



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

**Processo n°** 10552.000216/2007-67  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-005.403 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de abril de 2017  
**Matéria** NORMAS GERAIS - PENALIDADES - RETROATIVIDADE BENIGNA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ATENDE BEM SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO, COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/08/2006

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO ASSOCIADO A NFLD. 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 ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência, vencidos os conselheiros Heitor de Souza Lima Júnior, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que votaram pela diligência. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia 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 e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, tendo em vista que a empresa deixou de apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Durante o período de 01/2002 a 08/2006, houve o pagamento de premiações aos segurados empregados, ora por meio de cartão prêmio Flexcard (da empresa Incentive House SA), ora mediante pagamento em dinheiro diretamente.

Em sessão plenária de 13/04/2011, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2803-00.631 (fls. 344 a 351), assim ementado:

*“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 27/11/2006*

*PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N ° 449. REDUÇÃO DA MULTA.*

*1. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, situação que tornou mais benéfica, determinadas infrações relativamente às obrigações acessórias. A novel legislação acrescentou o art. 32-A a Lei n ° 8.212.*

*2. Em virtude das mudanças legislativas e de acordo com a previsão contida no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.*

*3. In casu, portanto, deverá ser observado o instituto da retroatividade benigna, com a conseqüente redução da multa aplicada ao contribuinte.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.”*

A decisão foi assim registrada:

*“ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). A multa deve ser calculada considerando as disposições do inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (na redação dada pela Lei nº 11.941/09), tendo em vista tratar-se de situação mais benéfica para o contribuinte, conforme se pode inferir da alínea 'a' do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional CTN.”*

Cientificada do acórdão em 26/08/2011 (fls. 348), a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de fls. 345, rejeitados conforme despacho de fls. 360 a 362.

Intimada da rejeição dos Embargos em 19/01/2012 (fls. 186), a Fazenda Nacional interpôs, em 20/01/2012 (fls. 350), o Recurso Especial de fls. 351 a 358, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando discutir a **aplicação da retroatividade benéfica, 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.**

Nesse passo, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, no sentido de se verificar, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e art. 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 06/06/2012 (fls. 821), o Contribuinte ofereceu, por meio de correspondência postada em 22/06/2012, as Contrarrazões de fls. 822 a 862, alegando, em síntese:

- não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma: o recorrido trata de Auto de Infração lavrado por deixar de apresentar documento a que se refere o artigo 32, IV, § 3º, da Lei nº 8.112, de 1991; já o paradigma aborda questão elenca nos artigos 35 e 35-A, da mesma lei, e artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996;

- o recurso deve ser improvido, mantendo-se a decisão recorrida.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Preliminarmente, rejeito a conversão do julgamento do recurso em diligência, para que se perquirira acerca do resultado de eventual julgamento de obrigação principal relativa ao presente processo. Com efeito, inexistente nos autos qualquer informação que recomende tal providência, além do que, nem mesmo a Contribuinte, em sede de Contrarrazões, suscitou tal necessidade, de sorte que não há motivo plausível para a realização desse procedimento. Muito

pelo contrário, os argumentos constantes das Contrarrazões são absolutamente compatíveis com a subsistência da obrigação principal.

Trata-se de Auto de Infração, tendo em vista que a empresa deixou de apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Durante o período de 01/2002 a 08/2006, houve o pagamento de premiações aos segurados empregados, ora por meio de cartão prêmio Flexcard (da empresa Incentive House SA), ora mediante pagamento em dinheiro diretamente.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte alega inexistência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, já que o primeiro trataria de Auto de Infração lavrado por ter a empresa deixado de apresentar documento a que se refere o artigo 32, IV, § 3º, da Lei nº 8.112, de 1991, e o segundo abordaria questão elencada nos artigos 35 e 35-A, da mesma lei, e artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Não obstante, tanto o acórdão recorrido como o paradigma tratam de multa por descumprimento de obrigação acessória, sendo que a legislação que cada um deles aplica é exatamente a divergência arguida: enquanto no recorrido a retroatividade benigna seria aplicada mediante a adoção do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, no paradigma dita retroatividade passaria pela aplicação do art. 35-A, da mesma lei, ambos os dispositivos relativos à redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, conheço do Recurso Especial e passo a examiná-lo.

O presente Auto de Infração está associado a NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, conforme o TEAF – Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 13.

Na decisão recorrida, foi determinada a aplicação da multa do artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, caso esta seja mais benéfica à Contribuinte.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que orientavam o Auto de Infração e a NFLD tinham a seguinte redação:

*“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.*

*(...)*

§ 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 e 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.”*

Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve exigência por meio de Auto de Infração (descumprimento de obrigação acessória, objeto do presente processo) e de NFLD (descumprimento de obrigação principal), foram aplicadas duas multas, no contexto de lançamento de ofício. 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 NFLD não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

Resta perquirir 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, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.

As alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, são as seguintes:

*“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 comporão 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.*

E o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:

*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)*

Destarte, 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

Processo nº 10552.000216/2007-67  
Acórdão n.º 9202-005.403

CSRF-T2  
Fl. 868

---

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.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de conversão do julgamento em diligência, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo