



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

Processo n° 10510.722504/2013-19
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.101 – 2ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2016
Matéria 67.618.4189 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -
DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO - PAGAMENTO APTO A ATRAIR O ART.
150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.
67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -
PENALIDADE/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS
GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DEPARTAMENTO DE ESTRADAS DE RODAGEM DE SERGIPE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.

O § 2º do art. 62 do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencidas as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento parcial em menor extensão. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração - NFLD DEBCAD nº 37.016.651-5, às e-fls. 05 a 157, cientificado à contribuinte em 19/12/2007, com relatório fiscal às e-fls. 167 a 174. A notificação se deve a débito referente às contribuições sociais de responsabilidade da empresa destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme art. 20, inciso I, alínea a do inciso II e inciso III, do art. 22 da Lei nº 8.212/91; art. 4º da Lei nº 10.666/2003, combinado com o § 26. do artigo 216, do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99; e o que consta do relatório anexo Fundamentos Legais do Débito.

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 1.031.052,27, consolidado na data de 14/12/2007, para o período de apuração de 01/1999 a 12/2005. De acordo com o relatório fiscal, as contribuições têm como base de cálculo os valores pagos: (a) aos segurados empregados abrangidos pelo Programa do Bom Menino, (b) aos membros do Conselho Deliberativo do DER/SE, (c) aos segurados individuais que prestaram serviço à empresa, (d) aos trabalhadores sob regime celetista e (e) aos estagiários, em desacordo com o art. 3º da Lei nº 6.494, de 1977.

A NFLD foi impugnada, às e-fls. 486 a 512, em 18/01/2008. Já a 6ª Turma da DRJ/SDR, no acórdão nº 15-15.827, prolatado em 29/05/2008, às e-fls. 1863 a 1876, considerou, por unanimidade, procedente em parte o lançamento, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 13/08/2008, a contribuinte, interpôs recurso voluntário - RV, às e-fls. 1873 a 1909, argumentando, em síntese:

- a) imprescindibilidade da realização de perícia, oferecendo quesitos antecipados, bem como indicando assistente técnico pericial;*
- b) decadência do direito da Fazenda Pública lançar tributos após 5 anos da ocorrência dos fatos geradores;*
- c) desnecessidade do recolhimento de contribuições previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) sobre servidores que contribuem para o Instituto de Previdência do Estado de Sergipe (IPES), devendo ser anulados os lançamentos dos códigos CDN, CLN e VEM;*
- d) ausência de identificação no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA) do montante total recolhido pelo recorrente, configurando cerceamento de defesa;*
- c) diferença entre os valores encontrados nas Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIPs) dos valores efetivamente pagos aos empregados, razão pela qual a recorrente requer a posterior juntada de GFIPs retificadoras e a análise pericial das informações contidas nas folhas de pagamentos;*
- f) caracterização de contrato de aprendizagem da relação havida entre o DER/SE e os menores listados nas folhas de pagamento fiscalizadas, porém inexistente o vínculo empregatício entre ambos, posto que houve intermediação dos contratos pela Fundação Renascer, sendo, portanto, nulos os lançamentos efetuados sob o código BMN, não incidindo, assim, contribuições previdenciárias;*
- g) nulidade dos lançamentos efetuados sob o código ETN por se tratarem de contratos de estágio, pois o fisco considerou devidas as contribuições sociais, diante da caracterização da relação de emprego, em decorrência da falta de assinatura do representante legal da instituição de ensino nos Termos de Compromisso firmados pelo DER/SE;*
- h) divergência entre a base de cálculo para incidência das contribuições, previdenciárias lançadas e o real valor recebido pelos servidores, requerendo que a Secretaria de Estado da Administração forneça a efetiva folha de salário dos servidores.*

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 29/09/2011, resultando no acórdão 2301-02.342, às e-fls. 1918 a 1935, que tem a seguinte ementa:

DECADÊNCIA PARCIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. PRECLUSÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE APRENDIZAGEM. SEGURADO EMPREGADO. RELAÇÃO DE ESTÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não restou demonstrado cerceamento do direito de defesa, diante da discriminação adequada dos valores constantes do RADA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212 de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

Após a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, os RPPS darão cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos eletivos e a militares, e a seus respectivos dependentes, de cada ente estatal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do colegiado, 1) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir, devido à aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2002, anteriores a 12/2002, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em excluir a multa presente no lançamento; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Marcelo Oliveira.

RE da Fazenda Nacional

Cientificada do acórdão, em 01/11/2012 (e-fl. 1936), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 05/11/2012, manejou recurso especial de divergência - RE (e-fls. 1939 a 1963) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimentos firmados no CARF em duas matérias:

a) decadência pela contagem disposta no § º do art. 150 do CTN, em face da existência de pagamentos antecipados dos tributos considerando-se guia de recolhimento genérica de contribuições previdenciárias;

b) multa em face da retroatividade benigna com aplicação do art. 61, § 2º da Lei nº 4.930/1996.

Traz por paradigmas os acórdãos: nº 2402-00.362, para a divergência do item a), e nº 2402-00233, para aquela do item b).

Para o item a), a Procuradora afirma que o acórdão paradigma entendeu que não havendo recolhimento antecipado das contribuições previdenciárias referentes às rubricas lançadas, individualmente consideradas, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo contido no art. 173,1 do CTN. O recorrido, por sua vez, adota a tese de que, existindo pagamento antecipado do tributo como um todo, considerando-se a totalidade da folha de salários da empresa, a contagem do prazo decadencial deve obedecer ao disposto no art. 150, § 4.º, do CTN..

No tocante ao item b), a Procuradora afirma que ambos, acórdão do recurso voluntário e o paradigma, são posteriores ao advento da MP nº 499 de 03/12/2008, pelo que já foram colocados à luz da alteração da redação do art. 35 da Lei nº 8121/1991. Além disso, se posiciona, *verbis*:

Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, caput, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§2º do art. 61).

Ao revés os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara e para a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara, ambas da Segunda Seção do CARF, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Na ementa do julgado paradigma nº 2402-00233, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 é rechaçada de forma expressa pelo órgão julgador. O mesmo acontece no bojo do voto condutor do acórdão n 2301-00283, também ora adotado como referência paradigmática.

Pelas razões expostas requereu a Fazenda Pública que fosse o recurso provido para: a) que se aplique a contagem do prazo decadencial com base no disposto no art. 173, inc. I do CTN e b) que também se reforme a decisão no tocante à aplicação da multa de ofício, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O RE da Procuradora foi apreciado pelo Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, por meio do despacho nº 2300-093/2013, datado de 13/03/2013, às e-fls. 1964 a 1967, entendendo ele por lhe dar seguimento, para ambas as divergências, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

A contribuinte foi cientificada do acórdão nº 2301-002.342, do RE interposto pela Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade nº 2300-093/2013, por meio do

Intimação SACAT nº 109/2013 (e-fl. 1970), em 16/04/2013 (e-fl. 1971), não tendo se manifestado nos prazos regimentais.

Posteriormente ao prazo para oferecimento de contrarrazões e/ou recurso especial, a autarquia não pagou o mesmo solicitou parcelamento da parcela incontroversa e a SRF desmembrou a parcela incontroversa decorrente do acórdão de recurso voluntário. Por essa razão, a DRF de origem da autuação desmembrou parte dos créditos lançados e os encaminhou à Procuradoria da Fazenda Nacional, para efetuar a cobrança, já extraída a parcela cuja decadência restou também incontroversa. Tal procedimento está explicado no Despacho DRF/AJU nº 570 de 24/07/2013, da DRF em Aracaju, às e-fls. 2070 a 2072.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

O litígio aqui aceito trata de duas matérias: contagem de prazo decadencial e retroatividade benigna na aplicação de penalidade.

Decadência

A discussão cinge-se aos períodos de apuração objeto de lançamento que poderiam estar fulminados pelo efeito decadencial, ao se considerar a aplicação do art. 150, §4º, do CTN ou, alternativamente, o art. 173, I do CTN.

A propósito, a decadência dos tributos lançados por homologação é questão tormentosa que vem dividindo a jurisprudência administrativa e judicial há tempos. No âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, e agora no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, praticamente todas as interpretações possíveis já tiveram seu espaço.

É notório que as inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Pacificando essa discussão, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e

não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

A Portaria MF nº 152, de 2016, deu nova redação ao § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, com a seguinte redação:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Desta forma, este CARF forçosamente deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nos demais casos.

Para deslinde da questão, na situação sob análise, deve haver convicção de que há recolhimento, **ainda que parcial**, do valor considerado como devido pelo contribuinte **nas competências dos fatos geradores a que se referem a autuação**, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo destes recolhimentos, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, a fim de que se possa decidir pela aplicação, para fins de contagem do prazo decadencial, do disposto no art. 150, §4º da Lei nº 5.172, de 1966 (no caso de existência de recolhimento, ainda que parcial) ou do art. 173, I do mesmo Código (no caso da inexistência de recolhimento). (Grifei)

A Fazenda Nacional alega que à contribuinte cabe o ônus probatório de que teria realizado pagamentos parciais relativamente aos fatos geradores lançados, mas que ela não teria instruído sua defesa com documentação pertinente a isso, apesar de a fiscalização ter demonstrado os motivos de fato e de direito que ensejaram o lançamento.

Entretanto, a Fazenda Nacional também não aponta exatamente as competências em que não teria ocorrido recolhimento, apenas afirma que os fatos lançados não se vinculam a qualquer pagamento realizado.

Com isso, a Fazenda Nacional conclui requerendo, de forma teórica, que a contagem do prazo decadencial observe o disposto no artigo 173, I, do Código tributário Nacional, para aquelas competências em relação às quais não haja efetiva prova de antecipação de pagamento devidamente acostada aos autos.

Em cotejo aos autos, verifico uma importante questão: o débito apurado refere-se a fatos geradores ligados à prestação de serviços à autarquia, por empregados ou por

segurados contribuintes individuais, conforme se depreende dos levantamentos realizados pela autoridade lançadora:

Levantamento	Objeto	FG
CDN	Valores pagos aos Membros do Conselho Deliberativo do DER/SE	Contr. Indiv.
CIN	Pagamentos a Segurados contribuintes individuais	Contr. Indiv.
BMN	Folha de pgto. Programa do Bom Menino	Folha
CLN	Trabalhadores do DER/SE sob o regime da CLT	Folha
ETN	Trabalhadores contratados como estagiários sem cumprimento da lei	Folha
VEM	Empregados com pgto. Em folha sem declaração em GFIP ou recolhimento	Folha

Portanto, para atração da regra decadencial do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, deve haver recolhimento parcial de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos e sobre pagamentos a contribuintes individuais, no período em questão.

Adicionalmente, cumpre referir que não encontrei, no Relatório de NFLD, afirmativa de ausência de recolhimentos, o que lá é informado, para cada um dos levantamentos dos itens 2.1 a 2.6 (e-fls. 167 a 171) ligados aos fatos geradores, é que nenhum deles foi declarado em GFIP.

Já, no relatório RDA (e-fls. 136 a 142), vemos informação de recolhimentos de GPS (e-fls. 138 e 139), com código em todas as competências que ficam em litígio no tocante à decadência (janeiro a dezembro de 2001), conforme reproduzido a seguir:

COMPETÊNCIA	DATA DE PAGTO.	CÓDIGO DE PAGTO.	TOTAL DA GUIA
01/2001	02/02/2001	2402 ¹	15.290,39
02/2001	02/03/2001	2402	14.408,12
03/2001	30/03/2001	2402	14.784,76
04/2001	02/05/2001	2402	15.917,24
05/2001	01/06/2001	2402	15.005,91.
06/2001	02/07/2001	2402	14.270,63
07/2001	02/08/2001	2402	14.800,41
08/2001	31/08/2001	2402	14.689,11
09/2001	02/10/2001	2402	13.922,56
10/2001	05/11/2001	2402	14.242,91
11/2001	30/11/2001	2402	14.309,96
12/2001	02/01/2002	2402	14.067,48
13/2001	17/12/2001	2402	13.822,32

¹ Órgãos do Poder Público - CNPJ

Teoricamente, concordo com as considerações da Procuradoria. Considero correto o posicionamento jurídico do recurso e entendo que somente nas competências em que há prova de recolhimento antecipado para determinado fato gerador é que se aplica a regra de contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, pelo que se encontra acima apresentado, verifica-se prova de pagamento antecipado de contribuição previdenciária em todos os períodos discutidos, sem que essa prova tivesse sido refutada pela recorrente.

Destarte, quanto a esta matéria, pela verificação de recolhimento antecipado em todas as competências em litígio, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter a aplicação da regra decadencial insculpida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, determinada pela decisão recorrida.

Retroatividade benigna

Nessa matéria, a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - 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. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - 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.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem

correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“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.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

▪ Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

▪ *Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpram-se ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e

os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos