



**Processo nº** 11516.007019/2008-59  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.319 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LIDERANCA LIMPEZA E CONSERVACAO LTDA

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECADÊNCIA ART. 150, §4<sup>a</sup> DO CTN. PAGAMENTO PARCIAL NA COMPETÊNCIA ESPECÍFICA DO FATO GERADOR.

O Superior Tribunal de Justiça, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Hipótese em que deve-se verificar a existência de pagamento antecipado, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte nas competências específicas dos fatos geradores apurados pela autuação.

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. SÚMULA CARF nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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 parcial para afastar a decadência, relativamente às competências em que não houve pagamento, e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de lançamento (DEBCAD N° 37.151.001-5) para exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, apuradas nas competência 01/2003 a 12/2007.

Na mesma ação fiscal foram lavrados, entre outros, os DEBCADs:

PROCESSO	DEBCAD	MATÉRIA
11516.006-791/2008-53	37.151.000-7	Empregado e contribuinte individual
11516.007-019/2008-59	37.151.001-5	cota patronal
11516.007-020/2008-83	37.151.002-3	terceiros
11516.007-026/2008-51	37.197.499-2	AI 68 – obrigação acessória

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária deu provimento parcial do recurso voluntário para excluir do lançamento as competências fulminadas pela decadência, compreendidas entre 01/2003 a 09/2003, com base na regra do artigo 150 do CTN e ainda para determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

O acórdão 2403-002.082 recebeu a seguinte ementa:

### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

### PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA.

Somente sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

Alimentação em pecúnia sofre tributação.

#### SALÁRIO-MATERNIDADE.

O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

#### CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

É devido nos termos do art. 22, III, da Lei nº. 8.212/1991, a contribuição previdenciária, calculada a uma alíquota de 20% sobre os valores pagos aos contribuintes individuais que prestem serviços à empresa.

#### MULTA. RECÁLCULO.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou recurso especial o qual foi parcialmente admitido. Devolve-se a este Colegiado a discussão de duas matérias:

- 1) Decadência: para contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, §4º, do CTN deve-se analisar a existência de pagamento parcial em cada uma das competências lançadas. Acórdãos paradigmáticos: 2401-00.210 e 2302-00.441.
- 2) Multa – retroatividade benigna: a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior às alterações promovidas pela MP 449/2008, somente se aplica aos casos em que o contribuinte espontaneamente efetuar o recolhimento em atraso da contribuição devida. No caso como dos autos, onde ocorreu exigência de ofício, a autoridade fiscal para cobrança da multa deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212/91 na redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Acórdãos paradigmáticos: 2401-00.120 e 2402-00.233.

Contrarrazões do contribuinte pugnando pelo não provimento do recurso. Oportunamente o contribuinte interpôs ainda o seu próprio recurso especial o qual não foi admitido.

É o relatório.

### Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

### Decadência:

A primeira matéria recursal trata da aplicação do art. 150, §4º do CTN para fins de extinção do crédito tributário pela decadência. Segundo acórdão recorrido, havendo pagamento parcial deve-se aplicar o citado dispositivo legal para todo o período compreendido nos cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, ainda que em determina competência não tenha pagamento. Assim está descrito na decisão recorrida:

Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.

...

Na esteira do entendimento esposado, verifica-se, então, o equívoco do acórdão da DRJ quando reconheceu a decadência apenas das competências que possuíam antecipação de pagamento tanto ao INSS quanto a Outras Entidades.

Assim, diante dos dados fornecidos pela DRJ acerca da existência de antecipação de pagamento (Fls. 421/422), cujas autoridades fiscais possuem fé de ofício nas informações que prestam, são suficientes para que se aplique o prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN.

O período de apuração compreendeu as competências 01/2003 a 12/2007, inclusive o 13º salário. A notificação ocorreu em 09/10/2008 (Fl. 02). Portanto, tem-se que a decadência fulminou os créditos previdenciários referentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/2003 a 09/2003.

Assim a controvérsia fixada refere-se ao debate da decadência da totalidade das competências abrangidas pelo período de 01/2003 a 09/2003 ou se apenas os créditos relativos às competências onde efetivamente se verificou pagamento parcial estariam extintos pelo art. 156, V do CTN.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: "*Assim é que 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito*".

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incorre, 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 imponível, 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 desarrazoados prazos decadenciais decenais (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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, depende se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se

ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados. Neste sentido, considerando que o que se homologa é o pagamento, para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN é essencial a verificação da ocorrência de recolhimento relativo a cada um dos fatos geradores ou seja, para cada uma das competências lançadas.

No caso concreto o acórdão da DRJ, às fls. 420/423, demonstrou minuciosamente em quais competências haveria pagamento à homologar e para as quais a decadência deveria ser analisada segundo o prazo do art. 173, I do CTN. Vejamos:

Porém, em relação às competências 01/2003 e 09/2003 é preciso verificar a que dispositivo legal estas se sujeitam.

Para tanto, foram consultados os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), com a finalidade de verificar no conta-corrente da empresa se que houve recolhimento de contribuições, ainda que parcial, nas competências 01/2003 a 09/2003, vinculados aos estabelecimentos lançados. Os quadros abaixo indicam os recolhimentos verificados por código de pagamento, quais sejam 2100 - empresas em geral e 2119 (Empresas em Geral - recolhimento exclusivo para Outras Entidades:

<b>CNPJ N° 00.482.840/0001-38</b>		
<b>competência</b>	<b>cód 2100</b>	<b>cód 2119</b>
jan/03	sim	sim
fev/03	não	sim
mar/03	não	sim
abr/03	sim	
mai/03	sim	
jun/03	sim	sim
jul/03	sim	sim
ago/03	não	sim
set/03	não	sim

<b>CNPJ N° 00.482.840/0003-08</b>		
<b>competência</b>	<b>cód 2100</b>	<b>cód 2119</b>
jan/03	sim	sim
fev/03	sim	sim
mar/03	sim	sim
abr/03	sim	sim
mai/03	sim	sim
jun/03	sim	sim
jul/03	sim	sim
ago/03	sim	sim
set/03	sim	sim

<b>CNPJ N° 00.482.840/0005-61</b>		
<b>competência</b>	<b>cód 2100</b>	<b>cód 2119</b>
jan/03	sim	não
fev/03	sim	não
mar/03	sim	não
abr/03	sim	não
mai/03	sim	não
jun/03	sim	não
jul/03	sim	não
ago/03	sim	não
set/03	sim	não

...

Assim, considerando a existência ou não do pagamento parcial para fins de aplicação do prazo decadencial, e tomando por base a tabela acima, encontram-se alcançadas pela decadência as competências lançadas nesse AI (DEBCAD n° 37.151.001-5) a seguir demonstradas:

**Estabelecimento CNPJ nº 00.482.840/000138: 01/2003, 04/2003, 05/2003, 06/2003 e 07/2003.**

**Estabelecimento CNPJ nº 00.482.840/00308: 07/2003 e 09/2003 (não foram lançadas contribuições nas competências 01/2003 a 06/2003 e 08/2003).**

**Estabelecimento CNPJ nº 00.482.840/000561: 01/2003 a 04/2003 e 06/2003 a 09/2003 (não foram lançadas contribuições na competências 05/2003).**

Assim, e ratificando o entendimento externado na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, deve-se acolher o recurso da Fazenda Nacional afastando-se a decadência das competência para as quais não se verificou recolhimento parcial do tributo.

### **Multa: retroatividade**

Quanto a segunda matéria devolvida para apreciação - retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo – temos neste tribunal jurisprudência consolidada sobre o tema.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcreto:

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)

Interpretando o dispositivo e aplicando-o ao caso concreto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem 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, 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 o entendimento 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 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, descumpriu 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 (quinquzentos 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.

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.

Referido entendimento, que reflete as explicações da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, foi ratificado por este Tribunal Administrativo com edição da Súmula CARF nº 119 com o seguinte teor:

#### **SÚMULA CARF 119.**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vale destacar que no caso, onde na mesma ação fiscal foram lavrados DEBCADS para exigência simultânea de obrigações principais e acessória, a aplicação da Súmula CARF é vinculante nos termos do art. 45 do RICARF.

Assim, e observando o resultado dos julgamentos proferidos nos processos conexos, dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional.

#### **Conclusão:**

Diante de todo o exposto, dou provimento parcial para recurso da Fazenda Nacional para afastar a decadência das competência para as quais não se verificou recolhimento parcial do tributo, nos termos da decisão da DRJ, e ainda para determinar que a multa aplicada seja calculada segundo a Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri