



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

Processo n° 15954.000130/2007-25
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.232 – 2ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2017
Matéria CS - DECADÊNCIA E OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WLAMA AGRO INDUSTRIAL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2006

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

A decadência deve ser apreciada a luz do art. 150, §4º do CTN, quando constatado que para s fatos geradores (fundamentos legais) apurados resta demonstrado pela fiscalização a existência de recolhimentos antecipados.

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 parcial para que a retroatividade benigna seja aplicada de acordo com a portaria

PGFN/RFB 14/2009, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe negou provimento.

(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 relativa a diferenças de contribuições devidas pelos segurados empregados, não descontadas contribuições patronais destinadas à Previdência Social – FPAS, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, aos Terceiros, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais, no montante de R\$ 13.717.420,60 (treze milhões, setecentos e dezessete mil, quatrocentos e vinte reais e sessenta centavos), consolidado em 12/02/2007.

Conforme consta do relatório fiscal, fls. 604

2. Ação Fiscal para emissão de NFLD substitutiva à de DEBCAD 32.470.579-4 (referente ao período de 01/1993 a 12/1998) e fiscalização normal referente ao período de 01/1999 a 05/2006. Sendo assim a Ação Fiscal teve como abrangência:

2.1. Período de 01/1993 a 12/1998 a Ação Fiscal restringiu-se aos débitos que foram apurados na NFLD 32.470.579-4;

2.2. Período de 01/1999 a 12/2004 — total com Diário;

2.3. Período de 01/2005 a 05/2006 — total sem Diário, pois a Empresa não apresentou durante o período Ação Fiscal, entre outros documentos, a escrituração contábil — "contabilidade" para o período de 01/2005 a 05/2006, sendo por isto lavrado AI — Auto de Infração específico com número de DEBCAD 37.072.591-3 com código de fundamentação Legal 38.

3. Cabe ressaltar que o crédito constituído através da NFLD 32.470.579-4 foi considerado nulo pela DECISA 0-NOTIFICAÇÃO — DN número 21.403.4/666/2002 datado de 10/12/2002 e homologado em 11/12/2002, sendo assim os valores apurados em substituição a NFLD 32.470.579-4 foram constituídos na forma do artigo 45, inciso II da Lei n.º 8212/91, transcrito a seguir:

[...]

5. Para maior eficiência e praticidade o débito referente à NFLD 32.470.579-4 foi desmembrado, o anexo Relatório dos Documentos Lavrados demonstra este desmembramento. Sendo que esta NFLD não faz parte do desmembramento da NFLD 32.470.579-4.

Consta ainda no Relatório Fiscal (fls. 604/641), que as contribuições apuradas tiveram por incidência os valores constantes da folha de pagamento e da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

Ainda, a Fiscalização informa, em relação à cobrança das contribuições devidas aos Terceiros, ter observado o disposto no Parecer da Consultoria Jurídica MPAS nº 2.521/2001.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Previdenciária em Campinas/SP julgado o lançamento precedente, fls. 660.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 17/05/2012, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2301-002.824**, com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no §4º do art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 02/2002, anteriores a 03/2002; II) por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, par que seja aplicada a multa prevista no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; III) por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente.*" O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/05/2006

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

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. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Aplica-se o art. 150, §4º do CTN se verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

REMUNERAÇÃO DECLARADA EM GFIP.

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.

TAXA SELIC.

A utilização da taxa de juros SELIC encontra amparo legal no artigo 34 da Lei 8.212/91.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de

obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 23/10/2012 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, no mesmo dia, portanto, tempestivamente, 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 2300-204/2014, da 3ª Câmara, de 11/03/2014.

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

- com base no art. 150, §4º do CTN, identifica-se a exigência, na análise da decadência do crédito tributário, de considerar-se o seu respectivo fato gerador, e ainda, que o tributo sujeito ao lançamento por homologação tenha sido apurado, seguido do cumprimento do dever, pelo sujeito passivo, de antecipar o seu pagamento.
- se inexato o pagamento antecipado, nega-se a homologação e opera-se o lançamento de ofício; se omissa na antecipação do pagamento, nada há passível de homologação e a exigência se formalizará por ato de ofício da administração (art. 149, V, do CTN)
- sendo lançamento de ofício, para fins de contagem do prazo decadencial, não se aplica o art. 150, §4º, CTN e sim, o art. 173, I, que assim dispõe:
- não há que se falar em homologação do lançamento quando não tenha havido pagamento relativo àquele específico fato gerador; ao contrário, a Administração, sob o amparo do art. 149, V, do CTN, deverá exercer o direito de lançar de ofício, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública na forma do art.173 do CTN.
- o STJ, ao interpretar a combinação entre os dispositivos dos arts. 150, §4º e 173, I, ambos do CTN, já pacificou o entendimento, no

juízo de 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.

- Segundo o CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal (art. 139) e esta, por sua vez, surge com o fato gerador (art. 113, §1º). A decadência é causa extintiva do crédito tributário (art. 156, V), de modo que a sua caracterização tem como marco, inevitavelmente, cada fato gerador que venha a dar origem ao crédito, e portanto, não é possível, à luz do sistema, aplicar genericamente a decadência, sem atentar para cada fato gerador, considerando um único pagamento como suficiente para a aplicação do art. 150, §4º, para todo o restante do período.
- 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 2301-002.824, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 11/10/2014, 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.

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 n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 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.º 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.

A procuradoria busca restabelecer as competências excluídas pelo colegiado a quo argumentando que no paradigma a aplicação do art. 150, § 4º ou do art. 173, I, do CTN, teve como premissa a identificação de antecipação do pagamento em relação a **cada fato gerador isoladamente considerado**.

Dessa forma, embora, inicialmente concorde com a tese esboçada pela ilustre procuradora de, em inexistindo recolhimento antecipado a cada fato gerador isoladamente, a decadência deveria ser operada a luz do art. 173, I do CTN, entendo não ser esse o caso dos autos. Na verdade não concordo com a tese esboçada pelo voto vencedor do acórdão recorrido, todavia com as informações trazidas aos autos, entendo que a decadência deve ser realmente apreciada a luz do art. 150, §4º, todavia, por outros fundamentos.

Podemos extrair do voto vencido, que a fiscalização manifestou-se, fls. 740, acerca dos levantamentos e recolhimentos apurados, senão vejamos:

Consequentemente, para a constituição do crédito previdenciário, aplicam-se as disposições contidas no Código Tributário Nacional — CTN, consolidando-se o entendimento pela possibilidade de incidência de duas regras distintas contidas neste diploma legal, conforme a situação verificada:

. ocorrendo o pagamento parcial da obrigação, o prazo decadencial para realizar o lançamento se sujeita ao disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, e corresponde a 05 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador;

- não ocorrendo qualquer pagamento relativo it obrigação, conta-se o mesmo prazo de 05 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do artigo 173, I, do CTN.

As contribuições relativas is competências 01/1999 a 11/2001 e 13/2001 encontram-se fulminadas pela decadência, não importando para se chegar a tal conclusão qual das regras do CTN seja aplicada;

FG (COMPETÊNCIAS) INÍCIO DA CONTAGEM ÚLTIMO DIA PARA LANÇAMENTO 01/1999 a 11/1999 e 13/1999 01/01/2000 31/12/2004 12/1999 a 11/2000 e 13/2000 01/01/2001 31/12/2005 12/2000 a 11/2001 e 13/2001 01/01/2002 31/12/2006 - As contribuições relativas As competências 12/2001 e 01/2002 referentes ao LEVANTAMENTO 202 — SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 002 33; competência 12/2001 referente ao LEVANTAMENTO 204 - SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 004 03; competências 12/2001, 01/2002 e 02/2002 referentes ao LEVANTAMENTO 205 - SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 005 86; competências 12/2001, 01/2002 e 02/2002 referentes ao LEVANTAMENTO 206 - SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 006 67; competências 12/2001, 01/2002 e 02 12002 referentes ao LEVANTAMENTO 207 — SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 007 48; competência 12/2001 referente ao LEVANTAMENTO 208 - SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 008 29; competências 12/2001 e 02/2002 referentes ao LEVANTAMENTO 213 - SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 013 96; competências 12/2001, 01/2002 e 02/2002 referentes ao LEVANTAMENTO 214 — SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 014 77; competências 12/2001, 01/2002 e 02/2002 referentes ao LEVANTAMENTO 215 — SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 015 58; competências 12/2001 e 01/2002 referentes ao LEVANTAMENTO 217 — SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 017 10; competências 12/2001, 01/2002 e 02/2002 referentes ao LEVANTAMENTO 218 —

SAL. CONTRIB. CNPJ FILIAL 018 09 também restaram atingidas pela decadência, pois de acordo com o relatório de guias de recolhimento registradas e respectivas apropriações, fls 314 a 392 e 393 a 552 existem comprovantes de pagamentos que foram apropriadas parcialmente para estes períodos, aplicando-se neste caso o § 4º do artigo 150 do CTN..

0 Parecer PGFN/CRJ/CDA no 1437/2008 , aprovado - pelo— Ministro da -Fazenda 26/08/2008, determina em seu item 49: " Consequentemente, lido de ser exercidos pela Receita Federal do Brasil os atos necessários para o reconhecimento administrativo, independentemente de provocação do interessado, da decadência dos créditos " constituídos", com esteio no prazo do art. 45 da i n° 8.212/91(no que exceder os cinco anos do art. 173 do CTN), pendentes de pagamento ou eventualmente pagos a partir de 11/06/2008 ;

LEVANTAMENTO	PERÍODO
201 – Sal. Contrib. CNPJ matriz 001 52	01/1999 a 04/2001
DAL – Diferença de Ac. Legais	05/2000; 03/2001; 04/2001; 06/2001; 08/2001 a 10/2001
202 – Sal. Contrib. CNPJ 002 33	04/1999 a 11/2001; 13/2001; 12/2001 e 01/2002
204 – Sal. Contrib. CNPJ filial 004 03	01/1999 a 11/2001 e 13/2001 e 12/2001
205 – Sal. Contrib. CNPJ filial 005 86	01/1999 a 11/2001 e 13/2001; 12/2001, 01/2002 e 02/2002
206 – Sal. Contrib. CNPJ filial 006 67	01/1999 a 11/2001 e 13/2001; 12/2001, 01/2002 e 02/2002
207 – Sal. Contrib. CNPJ filial 007 48	04/2000 a 11/2001 e 13/2001; 12/2001, 01/2002 e 02/2002
208 – Sal. Contrib. CNPJ filial 008 29	09/2009 a 11/2001 e 13/2001 e 12/2001
209 - Sal. Contrib. CNPJ filial 009 00	04/1999 a 10/1999
211 – Sal. Contrib. CNPJ filial 011 24	01/2001 11/2001 e 13/2001
213 – Sal. Contrib. CNPJ filial 013 96	08/2001 a 11/2001 e 13/2001; 12/2001 e 02/2002
214 - Sal. Contrib. CNPJ filial 014 77	05/2000 a 11/2001; 13/2001; 12/2001; 01/2002 e 02/2002
215 - Sal. Contrib. CNPJ filial 015 58	05/2000 a 11/2001 e 13/2001; 12/2001; 01/2002 e 02/2002
217 - Sal. Contrib. CNPJ filial 017 10	04/2001 11/2001 e 13/2001; 12/2001 e 01/2002
218 - Sal. Contrib. CNPJ filial 018 09	10/2001; 11/2001 e 13/2001; 12/2001; 01/2002 e 02/2002

Ou seja, conforme podemos extrair dos trechos transcritos, a própria fiscalização esclarece a existência de recolhimentos antecipados, razão pela qual aplicável a regra da decadência do art. 150, §4º.

Vejam os dessa forma, em existindo GPS que possam aproveitar esse fundamento legal, para efeitos de cumprimento da exigência de legal de recolhimento antecipado , há de se aplicar o art. 150, §4º do CTN.

Ao contrário do que argumenta a procuradoria, a existência de recolhimentos antecipados pode ser detectada pela análise não apenas do relatório DAD, mas pelo conjunto de relatórios que compõem o auto de infração em conjunto com o relatório fiscal, e no presente caso, informação fiscal constante do processo.

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 12/2/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 07/3/2007. Os fatos geradores sob reapreciação envolvem as competências 12/2001 a 02/2002. Dessa forma, a luz do art. 150, §4º do CTN, considerando a demonstração nos autos de GPS recolhidas, correta a exclusão das competências, razão pela qual não há o que ser alterado no acórdão recorrido.

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 a aplicação do art. 32-A, da Lei n.º 8.212/91, 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, descumpriam a obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da

fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

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

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

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

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

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

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

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

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de

75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Cumpra 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.

Processo nº 15954.000130/2007-25
Acórdão n.º **9202-005.232**

CSRF-T2
Fl. 10

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 PARCIAL, para 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