ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.721019/2011-35

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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10830.721019/2011-35 |
| **Recurso nº** | Especial do Procurador |
| **Acórdão nº** | **9202-005.373 – 2ª Turma** |
| **Sessão de** | 26 de abril de 2017 |
| **Matéria** | 67.618.4189 CS - CONTRIBUIÇÕES - PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO TERMO INICIAL DO ART. 173, I , DO CTN. SÚMULA CARF N° 101.<br>67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADE/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008. |
| **Recorrente** | FAZENDA NACIONAL |
| **Interessado** | DRESSER-RAND DO BRASIL LTDA. |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DECADÊNCIA.

No caso de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo. Assim, para fins de contagem do prazo decadencial, há que se aplicar a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para (i) alterar a contagem do prazo decadencial, com fulcro no art. 173, I, do CTN para o lançamento de obrigação acessória do DEBCAD nº 37.303.127-0, porém, para os períodos em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência, essa multa deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, I, da Lei n° 8.212, de 1991; e (ii) para que haja a apuração da multa de acordo com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, quando da execução dos créditos mantidos no presente processo, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que lhe deu provimento parcial em menor extensão.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator.

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

## Relatório

Trata o presente processo de 07 autos de infração (03 por infrações de obrigações principais -AIOP e 04 por descumprimento de obrigações acessórias- AIOA), às e-fls. 03 a 53, consolidados em 29/04/2011 e cientificados ao contribuinte em 10/05/2011, com relatório fiscal às e-fls. 56 a 70. Os objetos dos presentes AI são as contribuições previdenciárias e penalidade que englobam os créditos previdenciários com descrição abaixo resumida:

| DEBCAD Nº | DESCRIÇÃO | VALOR |
|---|---|---|
| 37.329.547-2 | Exigência de obrigação principal proveniente da contribuição previdenciária patronal para custeio da seguridade social sobre remuneração de empregados e contribuintes individuais, bem como contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT. | 733.394,29 |
| 37.329.548-0 | Exigência de obrigação principal proveniente da contribuição previdenciária dos trabalhadores empregados e contribuintes individuais sobre o salário-de-contribuição mensal. | 146.086,55 |
| 37.329.549-9 | Exigência de obrigação principal proveniente da contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE). | 85.685,09 |
| 37.329.550-2 | Multa por deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade | 1.523,57 |

| | | |
|---|---|---|
| | Social, no período de 01/2006 a 12/2007. CFL 30 | |
| 37.329.551-0 | Multa por deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. CFL 34. | 15.235,55 |
| 37.329.552-9 | Multa por deixar a empresa de prestar à Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização. CFL 35. | 15.235,55 |
| 37.303.127-0 | Multa por apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. CFL 68. | 17.753,86 |
| **TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO** | | 1.014.914,46 |

Foram identificadas, pela fiscalização, infrações quanto às seguintes matérias:

(a) Alimentação de trabalhadores, não declarada em GFIP;

(b) Cesta básica, não declarada em GFIP;

(c) Cartão Premiação, não declarado em GFIP;

(d) Valores em folha de pagamento não declarados em GFIP;

(e) Prestadores de serviço não declarados em GFIP; e

(f) Falta da retenção de que trata a Lei n° 9.711, de 1998.

A NFLD foi impugnada, às e-fls. 377 a 391, em 09/06/2011, com a contribuinte contestando apenas a exigência das contribuições incidentes sobre as verbas despendidas com alimentação a seus funcionários, quer seja sob a forma de Cestas Básicas, quer seja Refeição. Assim, inclusive, reconheceu parte das exações e apresentou alegação de recolhimento de valores relativamente ao que reconheceu devido. Já a 7ª Turma da DRJ/CPS, no acórdão nº 05-35.768, prolatado em 17/11/2011, às e-fls. 636 a 646, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 30/01/2012, a contribuinte, interpôs recurso voluntário - RV, às e-fls. 659 a 672, argumentando, em síntese que:

- restou assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento *in natura* do auxílio-alimentacão, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial;

- o posicionamento acima vale mesmo para empresas não inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador -PAT;

- o Ato Declaratório da PGFN nº 03/2011 dispensaria a apresentação contestação ou interposição de recursos nesses casos e os julgadores administrativos deveriam rever de ofício os lançamentos baseados em tese superada pelo STJ;

- não é admissível que mera irregularidade formal prevaleça sobre o fato de o fornecimento de alimentação gratuitamente pela empresa não ser verba salarial.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 17/04/2013, resultando no acórdão 2403-002.030, às e-fls. 684 a 714, que tem a seguinte ementa:

> *PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.*
>
> *Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.*
>
> *PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE 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 - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SÚMULA VINCULANTE STF Nº. 8 PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QÜINQÜENAL - APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN.*
>
> *O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n º 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos:"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*
>
> *Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal*
>
> *Na hipótese dos autos, aplica-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62A, Anexo II, Regimento Interno do CARF RICARF, com a regra de decadência insculpida no art.*

*150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALIMENTAÇÃO - CONCESSÃO DE CESTAS BÁSICAS - ALIMENTAÇÃO IN NATURA - EMPRESA NÃO INSCRITA NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT - POSICIONAMENTO DA PGFN NO ATO DECLARATÓRIO 03/2011 - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.*

*Conforme o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, a PGFN, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento* in natura *do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".*

*Desta forma, como o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011 se amolda ao disposto no art. 62, parágrafo único, inciso II, alínea a do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se então que a concessão de alimentação* in natura *aos segurados a título de vale-alimentação não implica em incidência de contribuição previdenciária.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA ART. 106, II, C, CTN*

*Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35A, para disciplinar a multa de ofício.*

*Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.*

*Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.*

*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*

O acórdão teve o seguinte teor:

*ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso para: (i) reconhecer a decadência até a competência 04/2006, inclusive, com base no art. 150, § 4º, CTN em relação aos AIOP nº. 37.329.547-2; AIOP nº. 37.329.547-2; AIOP nº. 37.329.549-9, AIOA nº. 37.303.127-0; (ii) Excluir dos AIOP e AIOA a tributação incidente em relação ao Código de Levantamento CESTA BÁSICA e ao Código de levantamento REFEIÇÃO; (iii) Em relação aos AIOP nº. 37.329.547-2; AIOP nº. 37.329.547-2; AIOP nº. 37.329.549-9: determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte; e (iv) Em relação ao AIOA nº. 37.303.127-0: se recalcule o 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.*

Assim, com relação aos Autos de Infração de Obrigação Principal (DEBCAD n° 37.329.547-2, 37.329.548-0 e 37.329.549-9 ) e, ainda, com relação ao Auto de Infração de Obrigação Acessória - CFL 68 (DEBCAD 34.303.127-0), a decisão recorrida:

- reconheceu a decadência até 04/2006, com base no art. 150, § 4º do CTN;

- determinou a exclusão da tributação incidente em relação à Refeição e Cesta Básica; e

- determinou o recálculo da multa, nos seguintes termos:

(i) para as obrigações principais, com limitação a 20% (art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009) e

(ii) para a obrigação acessória, a aplicação do art. 32-A da Lei n° 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009.

Por outro lado, com relação aos demais autos de infração de Obrigação Acessória (CFL 30 - DEBCAD 34.329.550-2, CFL 34 - DEBCAD 37.329.551-0 e CFL 35 - 37.329.552-9), a decisão recorrida não se manifestou expressamente.

**RE da Fazenda Nacional**

Cientificada, em 24/09/2013 (e-fl. 715), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional interpôs, às e-fls. 716 a 742, recurso especial de divergência - RE ao citado acórdão, em 30/10/2013, entendendo que o aresto diverge de dois entendimentos firmados no CARF: a) no tocante à decadência aplicada como respaldo no art. 150, § 4º do CTN para AIOA e, b) no tocante à retroatividade das multas na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, seja para (b1) os AIOP, seja para (b2) os AIOA.

a) Da decadência

A divergência é assim indicada pela Procuradora da Fazenda (e-fl. 721):

> *No que concerne à decadência do auto de infração, cujo lançamento é feito de ofício, percebe-se que a Terceira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF promoveu, com espeque no art. 150, §4º do CTN, interpretação no sentido de que "aplica-se o mesmo critério de aferição da decadência do processo principal para a conexa obrigação acessória".*
>
> *Diversamente, decidiram a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e a Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF que, no caso de auto de infração para lançamento de multa, aplica-se SEMPRE como termo inicial o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional.*

O recurso especial de divergência, nessa matéria, tem espeque nos acórdãos nº 9202-00.472 e nº 2302-002.538 das citadas Turmas.

Na sequência, argumenta:

> *No presente caso, tratando-se de lançamento de multa, por meio de auto de infração, cujo lançamento será sempre de ofício, e não por homologação, não existe dispositivo legal que autorize deslocar o termo inicial da decadência para o fato gerador, devendo ser aplicada sempre a regra geral do artigo 173, I do CTN.*

*No caso em apreço, os fatos geradores compreendem o período de 01/2006 a 12/2007. Aplicando - se a regra do artigo 173, I do CTN, conclui - se que não há período decaído, tendo em vista que o contribuinte teve ciência do auto de infração em 10/05/2011.*

b) Das multas

b1) AIOP

Nessa seara, a Procuradora indica a divergência:

*Insta aqui consignar que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que ora se reporta. Isso porque o que se encontrava em julgamento era exatamente NFLD de contribuições devidas à Seguridade Social e se travou discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei n° 11.941 (fruto da conversão da MP n° 449/2008) no art. 35 da Lei n° 8.212/91.*

*Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolatores do acórdão recorrido e dos paradigmas encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, caput (redação revogada e redação dada pela MP n° 449/2008 posteriormente convertida na Lei n° 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei n° 8.212/1991. 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 n° 8.212/91 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei n° 11.941/2009. e como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei n° 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 os órgãos prolatores dos paradigmas, o art. 35 da Lei n° 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei n° 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei n° 9.430/96. Nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei n° 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do caput do art. 35 com a redação dada pela Lei n° 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.*

Para isso, indica como paradigmas os acórdãos nº 9202-00.472 e nº 2302-002.538, da 2ª Turma da CSRF e da 2ª Turma da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, respectivamente.

b2) AIOA

Relativamente à multa por descumprimento da obrigação acessória, assim foi apontada a divergência:

> *Vê-se, portanto, que a E. Câmara* a quo *entendeu que, por se tratar dec para regulamentar a multa aplicada é o art. 32 - A da Lei 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício.*
>
> *Em posicionamento diametralmente oposto, a então Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF considerou ser legítima a aplicação da multa nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/91, em situação análoga à presente, por entender que, havendo lançamento de ofício das contribuições previdenciárias vinculadas à infração em análise, não mais deve ser aplicado o art. 32-A do mesmo diploma legal, sob pena de* bis in idem*.*

Aqui, a Procuradora indicou como paradigma o acórdão nº 2401-00.127 da 1ª Turma da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento.

Por fim, requereu a Fazenda que o RE seja conhecido e provido para que se aplique o dispositivo constante do art. 173, I, do CTN ao AIOA 37.303.127-0, bem como que seja adotada a tese esposada do acórdão paradigma, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008.

O RE da Procuradora foi apreciado pelo então Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria n° 256 de 22/06/2009, por meio do despacho nº 2400-095/2014, datado de 22/01/2014, às e-fls. 745 a 751, entendendo ele por lhe dar seguimento, no tocante às divergências arguidas, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

**Contrarrazões da contribuinte**

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 753) do acórdão nº 2403-002.030, do RE interposto pela Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade nº 2400-095/2014, em 28/02/2014 (e-fl. 754). Ela apresentou contrarrazões ao RE, em 20/03/2014, às e-fls. 757 a 766.

Após demonstrar a tempestividade de seu contra-arrazoado, argumenta que já realizara pagamentos que liquidariam as NFLDs de AIOA nºs: 37.329.550-2, 37.329.551-0, 37.329.552-9 e 37.303.127-0, com os descontos legalmente admitidos, considerando-se aqui valores outros que não os relativos às cestas básicas e refeições por ela fornecidos (itens 6.5 e 6.6 do relatório fiscal das autuações). Também demonstra que teria pago parcialmente as NFLDs de AIOP nºs: 37.329.547-2, 37.329.548-0 e 37.329.549-9, igualmente afastando os mesmos itens 6.5 e 6.6.

Como a matéria de direito relativa ao fornecimento de cestas básicas e refeições não foi abordada em sede de recurso especial de divergência e em face de os pagamentos relativos aos outros itens autuados terem liquidado as exações restantes, afirma a contribuinte que o Fisco teria perdido o interesse de agir, pois sem o principal não remanesceriam as questões que dele dependem.

Pelas razões expostas, a contribuinte requer que o RE não seja conhecido e, caso o seja, não seja provido, mantendo a decisão que cancelou as cobranças por ela contestadas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e por isso dele conheço.

**Introdução**

De início devo salientar que o acórdão recorrido nada faz para alterar os valores mantidos no acórdão de impugnação nº 05-35.768 da 7ª Turma da DRJ/CPS relativamente aos lançamentos de obrigação acessória, pela não preparação da folha de pagamento de acordo com as normas estabelecidas, pela falta de lançamento em títulos contábeis próprios de todos os fatos geradores e por deixar de apresentar informações à Receita Federal, objeto dos DEBCAD nº 37.329.550-2, 37.329.551-0 e 37.329.552-9. Para verificação dessa constatação, basta que se leia as conclusões do voto do relator do recorrido (e-fl. 252), onde está claro que só houve modificações com relação aos lançamentos de obrigação principal (DEBCAD n° 37.329.547-2, 37.329.548-0 e 37.329.549-9) e ao lançamento de obrigação acessória por falta de apresentação em GFIP dos dados correspondentes a todas as contribuições previdenciárias. Isso, não somente porque não houve referência expressa aos DEBCAD nº 37.329.550-2, 37.329.551-0 e 37.329.552-9, mas também porque, do ponto de vista lógico, as alterações relativas ao lançamento com base em inclusão dos valores de cesta básica e refeições fornecidas não afetam os valores desses lançamentos de obrigação acessória.

Importante notar que, após a decisão recorrida, não foi oposto qualquer embargo, nem interposto recurso especial de divergência relativamente a matéria que pudesse afetar os lançamentos de obrigação acessória DEBCAD n° 37.329.550-2, 37.329.551-0 e 37.329.552-9, que tratam de multas independentes do valor dos tributos apurados nos lançamentos de obrigação principal.

**Conhecimento do RE e apreciação das contrarrazões**

Cabe ressaltar que o argumento trazido pela contribuinte em contrarrazões, relativamente à suposta falta de interesse de agir do Fisco, por ter havido pagamentos que afastariam a exação relativa a créditos decorrentes das demais infrações (que não às relativas às cestas básicas e fornecimento de refeições *in natura)*, não é suficiente para que não se conheça do RE.

Primeiramente, no presente processo, a admissão do RE dependeu da existência dos requisitos postos no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria n° 256 de 22/06/2009; eles existem.

No voto do acórdão *a quo*, à e-fl. 709, está posto:

> *Em relação ao fato da Recorrente ter feito recolhimentos em GPS, tais recolhimentos devem ser verificados e apropriados*

*pela Unidade de Jurisdição da RFB no momento da execução do presente julgado.*

Somente quando da execução do julgado e suas alterações será apreciada a correção ou não dos valores pagos e suas repercussões.

Logo, ainda que a contribuinte tenha pago valores relativos a AIOP e AIOA, que entendeu devidos, liquidando inclusive os AIOA (e-fls.631 a 634), as matérias que foram afastadas no acórdão de recurso voluntário nº 2403-002.030, alterariam tanto o valor principal dos AIOP, quanto os valores das multas destes e do AIOA DEBCAD nº 37.303.127-0, originalmente lançados. Assim, ainda que a contribuinte os tenha pago integralmente, caso mantido o acórdão recorrido na sua plenitude, poderia, em tese, surgir direito creditório relativamente a esses pagamentos.

Por essas razões, e considerando que o recurso atende aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional.

**Da decadência**

Em face do disposto no § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF[1], aprovado pela Portaria n° 343 de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 152 de 2016, 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 (quando a lei assim o determine) e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nos demais casos.

Além disso, verifico que, no caso em questão se está diante de descumprimento de obrigação acessória, que gerou como consequência a aplicação, pelo Fisco, de multa, através de procedimento de ofício, em linha com o disposto no art. 113 do CTN, convertendo-se a obrigação de fazer ou não fazer em obrigação principal, ou seja, em obrigação de dar.

Entendo que, em se tratando de obrigação acessória descumprida, geradora de posterior lançamento pela autoridade fazendária, impossível se poder falar em antecipação de pagamento legalmente previsto, decorrendo daí, independentemente de se admitir ser a forma legal de lançamento a de ofício (consoante entendido pela Fazenda Nacional) ou por homologação (conforme entende a contribuinte), a necessidade de aplicação do art. 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, considerada na última hipótese a vinculação ao estabelecida no REsp nº 973.733 - SC.

Apesar de a questão da aplicação de *lex mitior* se apresentar na matéria que se apreciará a seguir (retroatividade benigna com relação às multas), verifica-se que esse ponto também teria efeito no deslinde da matéria em aqui em litígio, qual seja, a exigibilidade da multa por falta de declaração em GFIP de valores que não ensejam a exigência das correspondentes contribuições previdenciárias (no caso, por sua decadência).

[1] (...) § 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.

Para os períodos em que a obrigação principal estiver alcançada pela decadência (o que já foi reconhecido nas exações dos lançamentos de obrigação principal DEBCADs nº: 37.329.547-2, 37.329.548-0 e 37.329.549-9), não havendo contribuição previdenciária exigível em algum período, não há se falar em somatório de multas e sua limitação a 75% nesses mesmos períodos, mas tão somente à multa por falta de informação em GFIP de valores que não ensejam a exigência de contribuições.

Nesse sentido, cabe reproduzir a declaração de voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que didaticamente enfrenta o tema:

> *Frente a evidente diferença entre as contagens dos prazos, temos, como regra geral o maior alcance de exclusão de fatos geradores nos AI de obrigação principal do que nos de acessória.*
>
> *É nesse ponto que a tese quanto ao somatório das multas para verificação do dispositivo legal mostra-se frágil, devendo ser ajustada, de forma a refletir de forma mais acertada o alcance da legislação.*
>
> *Ou seja, para os meses em que mantido a autuação da multa pela omissão em GFIP, mas excluídos os fatos geradores da obrigação principal pela decadência, não há como fazer comparativo, posto que julgado improcedente o lançamento de ofício, o que leva a sua inexistência (pelo alcance da decadência a luz § 4º, do artigo 150, do CTN).*
>
> *Dessa forma, entendo mais acertado, que para os meses em que a multa pelo ausência de informação foi calcula com base em 100% da contribuição omitida, sem a manutenção da obrigação principal, deve o recálculo observar o valor contido no art. 32-A, inciso I, da lei 8212/91, com redação dada pela MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, face o principio da retroatividade benigna. No caso, inaplicável o limite disposto no art. 44, I da lei 9430, conforme proposto pelo relator, posto que não há multa de ofício para se comparar.*

Portanto, cabe a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN ao cálculo dos períodos alcançados pela decadência do lançamento da multa, para o lançamento de obrigação acessória do DEBCAD nº 37.303.127-0, porém, para os períodos em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência, essa multa deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, inciso I, da Lei n° 8.212, de 1991.

**Da multa**

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 inicio, 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 n° 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 n° 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 n° 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n° 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 n° 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 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 auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - 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 n° 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei n° 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 n° 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa 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.*

> *Cumpre 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:

> *<u>Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009</u>*
>
> *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, há que se aplicar o critério de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009, o que afeta tanto aos AIOP (DEBCADs nºs: 37.329.547-2, 37.329.548-0 e 37.329.549-9) quanto ao AIOA (DEBCAD nº 37.303.127-0) quando da execução do presente julgado.

**Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional com relação às matérias arguidas e dar-lhe provimento em parte para:

a) alterar a contagem do prazo decadencial, com fulcro no art. 173, inc. I, do CTN para o lançamento de obrigação acessória do DEBCAD nº 37.303.127-0 , porém, para os períodos em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência, essa multa deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, inciso I, da Lei n° 8.212, de 1991; e

b) que haja a apuração da multa de acordo com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, quando da execução dos créditos mantidos no presente processo.

*(assinado digitalmente)*
Luiz Eduardo de Oliveira Santos