



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

<b>Processo nº</b>	13864.000347/2007-19
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-005.223 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	21 de fevereiro de 2017
<b>Matéria</b>	CS - DECADÊNCIA - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL- RETROATIVIDADE BENIGNA
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	CONSERRA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA ME

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2005

CS - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN - EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTOS POR COMPETÊNCIA.

Para aferição da regra decadencial descrita no art. 150, §4º do CTN, deverão ser apurados os recolhimentos previdenciários realizados em cada competência.

CS - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - 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 que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade e aplicação da retroatividade benigna 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 da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe deu

provimento parcial e o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que lhe deu provimento com retorno dos autos à turma *a quo*.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD nº 37.036.746-4) referente a contribuições sociais devidas pela empresa, não recolhidas em época própria, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 53/57, correspondentes à parte dos segurados empregados, a qual não foi descontada pela empresa, cujos fatos geradores se referem a rubricas que foram enquadradas como incidentes de contribuição previdenciária, e se resumem nos levantamentos Cl — Cesta Básica e UI — Vale Refeição, tendo em vista que intimado a apresentar comprovantes de adesão ao PAT — Programa de Alimentação do Trabalhador, o contribuinte não o fez. A apuração dos valores foi efetuada com base nos livros Diários, e se referem ao período de 05/2001 a 12/2005, no montante de R\$234.463,89 (Duzentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e oitenta e nove centavos), consolidado em 04/07/2007, com base nos dispositivos legais descritos no anexo FLD — Fundamentos Legais do Débito integrante do processo (fls. 31/32).

Foi informado ainda pela fiscalização que o contribuinte é optante pelo Simples, e que no levantamento UI - Vale Refeição foram abatidas as importâncias informadas nas folhas de pagamento descontadas dos segurados, como contrapartida para a aquisição dos vales refeição. No levantamento Cl - Cesta Básica, o contribuinte não incluiu o valor das utilidades relacionadas a este levantamento entre as remunerações dos empregados das folhas de pagamento. E ainda que o contribuinte não atendeu à solicitação de prestação de esclarecimentos e informações sobre favorecidos e respectivos valores de utilidade desfrutados, incorrendo em infração objeto de autuação. Em consequência, ficou prejudicado o cálculo exato da correspondente contribuição do segurado, assumindo-se a alíquota mínima de contribuição do segurado de 8% sobre os montantes apurados, sem limite de contribuição.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP julgado **o lançamento procedente em parte**, fls. 615, retificando o valor originário do lançamento de R\$234.463,89 (Duzentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e três reais, e oitenta e nove centavos), consolidado em 04/07/2007, para R\$208.609,47 (Duzentos e oito mil, seiscentos e nove reais, e quarenta e sete centavos), conforme Discriminativo Analítico do Débito Retificado — DADR.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 16/03/2011, foi **dado provimento parcial ao Recurso Voluntário**, prolatando-se o Acórdão nº 2403-000.454 (fls. 654/659), com o seguinte resultado: “*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial acatando a preliminar de decadência até a competência 07/2002 com base nos critérios estabelecidos no art. 150, §4º, CTN. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte*”. O acórdão encontra-se assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2005*

### *DECADÊNCIA.*

*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 aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.*

### *MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE ULGADO.*

*Conforme determinação 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.*

### *PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.*

*Integra o salário-de-contribuição a parcela “in natura” recebida em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.*

### *Recurso Voluntário Provido em Parte.*

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 03/05/2011 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 14/06/2011, o presente Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) possibilidade de fracionamento do lançamento por competência para aplicação da regra de contagem da decadência adequada (art. 150, §4º ou art. 173 do CTN), a depender da existência ou não de pagamento, e b) retroatividade benigna - Obrigação Acessória.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-369/2011, da 4ª Câmara, de 04/07/2011 (fls. 712/717).

O recorrente traz como alegações, em relação ao item “a” fracionamento do lançamento por competência para aplicação da regra de contagem da decadência adequada (art. 150, §4º ou art. 173 do CTN), a depender da existência ou não de pagamento, que:

- - o STJ já decidiu, em sede de recurso repetitivo, a forma correta de contagem do prazo decadencial: havendo recolhimento antecipado, aplica-se o art. 150, §4º do CTN; por outro lado, inexistindo qualquer pagamento, aplica-se o art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial.
- - superada a questão acima, resta analisar se há ou não a possibilidade de fracionar o lançamento por competência para fins de aplicar a regra de contagem decadencial; e se o CTN dispõe que existem duas regras aplicáveis em situações diferentes, deve o julgador pautar-se em tais preceitos para decidir o caso concreto, abstendo-se de fazer distinções não previstas em lei. Portanto, se a lei prevê que, em caso de recolhimento antecipado deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN e, em caso de inexistência de pagamento, deve-se aplicar o art. 173, I, do CTN para a contagem da decadência, a única forma de harmonizar tais preceitos quando existem as duas situações no mesmo lançamento é fracioná-lo por competência. Pretender estender uma regra, seja o

---

do art. 150, §4º ou a do art. 173, I, do CTN, para situações não abarcadas pela norma, acarreta, necessariamente, o descumprimento de uma delas.

- - efetuando a contagem da decadência como se o lançamento fosse um todo indivisível, constituiria uma afronta ao próprio princípio da isonomia, isso porque, a depender unicamente da forma de divisão das competências por lançamento, eleita pela autoridade fiscal, serão proferidas decisões diversas para contribuintes que estejam exatamente na mesma situação.
- - por ter apuração mensal, as contribuições previdenciárias devem ser analisadas competência por competência, a fim de que se possa aplicar corretamente o disposto no art. 173, I ou 150, §4º do CTN caso a caso.
- - que no caso em questão, considerando que o lançamento abrange o período de 05/2001 a 12/2005 e, ainda, que nos sistemas informatizados na Receita Federal não foram constatados recolhimentos nos meses de 12/2001, 01/2002, 03/2002, 04/2002 e 05/2002, conclui-se que deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial em relação a tais competências, aplicando-se para as demais a regra do art. 150, §4º do CTN. E, tendo em vista que o sujeito foi cientificado da autuação em 02/08/2007 (fl. 107), percebe-se que a decadência fulminou o crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram em 05/2001 a 11/2001, 02/2002, 06 e 07/2002, restando hígido o crédito tributário referente às demais competências.
- Em relação ao item “b” - retroatividade benigna - obrigação acessória, o recorrente requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve 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 nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2403-000.454, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 24/08/2011, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

### Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 712. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

### Do mérito

As questão objeto do recurso referem-se, resumidamente, a regra para aferição da decadência quinquenal, bem como, a retroatividade benigna quanto à natureza das multas aplicadas nos autos de infração de contribuições previdenciárias após a MP 449/2008, convertida na lei nº 11.941/2009.

#### Da decadência

Quanto ao acatamento da preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD/AIOP, antes mesmo de apreciar a correta aplicação da regra decadencial no acórdão recorrido, passemos a considerações acerca do tema.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos:

**Súmula Vinculante nº 8** “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”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Assim, prescreve o artigo em questão:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

*Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173, I ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Nesse ponto, entendo totalmente pertinente as colocações trazidas em sede de recurso especial, que traduzem a correta interpretação dos dispositivos para aferição da decadência de contribuições previdenciárias.

De pronto, contrapondo totalmente a tese trazida no acórdão recorrido, as contribuições previdenciárias obedecem ao regime de competência, com vencimentos mensais e sucessivos, sendo obrigação da empresa o recolhimento mensal das respectivas contribuições. Dessa forma, não há como aplicar a regra vertida no art. 150, §4º do CTN, sem identificar mês a mês o recolhimento antecipado.

Assim, apenas para os meses em que demonstrada a existência de recolhimento parcial antecipado, poder-se-á excluir do lançamento por decadência determinadas competências. Aliás, essa foi a decisão trazida pela Delegacia de julgamento, a qual traduz a correta aplicação da lei. Colacionamos, abaixo, trecho da referida decisão a qual adoto como razões de decidir.

*Assim, temos a seguinte situação no presente lançamento:*

*A ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito se deu em 02/08/2007, e as competências do lançamento vão de 05/2001 a 12/2005. Portanto, pela contagem de, prazo com base no § 4º do art. 150 do CTN, da competência 08/2002 até 08/2007 a decadência para a constituição do crédito não ocorreu. E se houve pagamento de contribuição nas competências anteriores, estas estariam decaídas. Deve-se considerar também que as competências de 11/2001 para trás estariam decadentes levando-se em conta qualquer um dos dispositivos' legais que regem o instituto da decadência. Com relação à competência 12/2001, porém, trata-se de exceção, pois seu recolhimento é efetuado em janeiro/2002, portanto, neste caso o marco inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do ano 2003, encerrando-se em 31/12/2007. Desta forma, a competência 12/2001 também não se encontra decadente.*

*Conforme verificado nos sistemas informatizados da Previdência Social constatou-se que a impugnante não efetuou os recolhimentos nas competências de 12/2001, 01/2002, 03/2002, 04/2002 e 05/2002, assim, pela contagem de prazo conforme o § 4º do art. 150 do CTN, as competências de 12/2001 e de 01/2002, 03/2002, 04/2002 e 05/2002 não decaíram.*

*Conclui-se, portanto, que as competências de 05/2001 a 11/2001, 02/2002, 06/2002 e 07/2002 devem ser excluídas do lançamento, tendo em vista a decadência ocorrida. As demais competências devem permanecer, pois não decaíram.*

Aliás, tratando-se de salário indireto como no caso dos autos, a própria súmula do CARF n. 99, aprovada na sessão de 09/12/2013, esclarece a necessidade de aferição de recolhimento por competência, vejamos seu texto:

*Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 04/7/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 02/8/2007. Os fatos geradores sob reapreciação envolvem as competências 11/2001 a 07/2002, já que o período anterior, já restou afastado pela DRJ e fulminado pela regra prevista no art. 173, I do CTN. Dessa forma, a luz do

art. 150, §4º do CTN, considerando os meses em que demonstrado recolhimento (**conforme informação da própria DRJ**, fls. 617), encontrar-se-iam decadentes os fatos geradores lançados nas seguintes competências: **02/2002, 06/2002 e 07/2002, devendo ser mantidas as demais competência pela aplicação do art. 173, I do CTN, quais sejam: 12/2001, 01/2002, 03/2002, 04/2002 e 05/2002, assim como formulado no pedido do recurso especial.**

Por fim, ressalto que embora tenha-se se afastado a decadência para algumas competências, entendo não deva o processo retornar a Câmara Baixa para reapreciação do mérito do lançamento, considerando que para as demais competências já houve manifestação do colegiado, razão pela qual não existiria alteração do julgamento.

#### Aplicação da multa - retroatividade benigna

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou o "recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte", entendo que razão assiste ao recorrente.

Cinge-se a controvérsia 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.

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 combine 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 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, descumpria 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 (quinquinhos 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 estariamos 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.

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 multas 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**

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para: (1) seja afastada a decadência das competências **12/2001, 01/2002, 03/2002, 04/2002 e 05/2002** e, (2) que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira