



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

**Processo n°** 15922.000271/2008-04  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-005.222 – 2ª Turma  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2017  
**Matéria** CS - DECADÊNCIA E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CLUBE DE REGATAS BANDEIRANTES

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/1995 a 30/04/2000

**AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. DECADÊNCIA**

Existindo recolhimento antecipado sobre os fatos geradores, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 150, §4º. do CTN. Para fins de caracterização de existência ou não de recolhimento antecipado, deve-se considerar o total da remuneração dos empregados, considerando-se, assim, como antecipação os recolhimentos efetuados para os segurados cujo vínculo empregatício já havia sido reconhecido pela autuada.

**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 parcial para aplicar a retroatividade benigna de acordo com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009 e afastar a decadência da contribuição relativa à competência 12/1999, vencidas as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento integral e o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe deu provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator Designado

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 lançamento de crédito previdenciário contra o notificado em referência o qual tem por objeto contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações de segurados empregados que executaram obras diversas e que não constavam na folha de pagamento do notificado, correspondentes a parcela dos segurados, não descontada, bem como contribuição patronal e a destinada a terceiros.

Conforme consta do relatório fiscal. fls. 65 e seguintes

*3-Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:*

*a) PAPEL DE TRABALHO "CPF" — CONSTRUÇÃO CIVIL PESSOA FÍSICA ATÉ 12/98;*

*b) PAPEL DE TRABALHO "CPS" - CONSTRUÇÃO CIVIL PESSOA FÍSICA — PERÍODO GFIP — 01/99 A ...*

*3.1-Estes papéis de trabalho (ou levantamentos) contêm as remunerações pagas aos segurados caracterizados como empregados (Papel de Trabalho "CPF" até 12/98) e Papel de Trabalho "CPS" (a partir de 01/99 — período GFIP), por serviços prestados ao clube, conforme constatado. Trata-se de profissionais pedreiros, serventes, empreiteiros carpinteiros e pintores que mediante contrato executaram obras diversas, tais como edificação da Portaria e Secretaria, Sala para atendimento de primeiros socorros, muros e canaletas, pisos, azulejos, peças sanitárias e granitos no prédio da sauna, assoalho, forro e pintura do prédio da sauna. Consta a matrícula CEI 21.076.01512-72, na qual o contribuinte vem efetuando sistematicamente desde 11/95 recolhimentos relativos a três ou quatro empregados constantes de sua folha de pagamento, elaborada até 07/2002 sem separação dos demais funcionários. Esta irregularidade consta, juntamente com outras, no Auto de Infração nº35.707.224-3.*

*4-0 contribuinte não apresentou parte dos documentos contabilizados, Folhas de Pagamento de Autônomos ou relação na qual constem as remunerações que serviram de base de cálculo para os recolhimentos efetuados. Por esse motivo, não foi possível deduzir a contribuição patronal relativa a esses profissionais, uma vez que não há como identificar se integraram os recolhimentos realizados pelo contribuinte. De qualquer forma, os recolhimentos foram alocados em sua totalidade para o papel de trabalho "FP", constante da NFLD 35.654.381-1, sem sobras de recolhimento. Justifica-se assim a integralidade deste lançamento. Anexamos a este Relatório Fiscal a planilha "PAGAMENTOS A PESSOAS FISICAS NA CONSTRUÇÃO CIVIL — CARACTERIZAÇÃO COMO EMPREGADOS", a qual contém a competência, o nome do prestador, o número, a página e ainda a Conta do Livro Diário, onde esse lançamento está registrado.*

A autuada apresentou impugnação, tendo o Ministério da Previdência Social/Secretaria da Receita Previdenciária julgado o lançamento procedente (fls. 128/143).

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 30/09/20121, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2403-000.805**, com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, nas preliminares, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência até a competência 12/1999, com base no art. 150, §4º do CTN. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para 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, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte*". O acórdão encontra-se assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/05/1995 a 30/04/2000*

*PRELIMINARMENTE. DECADÊNCIA PARCIAL. QUINQUENAL. SÚMULA VINCULANTE N. 8. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO ART. 150, §4º CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.*

*O STF, em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam da 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.*

*Tratando-se de contribuição social previdenciária, tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se a decadência do art. 150. º4º do Código Tributário Nacional.*

*REGIMENTO INTERNO DO CARF. ART. 62-A. VINCULAÇÃO À DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RESP N. 973.733/SC. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO. INEXISTÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, CTN.*

*Considerando a exigência prevista no Regimento Interno do CARF no art. 62-A, esse Conselho deve produzir as decisões do Superior Tribunal de Justiça preferidas em conformidade com o art. 543-C do Código de Processo Civil.*

*No caso de decadência de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o RESP n. 973.733/SC decidiu que o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional só será aplicado quando for constatada a ocorrência de recolhimento, caso contrário, será aplicado o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.*

*CORRESPONSÁVEIS. SÓCIOS. NOTIFICAÇÃO FISCAL. SIMPLES INDICAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍCIO,*

*A indicação de sócios na Notificação Fiscal não pode ser interpretada como conduta prejudicial ao sujeito passivo, tendo em vista que tal ato constitui em simples relação dos sócios da empresa à época da autuação, não havendo qualquer tipo de consequência para esses sócios-gerentes, o que só ocorrerá em sede de execução fiscal, após serem preenchidos os requisitos legais autorizadores.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N 2.*

*O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*SEBRAE.*

*Submetem-se à tributação para o SEBRAE pessoas jurídicas que não tenham relação direta como incentivo.*

*SAT.*

*Contribuição adicional para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, para empresas cuja atividade preponderante ofereça risco de acidente do trabalho considerado leve, médio ou grave.*

*EMPRESAS URBANAS. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA.*

*É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo inclusive desnecessária a vinculação ao sistema de previdência rural.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 17/11/2011 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional opôs, tempestivamente, em 05/12/2011, Embargos de Declaração alegando omissão do acórdão embargado, quando não indicou em quais elementos probatórios lastreou sua conclusão para fundamentar sua convicção sobre a existência de recolhimentos antecipados, e quando não se pronunciou expressamente quanto à tese adotada para o reconhecimento da decadência. Alegou, também, contradição do acórdão quando invoca a tese da decadência adotada no STJ, o qual entende que as competências/rubricas que não forem objeto de recolhimento estarão sob o manto do art. 173, I, do CTN.

Os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional foram conhecidos restando o Acórdão 2403-001-190, que conheceu dos Embargos de Declaração para negar-lhe provimento, mantendo a decisão do acórdão 2403-000.805 em todos os seus termos.

Novamente intimada em 10/04/2012, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 11/04/2012, o presente Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) decadência, e b) retroatividade benigna - Obrigação Acessória.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-788/2012, da 4ª Câmara, de 05/11/2012.

O recorrente traz como alegações, em relação ao item “a” – decadência, que:

- os discriminativos de fls. 12/14 apresentados pela fiscalização demonstram que a antecipação do recolhimento dos tributos não ocorreu em todas as competências descritas no lançamento, motivo pelo qual torna-se necessária para estas, a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.
- no presente feito, não se operou lançamento por homologação algum, afinal, o contribuinte não antecipou o pagamento das contribuições lançadas e, por conta disso, procedeu-se ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN, que assim dispõe:
- o STJ, ao interpretar a combinação entre os dispositivos dos arts. 150, §4º e 173, I, ambos do CTN, já pacificou o entendimento, no julgamento de matéria objeto de recursos repetitivos, entendendo que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173 do CTN.
- o acórdão recorrido, a despeito dessas ponderações e da dicção do art. 173 do CTN, aplicou o prazo de decadência quinquenal, a contar da data de ocorrência do fato gerador, concedendo ao contribuinte uma decisão muito mais favorável do que ela obteria junto ao próprio Poder Judiciário.
- 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 n.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 2403-000.805, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 23/01/2013, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

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. 386. 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 questões 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 provocação, 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 n° 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.

Contudo, conforme descrito no relatório deste voto, trata-se de lavratura de NFLD com o objetivo de apurar e constituir as contribuições previdenciárias, **face a caracterização da condição de segurado empregado de pessoa física contratada para executar serviços de construção civil, contudo, não foram efetivados os devidos registros.**

Dessa forma, embora a base do recurso é pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN, face a ausência de demonstração de recolhimento antecipado para todas as competências, entendo que nunca se poderia considerar recolhimento antecipado em relação a segurados que nem mesmo o recorrente considerava como segurados da previdência social. Essa constatação pode ser extraída do próprio relatório fiscal, senão vejamos:

*4-0 contribuinte não apresentou parte dos documentos contabilizados, Folhas de Pagamento de Autônomos ou relação na qual constem as remunerações que serviram de base de cálculo para os recolhimentos efetuados. Por esse motivo, não foi possível deduzir a contribuição patronal relativa a esses profissionais, uma vez que não há como identificar se integraram os recolhimentos realizados pelo contribuinte. De qualquer forma, os recolhimentos foram alocados em sua totalidade para o papel de trabalho "FP", constante da NFLD 35.654.381-1, sem sobras de recolhimento. Justifica-se assim a integralidade deste lançamento. Anexamos a este Relatório Fiscal a planilha "PAGAMENTOS A PESSOAS FISICAS NA CONSTRUÇÃO CIVIL — CARACTERIZAÇÃO COMO EMPREGADOS", a qual contém a competência, o nome do prestador, o número, a página e ainda a Conta do Livro Diário, onde esse lançamento está registrado.*

No caso, entendo que os argumentos do acórdão recorrido de que existem recolhimentos antecipados: ***"No presente caso, foi verificada a ocorrência de recolhimento antecipado em razão das diferenças constatadas nos Discriminativos de Débito"***, o que ensejaria a aplicação da regra decadencial vertida no art. 150, §4º do CTN, não se mostra a mais adequada ao caso concreto.

Realmente, quando apuradas diferenças de contribuições sobre um mesmo fato gerador para um mesmo segurado, ou mesmo, lançamento de contribuições previdenciárias sobre rubricas de pagamentos realizadas a segurados da previdência social, em que promoveu o sujeito passivo o recolhimento sobre a remuneração básica do segurado, podemos entender pela existência de antecipação de pagamento, todavia, não é o que encontramos no presente lançamento.

O lançamento em questão, conforme descrito anteriormente, refere-se: "PAGAMENTOS A PESSOAS FISICAS NA CONSTRUÇÃO CIVIL — CARACTERIZAÇÃO COMO EMPREGADOS", ou seja, inexistia recolhimento de contribuições previdenciárias para esse segurado, sob qualquer forma, razão pela qual entendo correta a aplicação do art. 173, I do CTN.

No caso, o recolhimento efetivado pelo contribuinte, inclusive descrito nos relatórios de apresentação de documentos, não se prestam a conferir guarida a tese do art. 150, §4º do CTN, justamente porque o contribuinte não descrevia o segurado como integrante do sistema da previdência social, nem mesmo figurou em sua folha de pagamento, seja na condição de empregado ou contribuinte individual, o que pode ser ratificado pela ausência de informação em GFIP desse segurado, o que demonstra não ter, em momento algum, composto a base de cálculo das contribuições recolhidas pelo sujeito passivo.

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 20/12/2004, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 23/12/2004. Os fatos geradores sob reapreciação envolvem as competências 11/1998 a 11/1999. Dessa forma, a luz do art. 173, I do CTN, considerando a inexistência de recolhimentos, deve ser afastada a decadência as competências 12/1998 a 11/1999.

#### 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 transcrito:

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

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)*

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

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

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

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

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

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

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

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

caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

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

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

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

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

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

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

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

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

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

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

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

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

*contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

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

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

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

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

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

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

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

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

*penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

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

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

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

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

### **Conclusão**

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 12/1998 a 12/1999 (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

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, Redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ousou discordar de seu posicionamento quanto à necessidade de existência de antecipação de pagamento específica para os segurados aqui caracterizados como empregados, para fins de adoção da contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º. do Código Tributário Nacional.

Explico. A propósito, noto que o instituto da decadência refere-se à perda do direito de constituição do crédito tributário, decorrente da fluência do prazo assim denominado decadencial, remetendo-se assim, tal instituto, necessariamente, à ocorrência, no mundo dos

fatos, do descrito na hipótese de incidência (ou seja, à ocorrência do fato gerador). Assim, entendo que também a adoção de uma ou outra forma de contagem do prazo decadencial deve-se remeter à hipótese de incidência, assim, devendo-se caracterizar se houve ou não recolhimento antecipado, para fins de aplicação da regra decadencial, para cada um dos fatos geradores que pode ensejar a constituição do crédito tributário de ofício através do lançamento.

Feita tal digressão, entendo que, na seara de contribuições previdenciárias, e, destarte, também mais especificamente no que diz respeito as hipóteses de incidência objeto da presente autuação, sempre se está a remeter, nas hipóteses de incidência, ao total das remunerações pagas aos segurados empregados, sendo, assim, de se reconhecer como antecipação de pagamento o recolhimento realizado sobre a folha de pagamento dos empregados cujo vínculo se reconheceu, mesmo quando se está a lançar contribuições devidas referentes à posterior caracterização de vínculo de empregados inicialmente não pertencentes à referida folha.

No caso em questão, verifico ter havido, na forma de e-fls. 30 e 38 (estabelecimento 21.076.01512/72) e e-fls. 36 e 41 (estabelecimento: 44.711.166/0001-91) recolhimento sobre a folha de pagamento de empregados para as contribuições sob análise nas competências objeto de litígio (12/98 a 12/99), devendo-se assim, considerando-se ter o lançamento sido cientificado ao contribuinte somente em 23/12/2004, afastar a decadência somente para a competência de 12/1999, com fulcro na contagem estabelecida pelo art. 150, §<sup>4º</sup>. do CTN.

Assim, quanto à matéria decadencial, divergindo da nobre Relatora, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda, a fim de que, uma vez constatada a existência de antecipação de pagamento, o prazo decadencial seja contado na forma do art. 150, §<sup>4º</sup>. do CTN, afastando-se, desta forma, a decadência somente para a competência de 12/99.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior