



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

Processo nº 15504.018345/2008-81
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.451 – 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria NORMAS GERAIS - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EDUCAÇÃO INFANTIL E ENSINO FUNDAMENTAL MANGABEIRAS S/CLTDA - ME

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/08/2006

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO ASSOCIADO AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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 unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(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, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	FASE
15504.018346/2008-26	37.124.224-0	Obrig. Principal	Dívida Ativa
15504.018347/2008-71	37.124.226-6	Obrig. Principal	Recurso Especial
15504.018345/2008-81	37.124.223-1 (AI - 68)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
15504.018348/2008-15	37.124.227-4 (AI - 38)	Obrig. Acessória	Ciência do Acórdão de RV
15504.018349/2008-60	37.124.228-2 (AI - 30)	Obrig. Acessória	Ciência do Acórdão de RV
15504.018350/2008-94	37.124.229-0 (AI - 91)	Obrig. Acessória	Ciência do Acórdão de RV
15504.018351/2008-39	37.124.230-4 (AI - 67)	Obrig. Acessória	Recurso Voluntário

O presente processo trata do **Debcad 37.124.223-1 (AI-68)**, lavrado em razão de a empresa apresentar 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. A autuada deixou de informar em GFIPs a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, conforme Relatório Fiscal de fls. 08 a 15.

Em sessão plenária de 21/01/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-004.504 (e-fls. 1.247 a 1.260), assim ementado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/08/2006

*OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. GFIP.
DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.*

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, contendo informações incorretas ou omissas.

CORRESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.

Com a revogação do artigo 13 da Lei 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII, da Lei 11.941/09, o “Relatório de Representantes Legais (REPLEG)” tem a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e o respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. NÃO AFASTA A RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

Na hipótese em que o sujeito passivo originário era contribuinte regular do tributo devido, a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social não afasta a responsabilidade tributária por sucessão.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

A decisão foi assim registrada:

“ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/02/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.261) e, em 26/02/2015, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 1.262 a 1.272 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.273).

O apelo está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir a aplicação 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.**

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, de 1991.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 19/02/2016 (e-fls. 1.275 a 1.279).

Cientificados, o contribuinte e os responsáveis tributários quedaram-se silentes (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.359).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões. O apelo visa rediscutir a **aplicação 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.**

Trata-se do Debcad 37.124.223-1 (AI-68), lavrado em razão de a empresa apresentar 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 mesmo procedimento fiscal gerou os Debcads 37.124.224-0 (processo nº. 15504.018346/2008-26) e 37.124.226-6 (processo nº 15504.018347/2008-71), que tratam das obrigações principais, conforme Relatório Fiscal de fls. 08/15.

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 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.

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

(...)

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 procedimentos separados (descumprimento de obrigação acessória, objeto do presente processo, e 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 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 declaração inexata 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

Processo nº 15504.018345/2008-81
Acórdão nº **9202-006.451**

CSRF-T2
Fl. 1.363

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, 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