



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

**Processo n°** 15586.001915/2010-56  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.477 – 2ª Turma  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2018  
**Matéria** NORMAS GERAIS - RETROATIVIDADE BENIGNA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** V & M INDUSTRIAL EXPORTADORA S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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
15586.001912/2010-12	37.234.890-4 (Emp. e SAT)	Obrig. Principal	Parcelamento
15586.001913/2010-67	37.234.891-2(Seg.)	Obrig. Principal	Parcelamento
15586.001914/2010-10	37.234.892-0 (Terceiros)	Obrig. Principal	Parcelamento
<b>15586.001915/2010-56</b>	<b>37.234.889-0 (AI - 68)</b>	<b>Obrig. Acessória</b>	<b>Recurso Especial</b>

O presente processo trata do **Debcad 37.234.889-0 (AI-68)**, 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. Conforme o Relatório Fiscal da Infração, a autuada deixou de informar em GFIP os segurados empregados elencados na PLANILHA VII (fls. 18/22); os valores pagos a dois de seus diretores a título de bônus, consoante PLANILHA I (fls. 15); e a alíquota RAT da filial 0005, conforme PLANILHA III (fls. 16).

Em sessão plenária de 12/02/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.946 (e-fls. 155 a 175), assim ementado:

*“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2007*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - REGULARIDADE DA LAVRATURA DA AUTUAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - INOCORRÊNCIA.*

*Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.*

*A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.*

*Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - MPF - PRORROGAÇÃO - CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE NULIDADE.*

*A partir da análise do instrumento do MPF disponibilizado no sítio da RFB, bem como nos elementos disponíveis nos autos, tem-se que tanto a emissão quanto as prorrogações do MPF e as Intimações Fiscais demonstram a continuidade do procedimento fiscal, de forma a não ocorrer a nulidade por interrupção do procedimento fiscal.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - TAXA SELIC - APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.*

*Nos termos da Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS - NÃO APRECIÇÃO PELO CARF*

*A Súmula nº 28 do CARF, expressamente estabelece que o CARF não é competente para se pronunciar acerca de controvérsias referentes à Representação Fiscal para Fins Penais.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS*

*Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar a RFB na administração previdenciária.*

*CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, §§ 4º e 5º, LEI Nº 8.212/91 - APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91 - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA - ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO - ART. 106, II, C, CTN*

*Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional - CTN 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.*

*Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, §§ 4º e 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.”*

A decisão foi assim registrada:

*“ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, no Mérito, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo do valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.”*

O processo foi encaminhado à PGFN em 06/04/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 176) e, em 05/05/2015, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 177 a 186 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 187).

O apelo está fundamentado nos arts. 64, II, e 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 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 03/03/2016 (e-fls. 189 a 194).

Cientificada, a Contribuinte ficou-se silente.

## 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.

Trata-se do Debcad 37.234.889-0 (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 37.234.890-4 (processo nº. 15586.001912/2010-12), 37.234.891-2 (processo nº 15586.001913/2010-67) e 37.234.892-0 (processo nº 15586.001914/2010-10), que tratam das obrigações principais, conforme Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF de fls. 09/10, que foram incluídos no parcelamento especial da Lei nº 11.941, de 2009, em 30/06/2011.

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. A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que se verifique, 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, acrescido 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 orientaram 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 compõem 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 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