



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

**Processo n°** 13896.722504/2011-50  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-008.069 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de julho de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ONDAPACK COMERCIO E MONTAGENS DE MATERIAIS PLASTICOS LTDA - ME

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. ART. 67, § 3º DO RICARF. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece do Recurso Especial que pretende rediscutir matéria objeto de Súmula, conforme determina o art. 67, § 3º do RICARF.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 119

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. Súmula CARF nº 119.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial apenas em relação à retroatividade benigna, vencidos os conselheiros Miriam Denise Xavier (suplente convocada) e Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), que conheceram integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, em relação ao conhecimento, os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 988/1.004, contra o acórdão nº 2301-004.896, proferido na sessão do dia 20 de janeiro de 2017 pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementado:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

**CO-RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.**

*Com a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09, a “Relação de Vínculos” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.*

**SIMPLES. RECOLHIMENTOS. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.**

*Eventuais recolhimentos na sistemática do SIMPLES NACIONAL devem ser deduzidos das contribuições previdenciárias apuradas sobre a folha de pagamento, nos percentuais destinados à previdência social.*

**MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.**

*Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando a conduta é estranha à relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo.*

**GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.**

*Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras gerais no artigo 44 da*

*Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Como descrito pela Câmara a quo:

*O contribuinte acima identificado pertencia ao SIMPLES em 2006 e no primeiro semestre de 2007. Em 01/07/2007, ingressou no SIMPLES Nacional. Foi excluído deste sistema pela Fazenda do Estado de São Paulo em 26/03/2008, pela Portaria CAT 115/07, com efeitos a partir de 01/01/2008, por ter a receita bruta de 2006 excedido o limite estabelecido pela legislação.*

(...)

*Em conseqüência do valor da receita bruta relativa ao ano de 2006 ter superado o valor limite para a permanência no SIMPLES, foi feita Representação para exclusão do contribuinte do sistema a partir de 01/01/2007, nos termos do art. 9º e art. 15, item IV da Lei 9.317/96.*

*Em 13 de setembro de 2011, foram publicados no Diário Oficial da União: o Ato Declaratório Executivo DRF/BRE/SEORT nº40/2011, excluindo o Contribuinte do SIMPLES a partir de 01/01/2007 e o Ato Declaratório Executivo DRF/BRE/SEORT nº41/2011, que excluiu o Contribuinte do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/07/2007.*

(...)

*Em relação ao ano de 2007, a exclusão do contribuinte do SIMPLES a partir de 01/01/2007, conforme ADE nº 40 e do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/07/2007, conforme ADE nº41, motivaram o lançamento do crédito previdenciário relativo à contribuição patronal para o INSS e aquela destinada as Outras Entidades e Fundos calculada sobre a remuneração devida a empregados entre 01/2007 e 12/2008, conforme descreve-se nos itens 4.1.1.1 e 4.1.1.2 deste Relatório Fiscal. Também fazem parte dos créditos ora lançados as contribuições patronais calculadas sobre o pro labore pago à sócia Juliana Kappaz Sabbag Scanavini no mesmo período.*

(...)

##### **5. DA MULTA QUALIFICADA**

*A ação/omissão dolosa está caracterizada pela falta de comunicação à Receita Federal do Brasil da exclusão do SIMPLES a partir de 01/01/2007, conforme previsto no art. 13º da Lei 9.317/96 e pela entrega da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica DSPJ/ 2007, referente ao ano de 2006, informando valores de receita bruta inferiores aos realmente obtidos. Tais ações tiveram o evidente intuito de ocultar das autoridades fazendárias a ocorrência dos fatos geradores do*

*IRPJ e demais tributos e contribuições abrangidos pelo regime diferenciado do SIMPLES FEDERAL, visando a redução indevida dos tributos e contribuições, bem como para manter-se indevidamente dentro desses regimes favorecidos.*

Inconformada com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs o presente Recurso Especial de e-fls. 988/1.004, visando rediscutir (i) a qualificação da multa e; (ii) cálculo da penalidade mais benéfica ao contribuinte. Apresenta como paradigmas os acórdãos abaixo:

### **Multa qualificada**

#### **Acórdão n.º 107-08.452**

*(...) MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A conduta reiterada do contribuinte, consistente em omitir ou inserir elementos inexatos nas informações prestadas ao fisco federal, ao passo que ao Fisco Estadual informava os valores corretos, justifica a penalidade qualificada. (...).*

#### **Acórdão n.º 107-08.942**

*(...) IRPJ - ANOS-CALENDÁRIO DE 2000 E 2001 - MULTA QUALIFICADA - OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM DCTF'S E DIPJ'S - MANUTENÇÃO - A atitude do contribuinte, de escriturar as receitas auferidas em seus livros e de informá-las integralmente ao fisco estadual, ao passo que ao fisco federal todas as informações de receitas prestadas em DCTFs e em DIPJs foram "zeradas", evidencia atitude dolosa a justificar a manutenção da multa qualificada, não sendo cabível, aliás, a alegação de que esta teria caráter confiscatório. (...).*

### **Cálculo da penalidade mais benéfica ao contribuinte**

#### **Acórdão n.º 9202-02.086**

*(...) OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração. No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.*

*Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas. Recurso especial negado.*

**Acórdão n.º 2401-00.127**

*(...) OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – INFRAÇÃO. Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP – Guia do recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL – PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO. Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.*

Conforme despacho de e-fls. 1.008/1.015, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

*Mediante análise dos autos, vislumbro a similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas, motivo pelo qual entendo que está configurada a segunda divergência jurisprudencial apontada pela Fazenda Nacional.*

*As decisões em comento referem-se a auto de infração lavrado pelo descumprimento da obrigação tributária acessória prevista na **Lei nº 8.212/1991, no art. 32, inciso IV e § 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997 c/c o art. 225, inciso IV e § 4º do Decreto nº 3.048/1999** que consiste em a empresa apresentar GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social **com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.***

*Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto, para que sejam discutidas as matérias **a) multa qualificada e b) cálculo da penalidade mais benéfica ao contribuinte.***

Intimado, conforme AR de e-fls. 1.021/1.022, o Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório

**Voto**

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e, conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 1.008/1.015, porém, devemos verificar se preenche os demais requisitos de admissibilidade.

**A) qualificação da multa de ofício**

A decisão recorrida em relação a este ponto, apresenta a seguinte ementa:

*MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.*

*Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando a conduta é estranha à relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo.*

Conforme voto proferido pela Câmara *a quo*, podemos destacar o seguinte trecho:

*O dolo específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos, é o intuito evidenciado pelo emprego de meio artil característico da fraude, elemento indispensável para ensejar o lançamento da multa qualificada. Sob minha ótica, as circunstâncias dos autos não justificam a exasperação da penalidade. Nada foi escondido da fiscalização. A discrepância entre as bases de cálculo de interesse da Secretaria da Receita Estadual e as receitas brutas não evidencia, por si só, o intuito de fraude ou sonegação. Inclusive, foram justamente os documentos apresentados junto ao Estado de São Paulo que levaram à exclusão do SIMPLES NACIONAL pelo fato de exceder ao limite de receita bruta. Da mesma forma, a falta de comunicação ao fisco federal da exclusão do SIMPLES NACIONAL pelo fisco estadual pode ser considerada uma omissão. Nesse sentido a Súmula CARF nº 14:*

**Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.**

**Por tudo, entendo que não está configurada e demonstrada nos autos o dolo específico com finalidade de reduzir tributo. Assim, voto pela redução da multa de ofício para o percentual de 75%. (GRIFOU-SE)**

A teor do que pretende a Fazenda Nacional a rediscussão da matéria, destaco que houve a aplicação da Súmula CARF nº 14:

*Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da*

*multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Nesse sentido, o RICARF estabelece em seu art. 67, § 3º a seguinte questão:

*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.*

(...)

*§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*

Assim, verificando que a matéria que a Fazenda Nacional pretende rediscutir é a mesma matéria constante na Súmula CARF nº 14, seu Recurso Especial não deve ser reconhecido por força do art. 67, § 3º do RICARF.

#### **Cálculo da penalidade mais benéfica ao contribuinte**

No tocante a aplicação da penalidade mais benéfica, destaco a ementa da decisão recorrida:

*GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.*

*Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial no artigo 32A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras gerais no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.*

Em relação ao tema, é pacífico o entendimento desta E. CSRF para a aplicação da Súmula CARF nº 119:

#### ***Súmula CARF nº 119***

*No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art.*

*44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Assim, em relação a retroatividade benigna, voto no sentido de conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito em dar-lhe parcial provimento para que seja aplicada a multa mais favorável ao Contribuinte, conforme determina a Súmula CARF nº 119.

Patrícia da Silva