



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

**Processo nº** 15979.000199/2007-71  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-005.503 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** Retroatividade Benigna  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TRANS PORTO TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA - EPP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL- APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

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, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão 2803 - 00.663, proferido em 14/04/2011, interpôs o presente Recurso Especial. Veja-se a Ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2007  
REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADO E  
CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO. A  
contribuição do segurado empregado encontra respaldo nos  
artigos 12 inciso I; 20; 28 inciso I, 30 inciso I, todos da Lei n  
º8.212/91. A contribuição do segurado contribuinte individual  
encontra respaldo nos artigos art. 12, inciso V; art. 21; art. 28,  
inciso III, art. 30 inciso II e parágrafos 2º., 4º. e 5º., da Lei n  
º8.212/91. A contribuição a cargo da empresa encontra respaldo  
legal nos artigos 22 e 33, da Lei n º8.212/91. PRESUNÇÃO DE  
LEGALIDADE DO LANÇAMENTO. Há presunção de  
veracidade dos atos da administração pública que somente se  
sucumbe quando se demonstra o equívoco do alegado. MULTA.  
**RETROATIVIDADE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE  
JULGADO. A lei aplicase a ato ou fato pretérito, tratandose de  
ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade  
menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua  
prática. Recurso Voluntário Provido em Parte.***

O presente lançamento refere-se à cobrança de contribuições previdenciárias correspondentes à parte da empresa e as destinadas aos Terceiros (Salário Educação, INCRA, SEST, SENAT e SEBRAE), competências 01/2005 a 01/2007, relativas às remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais (transportadores autônomos e retirada de prólabore dos sócios), não declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. Consoante Relatório Fiscal de fls. 54/59, a fiscalização observouse que o contribuinte consta como "não optante pelo simples", tendo sido excluído a partir de 01/01/2000.

O contribuinte demonstrou que o Ato Declaratório Executivo DRF/STS nº 11/2005 que determinou sua exclusão foi cancelado mediante decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento São Paulo, fato este que restabelecia sua condição de empresa optante pelo Simples.

Ocorre que, no exercício de 2005, o sujeito passivo espontaneamente adotou a forma de tributação pelo Lucro Presumido ao recolher segundo este sistema o imposto devido referente ao primeiro período de apuração, situação esta definitiva e irretratável, conforme expressa disposição do art. 516 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Saliente-se que o contribuinte ratificou esta opção com a entrega do Ajuste Anual pelo Lucro Presumido (fls. 60/69). Ademais, no exercício de 2005 o sujeito passivo ultrapassou o limite legal para sua possível manutenção no sistema simplificado (receita bruta neste exercício atingiu o montante de R\$ 1.548.864,30; sendo que o limite legal vigente para época era de R\$ 1.200.000,00, conforme art. 9º da Lei nº 9.317/96). O contribuinte tomou ciência da notificação em 28/03/2007 (fls. 01). Inconformado, apresentou impugnação às folhas 73 a 75. A decisão de primeira instância administrativa fiscal julgou procedente o lançamento, fls. 84 a 90.

O contribuinte tomou ciência da decisão em 17/09/2007 (fls. 95), apresentando recurso voluntário em 25/10/2007, fls. 98 a 100, alegando em síntese: a eventual mudança do regime fora por iniciativa da empresa, sem qualquer interesse de prejudicar os recolhimentos exigidos e legais.

O regime do ramo de fretes sempre fora o “simples”. A aplicação da multa, não pode prevalecer porque o ato declaratório de excluí-la do simples para outro sistema fora por absoluta desconexidade, naturalmente por informações errôneas. Não há comprovação do nexo causal de ter praticado a infringência dos não recolhimentos das contribuições aos empregados. Não há ilícito de sonegação. Foram prestadas todas as informações exigidas, inclusive com o fornecimento de documentos.

A exclusão do regime “simples” fora por imposição da fiscalização; reitera o desbloqueio da soma que se encontra a disposição da recorrida, por tutela antecipada, atendendo o artigo 273, do C.P.C., também, o 649, do mesmo CODEX, posto que se refere ao pagamento de salários. Requer a dispensa do depósito recursal.

A Fazenda se insurgiu contra a aplicação da multa, recurso admitido.

O contribuinte, em contrarrazões pugna pelo não conhecimento sob o argumento que a Fazenda somente está revisitando discussão da Turma *a quo*.

É o relatório

## Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A lide tem como objeto a multa a ser aplicada no descumprimento de obrigações principais e obrigações acessórias previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008.

Antes de analisar o debate em questão, importante tecer algumas considerações sobre a sistemática da Lei nº 8.212/91 no tocante à penalidade pelo descumprimento das obrigações (principais e acessórias) sob a ótica do princípio da retroatividade benigna.

Como se sabe, a MP nº 449/2008 trouxe relevantes alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008); - As obrigações que não tinham sequer sido lançadas em GFIP, cujos lançamentos se deram de ofício pela autoridade fiscal, eram punidas com a multa variável entre 24% a 50%, nos termos do art. 35, II, da mesma Lei. Caso os créditos fossem incluídos em dívida ativa, a multa aplicável era de 60% a 100%, conforme o inciso III.

Em que pese ambas as multas serem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma prévia declaração do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção mais visível entre as multas, denominando de multa de mora a multa incidente sobre as obrigações já declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, e de multa de ofício as obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal, objetivando abrandar a multa de mora e aplicar uma penalidade mais severa às obrigações lançadas de ofício.

Desta forma, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96. Já para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às obrigações acessórias, o descumprimento das obrigações era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009 revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da mesma Lei, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% 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)”.

Como se observa, em determinados pontos a nova sistemática foi mais benéfica ao contribuinte, mas em outros estabeleceu multa mais severa. Assim, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se levar em conta o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

Assim, sob a ótica do referido princípio, as multas de fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas **comparando a legislação anterior com a atual**, isto porque a Lei nº 8.212/91 é clara ao estabelecer penalidades distintas para o descumprimento das obrigações principais declaradas e pagas em atraso (multa de mora do art. 35, *caput*), para as obrigações principais lançadas de ofício (multa de ofício do art. 35-A) e para o descumprimento de obrigações acessórias ( multa do art. 32-A).

Todavia, a Receita Federal vem adotando posicionamento no sentido da aplicação de uma **multa única** quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por entender ser a sistemática mais favorável ao contribuinte, em virtude da proibição do *bis in idem*.

Desta forma, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações previdenciárias, o Fisco vem adotando a seguinte sistemática, de acordo com o art. 476-A, da Instrução Normativa RFB 971/2009, vejamos:

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

Observa-se, portanto, que ao instituir uma **multa única**, deixa-se de estipular qualquer comparação entre os dispositivos anteriores e atuais da Lei nº 8.212/91, considerando-se viável a aplicação da multa de ofício de forma generalizada.

Em julgados anteriores, vinha adotando o posicionamento de que, em respeito ao art. 106, do CTN, na execução do julgado a autoridade fiscal deverá verificar a situação mais benéfica ao contribuinte a partir da comparação entre as multas anteriormente previstas nos arts. 35, I e II, e 32, com as multas atuais dos arts. 35, *caput*, 35-A e 32-A, de acordo com a natureza da infração cometida.

Isto porque, entendo que não é possível admitir que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seja estabelecida de uma forma quando aplicada de forma isolada e de forma distinta quando cumulada com multa referente à obrigação principal, pois não há previsão legal nesse sentido. À Receita Federal cabe implementar meios para recalcular os débitos de forma a aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparando os dispositivos da lei anterior ao atual, e não criar condições prejudiciais aos contribuintes.

Ressalvada minha tese sobre a questão, constata-se que o meu posicionamento diverge da posição deste colegiado, que em outros julgados tem se manifestado quase à unanimidade, não fosse o voto divergente da ora relatora, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda, razão pela qual modifico o meu posicionamento para me adequar à jurisprudência deste Conselho.

Diante do exposto, **dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, para que seja reformado o acórdão recorrido na parte em que determinou a aplicação da multa prevista no art. 35 com redação original da Lei nº 8.212/91, permitindo que a Fazenda Nacional realize a aferição acerca da opção mais benéfica, nos moldes requeridos pela Recorrente, a saber:

- a soma das duas multas, aplicadas nos Autos de Infração de descumprimento de obrigações principais e acessórias; ou
- a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva