



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.722329/2013-86  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.011 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 21 de setembro de 2020  
**Recorrente** ALLIS SOLUÇÕES INTELIGENTES S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2008

DECADÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CORRELATA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Extinta a obrigação principal pela decadência, a retroatividade benigna da multa por descumprimento da obrigação acessória correlata deve ser aplicada mediante a comparação entre a multa do art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449, de 2008, e a multa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.932 a 2.949:

PROCESSO	DEBCAD	SITUAÇÃO
19515.722329/2013-86	37.296.164-9 (Obrig. Principal – Patronal)	Recurso Especial

	<b>37.296.165-7 (Obrig. Principal – Terceiros)</b>	
	<b>37.296.166-5 (Obrig. Acessória - AI/68)</b>	
19515.722330/2013-19	51.009.189-0 (Obrig. Acessória – AI-34)	Acórdão 2201-003.472
	51.009.190-3 (Obrig. Acessória – AI-35)	
	51.009.191-1 (Obrig. Acessória – AI-38)	

O presente processo trata das seguintes exigências:

- **Debcad 37.296.164-9**, referente às Contribuições Previdenciárias patronais, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados, no período de 01/2008 a 12/2008;
- **Debcad 37.296.165-7**, referente às Contribuições Previdenciárias destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (FNDE, INCRA, SEBRAE, SENAC e SESC);
- **Debcad 37.296.166-5**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Em sessão plenária de 16/03/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2201-003.471 (fls. 3.567 a 3.578), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2008

PERÍCIA. INDEPENDÊNCIA.

Inexistindo nos autos qualquer evidência de atuação parcial da Autoridade lançadora, profissional a quem compete a elaboração de perícias no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não se justifica a submissão da lide administrativa a análise por pessoa independente, já que a atuação fiscal pressupõe impessoalidade, que é um Princípio que rege a Administração Pública.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação em que haja a antecipação do pagamento, a contagem do prazo decadencial de cinco anos inicia sua contagem a partir da ocorrência do fato gerador.

ERRO DE CONTABILIZAÇÃO. CORREÇÃO.

A mera identificação de erro de contabilização, por si só, não afasta a procedência do lançamento se todas as medidas necessárias à sua correção não foram levadas a termo.

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM ESPÉCIE.

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O lançamento se reporta à legislação vigente à época do fato gerador, considerando-se a legislação como um todo e não cada penalidade de forma isolada.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) reconhecer a extinção pela decadência dos débitos

relativos aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2008; e ii) excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias o valor do vale transporte pago em pecúnia.

Cientificada do acórdão em 13/06/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3.587), a Contribuinte, em 28/06/2017, interpôs o Recurso Especial de fls. 3.590 a 3.601 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 3.588), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, para rediscussão da **retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009**, conforme despacho de 29/08/2017 (fls. 3.670 a 3.675).

Em seu apelo, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- no caso em questão, embora a Fiscalização tenha invocado a aplicação da regra da retroatividade benéfica das normas às multas, sua aplicação se deu de forma equivocada;

- conforme se verifica do Anexo V do Termo de Verificação Fiscal que instruiu o lançamento (denominado “Demonstrativo do Cálculo da Multa mais Benéfica”), a Fiscalização procedeu à comparação entre as multas vigentes até a MP 449, de 2008 e as multas vigentes após a MP 449, de 2008, e concluiu, apressadamente, que o primeiro regime seria mais benéfico à Contribuinte;

- para tanto, a Fiscalização somou os valores das multas por descumprimento de obrigação principal e das multas por descumprimento de obrigação acessória aplicáveis segundo cada um desses regimes e os comparou de maneira conjunta;

- todavia, a situação mais benéfica à Contribuinte teria sido a aplicação, individualmente, da multa por descumprimento de obrigação principal prevista no regime anterior à MP 449, de 2008 e, ainda, da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no regime posterior à MP 449, de 2008 (apresenta quadro demonstrativo);

- para fins da correta aplicação da regra da retroatividade benéfica, as multas em questão devem ser comparadas de forma individual (uma a uma), e não de forma aglutinada, pois cada uma dessas multas se refere a uma infração distinta, não havendo qualquer norma legal que permita a comparação consolidada dessas multas, já que essas infrações não se confundem nem se compensam entre si;

- em suma, caso se entenda que as multas em questão devam ser mantidas – o que se admite apenas para argumentar – elas devem ser ao menos reduzidas, por força da aplicação individualizada da regra da retroatividade benéfica prevista no art. 106 do CTN, segregando-se (i) a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 35, II, “a”, da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 9876, de 1999, e, (ii) a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32-A, II, e parágrafos 2º e 3º da Lei 8.212, de 1991 com redação dada pela Lei 11.941, de 2009.

A Fazenda Nacional foi cientificada, em 01/09/2017, do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.676) e, em 18/09/2017, ofereceu as Contrarrazões de fls. 3.677 a 3.684 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.685).

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- antes das inovações da MP n.º 449, de 2008, atualmente convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei n.º 8.212, de 1991, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei n.º 8.212, de 1991 (multa isolada);

- com o advento da MP n.º 449, de 2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991;

- por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas à Seguridade Social foram devidamente recolhidas;

- por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, como se verifica no caso em apreço, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991;

- ressalta-se que, conforme salientado alhures, houve lançamento de Contribuições Sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito, logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996);

- nessa linha de raciocínio, a NFLD e o Auto de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP n.º 449, de 2008.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata das seguintes exigências:

- **Debcad 37.296.164-9**, referente às Contribuições Previdenciárias patronais, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados, no período de 01/2008 a 12/2008;

- **Debcad 37.296.165-7**, referente às Contribuições Previdenciárias destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação (FNDE), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa – SEBRAE, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC e Serviço Social do Comércio - SESC;

- **Debcad 37.296.166-5**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social

(GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O apelo trata da **retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

De plano, esclareça-se que a discussão acerca da aplicação da retroatividade benigna das multas previdenciárias somente diz respeito a fatos geradores ocorridos até a competência de 11/2008, uma vez que a partir da competência 12/2008 já vigia a nova legislação e, portanto, não cabia qualquer aferição de multa mais benéfica ao Contribuinte. Nesse sentido, o Termo de Verificação Fiscal, ao tratar do cálculo da multa mais benéfica, assim consignou:

6.24. As competências 12/2008 e o 13º salário de 2008 não foram incluídas na comparação, uma vez que, para estes fatos geradores, aplica-se diretamente o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, atualmente em vigor.

O Colegiado recorrido decidiu que, relativamente às obrigações principais, as competências 01/2008 a 11/2008 foram alcançadas pela decadência, mediante a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Confira-se o voto:

**Da decadência das contribuições relativas às competência de janeiro a novembro de 2008.**

(...)

Desta forma, entendo que merece acolhida o pleito de reforma da decisão *a quo*, de modo a reconhecer a extinção pela decadência dos débitos lançados para os períodos de apuração 01/2008 a 11/2008, tudo por conta da ciência do lançamento em 04 de dezembro de 2013 e em razão de que, para todos os meses em questão, houve antecipação de pagamento (fl. 3077/3244) a justificar o início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

Destarte, a multa por descumprimento da obrigação acessória (AI CFL 68) relativa a tais competências subsiste isoladamente. Nesse passo, a decadência da obrigação principal repercute no cálculo da penalidade correspondente ao descumprimento da obrigação acessória, para fins de aplicação da retroatividade benigna, devendo a comparação ser realizada entre a multa do art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à da Lei nº 11.941, de 2009, com a multa do artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que não há mais que se falar em multa pelo descumprimento da obrigação principal.

Registre-se que o entendimento ora adotado encontra-se em conformidade com o estipulado na Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14 de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

No mesmo sentido é a jurisprudência desta Turma:

**Acórdão nº 9202-003.628, de 04/03/2014:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração : 01/01/1999 a 31/12/2005

[...]

PENALIDADE - MESES EXCLUÍDOS DO LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – RETROATIVIDADE BENIGNA – OMISSÃO EM GFIP

Para os meses em que mantido a autuação da multa pela omissão em GFIP, mas excluídos os fatos geradores da obrigação principal pela decadência nos AIOP (NFLD) correlatos, não há como fazer comparativo, posto que julgado improcedente o lançamento de ofício.

Dessa forma, para os meses em que a multa pela ausência de informação foi calculada com base em 100% da contribuição omitida, sem a manutenção da obrigação principal, deve o recálculo observar o valor contido no art. 32-A, inciso I, face o princípio da retroatividade benigna, e não o limite disposto no art. 44, I da lei 9430, conforme proposto pelo relator, posto que não há multa de ofício para se comparar.

**Acórdão n.º 9202-004.435, de 27/09/2016:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/08/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA  
DECADÊNCIA.

No caso de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo. Assim, para fins de contagem do prazo decadencial, há que se aplicar a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

PENALIDADE - MESES EXCLUÍDOS DO LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – RETROATIVIDADE BENIGNA – OMISSÃO EM GFIP

Para os meses em que mantido a autuação da multa pela omissão em GFIP, mas excluídos os fatos geradores da obrigação principal pela decadência, não há como fazer comparativo, posto que julgado improcedente o lançamento de ofício.

Dessa forma, para os meses em que a multa pela ausência de informação foi calculada com base em 100% da contribuição omitida, sem a manutenção da obrigação principal, deve o recálculo observar o valor contido no art. 32-A, inciso I, face o princípio da retroatividade benigna, e não o limite disposto no art. 44, I da lei 9430, conforme proposto pelo relator, posto que não há multa de ofício para se comparar.

**Acórdão n.º 9202-008.042, de 24 de julho de 2019:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

[...]

RETROATIVIDADE BENIGNA. NÃO ENTREGA DE GFIP. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Em se tratando de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória pela falta de entrega de GFIP, tendo o lançamento de obrigação principal da competência respectiva sido fulminado em virtude de decadência, a retroatividade benigna deve ser aplicada a partir da comparação entre as penalidades previstas no § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008 e as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Fl. 7 do Acórdão n.º 9202-009.011 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 19515.722329/2013-86