <b>Multa 75%</b>

<b>MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA</b>		
LEI 8212/91	LEI 8212/91	LEI 8212/91
redação original	redação Lei 9528/97	alterada MP 449/2008
Art. 32 - <b>sem Multa</b>	Art. 32, §5º - <b>Multa 100%</b>	Inserir Art. 32-A - <b>Multa 20% (limitada a)</b>

Deixo de transcrever aqui a redação original dos artigos legais utilizados no acórdão recorrido, uma vez que esta redação não estava vigente na época da constituição do crédito tributário. Ela consta no quadro sinótico apenas para contextualização dos percentuais de multa instituídos pelo legislador no transcurso do tempo.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, correspondem ao período em discussão nestes autos, vejamos seu texto:

*“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 interesse do INSS.*

*(...)*

*§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.*

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.*

*§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.*

*§ 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.”*

Observe-se que o tema tem sido amplamente debatido neste tribunal administrativo, quando se trata de aplicação das referidas multas para descumprimento de obrigações principais ou acessórias ou até mesmo de ambas conjuntamente, sendo oportuno o esclarecimento.

Em casos como este a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem firmando posicionamento de que ambos os artigos 32 e 35, Lei 8212/91 tem conteúdo material análogo, e que, portanto a aplicação de ambos, embora possível na interpretação literal, seria vedada na interpretação sistemática da doutrina do Direito Tributário. Isso por que se ambos os artigos prevêem penalidade para conduta materialmente análoga estaria configurado “bis in idem”.

Nesse sentido, excerto do voto da relatora Maria Helena Cotta:

Com efeito, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e de NFLD, não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

A norma transcrita anteriormente se encontra em sua redação vigente na data da constituição do crédito e de seu auto de infração, caso seguissemos somente o princípio “tempus regit actum” esta seria a melhor aplicação da lei ao caso concreto (subsunção do fato a norma), contudo, o direito tributário abarca o instituto da Retroatividade Benigna, previsto no art. 106, CTN que assim dispõe:

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

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

II- tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Desse modo, respeitando o instituto da retroatividade benigna temos que observar 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,

Em 2008 foi aprovada a Medida Provisória n. 449/2008, que insere o artigo 35 – A e 32- A ao texto legal, cuja redação no tocante aos artigos aqui discutidos permaneceu inalterada quando da sua conversão na Lei nº 11.941, de 2009. Assim os artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, uniformizaram os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, nos seguintes termos:

*“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 compõem 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.*

Desse modo, é possível afirmar que o artigo 35, da Lei 8212/91 na redação dada pela Lei 11.941/09 acima citada determina que nos casos em que se trate de tributo constituído (lançado e recolhido em atraso) aplicar-se-á o artigo 61 da Lei 9430/96.

Enquanto que o artigo 35-A esclarece que, nos casos de tributos cujo lançamento ocorreu de ofício, deve ser aplicado o comando legal do art. 44 da mesma Lei 9430/96.

O caso em apreço não discute débitos de tributos lançados e não pagos, mas sim de lançamento de ofício realizado pela Receita Federal, desse modo o artigo 61 da Lei 9430/96, não guarda aplicabilidade com o presente processo, importando tão somente nesse caso o artigo 44 da já citada Lei 9430/96, vejamos:

*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)*

Assim cito novamente decisão esclarecedora desta Câmara, no processo Nº 10935.006908/2007-14, que explicita a forma de interpretação e aplicação destes comandos legais ao longo do tempo:

“ 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.”

Observe-se que, quando o artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996 dispõe expressamente “nos casos do lançamento de ofício” e inciso I utiliza a expressão “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;” percebe-se, claramente, que está embutido no mesmo artigo o lançamento de ofício e a falta de declaração.

Diante do exposto, é necessária a reforma do acórdão recorrido, pois embora este tenha decidido no sentido de aplicar ao contribuinte a norma mais benéfica, esta não pode ser escolhida aleatoriamente, ela precisa ser aplicada dentro uma interpretação coerente do ordenamento jurídico no qual esta inserida. O que se consegue através da aplicação do artigo 44, inciso I da Lei 9.430/1996.

Desse modo dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que se mantenha a execução nos moldes lançados pelo agente fiscal no MPF, o qual já adotou dentro da argumentação acima exposta, a situação mais benéfica para a Contribuinte.

É o voto.

*(Assinado digitalmente)*

Ana Paula Fernandes - Relatora