



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

**Processo nº** 15983.000124/2011-15  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-005.482 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** Retroatividade Benigna  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MESQUITA LISTA TELEFÔNICA LTDA - ME

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA -

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

Cuida-se de Recurso Especial do Procurador interposto contra o Acórdão nº 2402-003.509, que restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/08/2007 a 31/12/2009*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CERCEAMENTO DE DEFESA.*

*Não há cerceamento de defesa quando o auto de infração foi devidamente instruído com os relatórios Discriminativo do Débito DD, Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados RADA, Relatório de Lançamentos RL, Fundamentos Legais do Débito FLD e Relatório Fiscal, necessários para a adequada compreensão fática e jurídica das obrigações.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para afastar a incidência da lei em razão de inconstitucionalidade ou ilegalidade, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF.*

*RECÁLCULO DAS MULTAS. RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.*

*Tendo-se em conta a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade mais benéfica ao contribuinte.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Na origem, trata-se de impugnação contra lançado crédito tributário consubstanciado nos:

*1. DEBCAD 37.307.2503:*

- Relativo a contribuições patronais e do contratante de serviços sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais.*
- Remunerações constantes de folhas de pagamento, mas sem recolhimento das respectivas contribuições.*

• Na GFIP, o Contribuinte, não sendo optante do SIMPLES NACIONAL, declarou como se fosse, o que inibiu o cálculo automático das correspondentes contribuições previdenciárias a cargo do empregador.

• Os levantamentos incluídos neste processo foram codificados como “CII – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS”: contribuições incidentes sobre pagamentos a contribuintes individuais, cujos valores não foram declarados em GFIP, mas constantes dos livros contábeis; “FP – FOLHA PAGTO DECL COMO SIMPLES”, “FP1 – FOLHA PAGTO DECL COMO SIMPLES” e “FP2 – FOLHA PAGTO DECL COMO SIMPLES”: contribuições incidentes sobre a remuneração de empregados, constantes de folhas de pagamento e declaradas em GFIP, mas com a indevida utilização do código de optante do SIMPLES NACIONAL; e, finalmente, “PL – PRO LABORE DECL COMO SIMPLES”, “PL1 – PRO LABORE DECL COMO SIMPLES” e “PL2 – PRO LABORE DECL COMO SIMPLES”: contribuições incidentes sobre a remuneração de administradores (contribuintes individuais), constantes de folhas de pagamento e declaradas em GFIP, mas com a indevida utilização do código de optante do SIMPLES NACIONAL.

2. DEBCAD 37.307.2511:

• Relativo a contribuições de contribuintes individuais, cuja responsabilidade pela arrecadação e recolhimento é da fonte pagadora.

• O levantamento constante deste processo foi codificado como “CII – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS” e compreende contribuições incidentes sobre pagamentos a contribuintes individuais, cujos valores não foram declarados em GFIP, mas constantes dos livros contábeis.

3. DEBCAD 37.307.2520:

• Relativo a contribuições para outras entidades (FNDE, SEBRAE, INCRA e SESC).

• Os levantamentos incluídos neste processo foram codificados como “FP – FOLHA PAGTO DECL COMO SIMPLES”, “FP1 – FOLHA PAGTO DECL COMO SIMPLES” e “FP2 – FOLHA PAGTO DECL COMO SIMPLES” e compreende contribuições incidentes sobre a remuneração de empregados, constantes de folhas de pagamento e declaradas em GFIP, mas com a indevida utilização do código de optante do SIMPLES NACIONAL.

4. DEBCAD 37.307.2538: é relativo à imposição de multa, por descumprimento de obrigação tributária acessória: apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas, qual seja, a declaração de que seria optante do SIMPLES NACIONAL.

5. DEBCAD 37.310.9652: é relativo à imposição de multa, por descumprimento de obrigação tributária acessória: apresentar

*livros contábeis sem atendimento das formalidades legais exigíveis, ou seja, deixou de registrá-los no órgão competente.*

O acórdão nº 05-35.162 da DRJ julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário integralmente (e-fls. 312/326).

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário buscando a insubsistência dos autos de infração, ou pelo menos a redução das multas aplicadas (e-fls. 335/344).

O recurso foi parcialmente provido, por unanimidade de votos, para realização do recálculo da multa imposta limitando-se ao patamar de 75% do valor principal, aplicando-se a que for mais benéfica. (e-fls. 352/357).

Contra a referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando que o acórdão contrariou precedentes deste Conselho (e-fls. 359/367), apontando como paradigma os Acórdãos nº 2301-00.283 e nº 2401-00.120.

Ao final, requer a reforma do julgado no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Em sede de exame de admissibilidade foi dado seguimento ao recurso para rediscussão da multa a ser aplicada no período lançado (e-fls. 370/373).

Nas contrarrazões recursais, o contribuinte requer o não provimento do Recurso Especial do Procurador por entender que “não fará sentido aplicar penalidade acessórias uma vez que os interesses (arrecadação e fiscalização) foram protegidos na imposição de ofício” (e-fls. 384/387).

O contribuinte também apresentou recurso especial (e-fls. 378/383), porém, não sendo observado o requisito da divergência jurisprudencial não foi conhecido em sede de exame de admissibilidade (e-fls. 391/393).

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