



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

<b>Processo nº</b>	16095.000286/2008-17
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-006.026 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	28 de setembro de 2017
<b>Matéria</b>	67.618.4021 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO - APROPRIAÇÃO INDÉBITA. SÚMULA CARF Nº 106 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	MAXMOL METALÚRGICA LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. SÚMULA CARF Nº 106.

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

### **Do auto de infração ao recurso voluntário**

Trata o presente processo de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória - DEBCAD nº 37.014.821-5, à e-fl. 04, cientificado à empresa contribuinte em 24/08/2006, com relatório fiscal da infração às e-fl. 05.

De acordo com o relatório fiscal às e-fls. 52 e 53, o lançamento, é referente a contribuições descontadas em folhas de pagamento de segurados empregados dos períodos de 13/1996, 13/97, 13/98, 01/99 a 12/99, 13/99, 01/00 a 04/00, 06/00, 07/00, 10/00 a 12/00, 13/00, 01/01, 04/01, 13/01, 05/02, 12/02, 13/02 e 01/03, e diferença de contribuição do segurado da competência 05/00, e não repassados ao INSS.

O crédito lançado atingiu, acrescido de juros e multa, o montante de R\$ 122.467,22, consolidados em 24/08/2006.

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 57 a 64, em 06/09/2006. Já a Seção de Contencioso Administrativo da SRP, na Decisão-Notificação nº 21.425-4/0240/2006, prolatada em 22/09/2006, às e-fls. 419 a 425, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 27/02/2008, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 94 a 102, no qual reitera, em resumo, os seguintes argumentos de sua impugnação que entende não terem sido corretamente enfrentados na decisão nº 21.425-4/0240/2006:

- i) os vícios da autuação que levariam a sua nulidade: falta de provas que instruissem a notificação de lançamento;
- ii) as multas seriam confiscatórias, violando a constituição; e
- iii) os juros com base na taxa Selic seriam excessivos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 12/07/2012, resultando no acórdão 2301-002.955, às e-fls. 141 a 154, que tem as seguintes ementas:

*DECADÊNCIA PARCIAL*

*De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.*

*Nos termos do art. 103A 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.*

*Não há comprovação nos autos da ocorrência de dolo, fraude ou simulação capaz de atrair a incidência da regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN.*

*Havendo pagamento antecipado, aplica-se o disposto no artigo 150, § 4º do CTN.*

#### ***CONTRIBUIÇÃO DESCONTADA DOS SEGURADOS EMPREGADOS –INFORMADA EM GFIP***

*A empresa está obrigada a recolher, à Previdência Social, as quantias descontadas da remuneração paga aos segurados empregados a seu serviço, conforme estabelece o art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei 8.212/91*

#### ***DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO LEGAL. JUROS E MULTA***

*Inexiste o cerceamento de defesa quando a notificação de débito for lavrada de forma clara e precisa e em estrita consonância com a legislação previdenciária.*

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

*Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.*

#### ***MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.***

*Havendo beneficiamento da situação do contribuinte, deve incidir a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput 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.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 07/2001, anteriores a 08/2001, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e*

*Marcelo Oliveira, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Adriano Gonzáles Silvério.*

#### RE da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda foi intimada do acórdão em 24/10/2012 (e-fl. 155) e interpôs recurso especial de divergência, em 06/11/2012, às e-fls. 156 a 175, dele divergindo com relação a duas matérias: a) decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente às competência anteriores a 08/2001 e b) aplicação da retroatividade benigna à multa aplicada.

Relativamente à matéria de *a*), o Colegiado recorrido optou por aplicar o art. 150, § 4º do CTN, para contagem do prazo decadencial em situação fática que configurava crime de apropriação indébita pelo recolhimento das contribuições descontadas dos segurados sem repassá-las aos cofres públicos. Já os acórdãos paradigmas nº 2401-01.304 e nº 2401-00.249, afirmam que em caso de dolo ou fraude, caracterizado em situação de apropriação indébita, aplica-se o prazo decadencial do art. 173, inc. I do mesmo Código.

Já no tocante à matéria *b*), a Procuradora observa que tanto os acórdãos paradigmas por ela indicados quanto os acórdãos *a quo* foram proferidos após o advento da MP nº 449/2008, todos analisados à luz das alterações do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Daí expõe a divergência com a seguinte dicção:

*Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, caput, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§ 2º do art. 61).*

*Ao revés, os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para a Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do caput do art. 35 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.*

Indica como paradigmas da divergência os acórdãos nº 2401-002.453 e nº 2401-00120.

Nessa linha de raciocínio, a Procuradora afirma que as notificações fiscais e os autos de infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior, prevista no art. 35, II, da norma revogada, ou aquela insculpida no art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Ao final, a Procuradora requer o conhecimento de seu recurso, para que seja reformado o acórdão recorrido, seguindo o entendimento do seu recurso.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi apreciado pelo então Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, no despacho nº 2300-181/2014, às e-fls. 177 a 182, datado de 27/02/2014, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso especial cumprir os demais requisitos regimentais.

### **Contrarrazões da contribuinte**

Intimada (e-fl. 184) do acórdão nº 2301-002.955, do recurso especial de divergência da Fazenda e do despacho de admissibilidade nº 2300-181/2014 em 20/08/2014 (e-fl. 185), a contribuinte não se manifestou nos prazos regimentais.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

### **Decadência relativamente às competências anteriores a 08/2001**

Nesse ponto fez-se litígio sobre os períodos de apuração objeto de lançamento que poderiam estar fulminados pelo efeito decadencial, ao se considerar a aplicação do art. 150 §4º do CTN ou, alternativamente, o art. 173, I do CTN.

Se considerada a decadência com base no art. 173, inc. I, do CTN, operar-se-ia a decadência do direito de constituição do crédito para as competências compreendidas entre 13/1996 a 11/2000, inclusive os décimos terceiros salários de 1997 a 2000, conforme asseverou a relatora do voto vencido à e-fl. 147, tendo em vista a ciência do auto de infração ter ocorrido em 24/08/2006.

O relator do voto vencedor argumenta que não vislumbrou comprovação da existência de dolo, fraude ou simulação nos autos e que esse entendimento violaria o art. 146 do CTN<sup>1</sup>, com inovação nos critérios jurídicos do lançamento.

Com a devida vênia, discordo dessa posição. Ocorre que já no relatório fiscal, à e-fl. 52 se pode observar:

1. *O débito constante da presente notificação Fiscal de Lançamento de Débito-N.F.L.D., refere-se a contribuições descontadas em folhas de pagamento de segurados empregados dos períodos de 13/1996, 13/97, 13/98, 01/99 a 12/99, 13/99, 01/00 a 04/00, 06/00, 07/00, 10/00 a 12/00, 13/00, 01/01, 04/01, 13/01, 05/02, 12/02, 13/02 e 01/03, e diferença de contribuição do segurado da competência 05/00, e não repassados ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social, consoante ao disposto na Lei 8.212/91 e Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048 de 06.05.99. Tal procedimento caracteriza em tese "Crime de Apropriação Indébita", e será objeto de representação fiscal, para a competente apuração em instância própria.*
2. *A situação acima descrita, em tese, configura a prática de: Crime contra a Seguridade Social, de acordo com a alínea "d" do artigo 95 da Lei n. 8.212, de 24/07/91, verificado no período de 13/96 a 07/00, e Apropriação Indébita Previdenciária, previsto no artigo 168-A, incisos I, do Código Penal — Decreto-Lei n. 2.848, de 07/12/40, com a redação dada pela Lei n. 9.983, de 14/07/00, verificado no período de 10/00 a 01/03, motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.*

A leitura desse relatório pode ser associada à do relatório dos fundamentos legais do débito, à e-fl. 36, no qual se verifica também:

#### ***CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDAS E NÃO REPASSADAS OU DESCONTADAS E NÃO RECOLHIDAS***

*Competências : 10/1996, 13/1996, 08/1997, 11/1997 a 13/1997, 02/1998, 05/1998 a 06/1998, 09/1998, 11/1998, 13/1998 a 07/2000*

*Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 30, inciso I, "a", "b", art.33, parágrafo 5., e art. 95, parágrafo 1., "d" e "f", combinado com o art. 5. da Lei n. 7.492, de 16.06.86; Decreto-Lei n. 2.848, de 07.12.40 (Código Penal), art. 168. Decreto n. 83.081, de 24.01.79, art. 54, I, "a" e "b" e art. 55; Decreto n. 356, de 07.12.91; Decreto n. 612, de 21.07.92; Regulamento da Organização e do Custo da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto n. 2.173, de 05.03.97, art. 39, I, "a" e "b" e art.*

*104; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 216, I, "a" e "b" e parágrafo 5. e art. 281.*

---

<sup>1</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

*CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDAS E NÃO REPASSADAS OU  
DESCONTADAS E NÃO RECOLHIDAS*

*Competências : 10/2000 a 01/2001, 04/2001, 11/2001, 13/2001,  
05/2002, 12/2002 a 01/2003*

*A partir de 15.10.00: Decreto-Lei n. 2.848, de 07.12.40 (Código  
Penal), art. 168-A, parágrafo 1., I e II (acrescentados pela Lei n.  
9.983, de 14.07.00); Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 216, I,  
"a" e "b" e parágrafo 5.*

Evidente que o primeiro conjunto de competências, até julho de 2000, fica afastado da discussão, por qualquer critério que se discuta, após o acórdão recorrido, quando se trata do *dies a quo* da contagem do prazo decadencial quinquenal para as contribuições previdenciárias. Por outro lado, é evidente também que tanto no relatório fiscal quanto no relatório de fundamentos legais estavam expressos os critérios jurídicos que levaram à inquirir os fatos como apropriação indébita. Não vejo aqui qualquer inovação de critérios.

Observe-se que a contribuinte se queixa, em sua impugnação à e-fl. 59, da inexistência de provas da falta de recolhimento, reclamando que a autoridade fiscal não instruiu o auto de infração com nenhum de laudo, depoimento ou qualquer outro elemento de prova. Pretende que o fisco realize a prova negativa da existência de recolhimentos, mas não traz nenhum comprovante, para qualquer dos períodos lançados, de que ela tenha efetuado os recolhimentos reclamados; ônus dela, dentro do prazo decadencial (ainda que de cinco anos).

Assim, em face dessas considerações, a discussão sobre a matéria fica sobremaneira simplificada, tendo em vista a Súmula CARF nº 106, que com a seguinte redação:

*Súmula CARF nº 106 : Caracterizada a ocorrência de  
apropriação indébita de contribuições previdenciárias  
descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes  
individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art.  
173, inciso I, do CTN.*

Dessarte, observando-se que, para todas as competências lançadas a fiscalização apontou falta de recolhimento, ainda que pagamentos de contribuições tenham havido nessas mesmas competências, o disposto na Súmula nº 106 vincula meu voto pelo provimento do recurso especial de divergência da Fazenda.

**Aplicação da retroatividade benigna à multa**

Nessa matéria, a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transscrito:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória 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 auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei 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 (quinquzentos reais), nos demais casos.”

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

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

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

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

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

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

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigaçāo Principal - AIOP, pois estariam 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 lavrada 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.*

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 multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

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

Em face ao exposto, há que se aplicar o critério de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional e dar-lhe provimento reformando-se o acórdão recorrido para:

a) considerar a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, inc. I do CTN, o que levaria à caducidade somente das competências até novembro de 2000, inclusive; e

b) aplicar o critério de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos