



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



**Processo nº** 10665.000878/2010-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.059 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** TENACE INDUSTRIA E COMERCIO EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade e/ou de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CFL 68. DEIXAR DE APRESENTAR GFIP COM DADOS CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PROCESSO ACESSÓRIO REFLEXO DO PRINCIPAL. IDENTIDADE DE PROVAS. MÉRITO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DO CFL 68.

Havendo relação direta de causa e efeito entre o processo de obrigação principal e os autos da obrigação acessória, ambos autuados em decorrência da mesma ação fiscal e dos mesmos elementos de prova e sendo a multa aplicada calculada com base em cada um dos fatos geradores individualmente considerados na obrigação principal, deve a decisão proferida no processo de obrigação principal ser observada também no processo de obrigação acessória.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, II, "C", DO CTN. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008. LEI Nº 11.941/2009.

São aplicáveis às multas lançadas, quando mais benéficas, as disposições da novel legislação. Deve-se analisar a retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, realizando a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941, com as regras do hodierno art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades e, na parte conhecida, em dar provimento parcial para determinar aplicação da retroatividade benigna da multa, comparando-se as disposições do art. 32 da lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 56/62), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 49/52), proferida em sessão de 27/10/2010, consubstanciada no Acórdão n.º 02-29.228, da 8.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à lei a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV, § 5º, por ter a empresa 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 da Infração, fls. 06/06 verso.

Durante procedimento de auditoria junto à empresa TENACE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA e após análise da documentação apresentada, a fiscalização concluiu que a empresa atuada utilizava os empregados das empresas MARCOS AURELIO RODRIGUES DE SOUZA e ALUMARES COMERCIO EMPREENDIMENTOS E ADMINISTRACAO LTDA, conforme descrito detalhadamente no relatório fiscal do Auto de Infração de Obrigações Principais — DEBCAD nº 37.251.112-0 (Processo nº 10665.000876/2010-76).

De acordo com o Relatório Fiscal da Multa Aplicada, fls. 07/08 verso, a penalidade aplicada (R\$ 112.863,20) está prevista na Lei 8.212/91, artigo 32, § 5º, c/c o RPS, artigo 284, inciso II, e seu valor corresponde a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do artigo 32 da Lei 8.212/91.

Por ser mais benéfica ao contribuinte, foi aplicada a presente multa por descumprimento de Obrigação Acessória, Código de Fundamentação Legal 68, nos meses de 05/05 a 08/05, 11/05 a 03/06, 06/06, 07/06, 09/06, 03/07, 09/07, 12/07 e 01/08, após a comparação da multa isolada (100% da contribuição devida, limitada ao número de segurados) com a multa de ofício.

Não foi aplicada multa em relação às demais competências, pois após a comparação do AI CFL 68 + multa de mora 24%, com a multa de ofício 75%, esta já incluída no AIOP, foi a mais benéfica ao contribuinte, conforme quadro de fls.07verso/08 verso.

A ação fiscal teve início com o Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIPF de fls. 09/10.

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênias para reproduzir:

A interessada foi cientificada da presente autuação em 24/06/2010, conforme assinatura da sócia-gerente Mirian Alice Rodrigues de Souza, à fl. 01 e apresentou impugnação em 26/07/2010 (fls.30/35), na qual alega, em suma, que a multa exigida foi arbitrada pelos agentes fiscais num valor exorbitante e que deveria ser de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas. Alega, ainda, que não restou comprovado pela fiscalização que a empresa apresentou documentos que não correspondiam aos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Os presentes autos estão apensos e são julgamentos no CARF na mesma sessão relativa ao Processo Principal n.º 10665.000876/2010-76.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 19/11/2010, e-fl. 54, protocolo recursal em 20/12/2010, e-fl. 56), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

- Inconstitucionalidade

O recorrente pretende, assim como o fez na impugnação, debater, dentre outros, várias teses de inconstitucionalidade.

Ocorre que, a discussão sobre inconstitucionalidade não cabe ser apreciada nestes autos, isso porque há o impedimento da **Súmula CARF n.º 2**, segundo a qual "*[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou na forma da nova sistemática do art. 19-A,

inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, se houvesse, ao menos, manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, independentemente de ato declaratório, o que não é o caso. Não há situação excepcional nestes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Logo, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades.

## Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

O recorrente basicamente não se conforma com o lançamento e reitera termos da impugnação. Lado outro, as matérias sobre inconstitucionalidade não são admitidas. Neste diapasão, tendo desenvolvido a mesmíssima linha argumentativa exposta na peça impugnatória, sem haver modificações significativas, neste prisma, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Conforme descrito no relatório acima, durante procedimento de auditoria junto à empresa TENACE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e após análise da documentação apresentada, a fiscalização concluiu que a empresa autuada utilizava os empregados das empresas MARCOS AURÉLIO RODRIGUES DE SOUZA e ALUMARES COMÉRCIO EMPREENDIMENTOS E ADMINISTRAÇÃO LTDA, conforme descrito detalhadamente no relatório fiscal do Auto de Infração de Obrigações Principais — DEBCAD n.º 37.251.112-0 (Processo n.º 10.665.000876/2010-76).

Assim, a fiscalização apurou o crédito previdenciário conforme rolhas de pagamento apresentadas das empresas MARCOS AURÉLIO RODRIGUES DE SOUZA e ALUMARES COMÉRCIO EMPREENDIMENTOS E ADMINISTRAÇÃO LTDA., considerando a empresa TENACE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. como

sujeito passivo das referidas contribuições, uma vez que tais empresas foram utilizadas com a finalidade de evitar que TENACE viesse a ter encargos previdenciários adicionais às empresas não-optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

Por sua vez, os fatos geradores das referidas contribuições previdenciárias não foram informados na GFIP da empresa autuada.

Ao deixar de informar em GFIP a remuneração paga a TODOS os trabalhadores que lhe prestaram serviços, a empresa infringiu o disposto na Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV, § 5º, na redação vigente à época dos fatos geradores (05/2005 a 01/2007), sujeitando-se à multa punitiva, conforme disposto na Lei 8.212/91 artigo 32, § 5º e RPS, artigo 284, inciso II, na redação vigente à época dos fatos geradores.

De mais a mais, considerando que o julgamento é conjunto com o processo principal, deve ser aplicado quanto ao mérito o julgamento daqueles autos no presente e lá foi mantido o lançamento.

Com relação a multa mais benéfica requisitada, sob o argumento de equívoco no julgamento de piso, entendo que, neste particular, assiste razão ao recorrente.

Mantida a multa da obrigação acessória, como houve mudança legislativa com a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, recalculando e comparando as multas, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN<sup>1</sup>.

Veja-se que as competências do cálculo da multa estão compreendidas no interregno anterior a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento.

Deve-se, aliás, realizar a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941, com as regras do hodierno art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

Especialmente, a matéria é assim tratada por força do cancelamento da Súmula CARF n.º 119 e por considerar que não se cuida de multa de obrigação principal, mas sim de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Ora, nas hipóteses como a presente de lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória relativo a GFIP, em que se tem autos vinculados de obrigação principal com multa própria também aplicada, provenientes os processos da mesma fiscalização, deve-se afastar o entendimento, até então vigente, por força da referida súmula, no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades

---

<sup>1</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

pelo descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória correlata com a multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96.

De mais a mais, no processo de obrigação principal a multa aplicada deve tangenciar pela solução firmada no STJ e já inserida pela Fazenda Nacional em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do Tema 1.26, alínea 'c', com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/2020/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nestes termos:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

Sendo assim, com parcial razão o recorrente para que se observar o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, a ser realizado no momento do pagamento ou parcelamento, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/1991 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades; e na parte conhecida, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que a retroatividade benigna seja aplicada comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros