



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

**Processo n°** 11040.720787/2012-11  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.845 – 2ª Turma  
**Sessão de** 09 de março de 2016  
**Matéria** Multa - retroatividade benigna  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MASTER TRANSPORTES LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS.  
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 acessórias e principais 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.

Recurso Especial do Procurador provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negaram provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 18/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória no Código de Fundamento Legal - CFL 68, por infração ao disposto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 1991, em razão de a empresa ter apresentado 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. Conforme Relatório Fiscal (fls. 09 a 13), os fatos geradores omitidos referem-se às bases de cálculo dos serviços prestados por transportadores rodoviários autônomos e demais contribuintes individuais, **nos períodos de apuração de 01/2008 a 09/2008.**

**Na autuação foi feita a comparação entre a soma das multas calculadas conforme a legislação vigente na data dos fatos geradores e a multa de 75%, vigente na data da lavratura do Auto de Infração (após edição da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009), concluindo-se que a legislação posterior era mais benéfica nas competências 06/2008, 08/2008, 10/2008 e 11/2008 (demonstrativo de fls. 37).**

Em sessão plenária de 19/06/2013, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.634 (fls. 433 a 447), assim ementado:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*PERÍCIA. INDEFERIMENTO.*

*Prescinde de perícia a verificação de quesitos examinados durante o procedimento fiscal e consignado em relatório do lançamento.*

*CONDUTOR DE VEÍCULOS. AUTÔNOMOS. FRETES.*

*O salário de contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário, conforme estabelecido no §4º do art. 201 do RPS corresponde a 20% do valor bruto auferido pelo frete, carreto ou transporte.*

*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 prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras 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"*

A decisão foi assim resumida:

*"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para a redução da multa correspondente ao condutor autônomo de veículo rodoviário, considerando como base de cálculo da contribuição 20% do frete bruto e, após, que a multa remanescente seja aplicada a regra do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica."*

O processo foi encaminhado à PGFN em 18/07/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 448). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 1º/09/2013, o que foi feito em 12/08/2013 (fls. 449 a 459), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 460.

O Recurso Especial está fundamentado no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, e visa rediscutir a **forma de cálculo utilizada para a aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, se a da legislação vigente à época dos fatos geradores ou a da legislação vigente no momento da autuação.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-1019/2013, de 1º/10/2013 (fls. 462 a 465).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- nosso ordenamento jurídico rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias, portanto não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

- nessa linha, constata-se que antes das inovações da MP nº 449, de 2008, atualmente convertida na Lei nº 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 nº 8.212, de 1991, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32, da Lei nº 8.212, de 1991 (multa isolada).

- com o advento da MP nº 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 nº 8.212, de 1991.

- o art. 32-A, em sua redação dada pela MP nº 449, de 2008, dispõe que:

*“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.”*

- trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91;

- o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% ;

- assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida;

- contudo, a MP nº 449, de 2008, também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, *in verbis*:

*“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.”*

- tal dispositivo remete à aplicação do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 96, que dispõe:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).*

*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;**”*

- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- por certo, devesse 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 nº 8.212, de 1991, ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;

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

- essa foi a conclusão a que chegou o eminente relator do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias;

- 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 nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96).

- nessa linha de raciocínio, a NFLD (AIOP) e o Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória 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 Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, no sentido de se verificar, na execução do julgado, qual 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.

Cientificada em 17/03/2014 (AR – Aviso de Recebimento de fls. 468), a Contribuinte ofereceu, em 31/03/2014, as Contrarrazões de fls. 471 a 476, pedindo a manutenção da decisão recorrida, aplicando-se o art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela Lei nº 11.941, de 2009.

## Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata o Recurso Especial, de Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado em ação fiscal exigindo-se também obrigação principal, em que já foi aferida a

situação mais benéfica para o Contribuinte - se a soma das multas vigentes às datas dos fatos geradores, ou a multa de 75% (demonstrativo às fls. 37). Na decisão recorrida foi determinada a aplicação da multa do artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, inserido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que previam as penalidades por descumprimento de obrigações principais e acessórias, 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 aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias, no contexto de lançamento de ofício, 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 verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, 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, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja restabelecida a forma de cálculo utilizada no lançamento, que já promoveu 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)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora



Processo nº 11040.720787/2012-11  
Acórdão n.º **9202-003.845**

**CSRF-T2**  
Fl. 490

---

CÓPIA