



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

**Processo n°** 17460.000565/2007-57  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.446 – 2ª Turma  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2018  
**Matéria** 67.618.4189 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -  
DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO - PAGAMENTO APTO A ATRAIR O ART.  
150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.67.636.4010 - CS -  
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -  
PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS  
GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** MEDINA CIA LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/01/2007

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA DE PAGAMENTOS PARCIAIS.  
INCIDÊNCIA DO ART. 173, INC. I, DO CTN.

Ainda que existentes diversos pagamentos realizados, constatada a inexistência de quaisquer pagamentos relativos a um determinado fato gerador, deve-se considerar, para lançamento do tributo relativo a esse fato gerador, a contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao qual o lançamento do crédito tributário poderia ser realizado.

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.

Para os períodos em que houver multas relativas à obrigação principal além da acessória, 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 parcial, para afastar a decadência e para restabelecer o lançamento do crédito tributário referente à competência de 12/2001 e, também para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator e Presidente em Exercício.

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

## **Relatório**

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

Trata o presente processo de auto de infração - AI, DEBCAD nº 37.075.251-1, à e-fl. 02, no qual foram constituídos créditos referentes a contribuições para seguridade social, correspondente à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em decorrência do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

O crédito lançado tem como fatos geradores das contribuições lançadas, os valores arbitrados de remuneração ao Sr. Marcelo Nunes Garcia, no período acima citado, quando o mesmo já não mais era sócio da empresa (retirou-se da sociedade 01/08/2001, conforme Alteração de Contrato Social), porém continuava exercendo normalmente funções de administração junto a ela.

O AI foi cientificado à contribuinte em 15/03/2007 e constituiu créditos, para o período de 08/2001 a 01/2007, com multa e juros no valor de R\$ 106.152,03, consolidados em 13/03/2007, e tem seu relatório fiscal de infração posto às e-fls. 52 e 53

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 68 a 90, em 11/04/2007. Já a 7ª Turma da DRJ/BHE, no acórdão nº 02-17.122, prolatado em 13/02/2008, às e-fls. 106 a 110, considerou, por unanimidade, procedente o lançamento, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Inconformada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 122 a 144, argumentando, em apertada síntese, que:

- houve presunção para imputação de tributo, violando o princípio da legalidade e da tipicidade, sem verificar os acordos trabalhistas para constatar ajustes de caráter indenizatório;
- deve-se efetuar a contagem do prazo decadencial de cinco anos, disposta no CTN, em razão de a Constituição Federal definir a necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria;
- é inconstitucional a utilização da UFIR como correção monetária;
- a taxa Selic não pode ser utilizada para atualização dos débitos fiscais, mas sim os índices do INPC do IBGE; e
- a aplicação de multas é confiscatória devendo elas ser limitadas a 20%.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 18/04/2012, resultando no acórdão nº 2403-01.239, às e-fls. 153 a 175, que tem as seguintes ementas:

*PREVIDENCIÁRIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUÊNAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8.*

*O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “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”.*

*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.*

*Na hipótese dos autos, aplica-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF RICARF, com a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar pelo contribuinte.*

*A Recorrente teve ciência da NFLD no dia 15.03.2007, o período do débito é de 01/2002 a 01/2007. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 02/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.*

*A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.*

*Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE REGULARIDADE NO LANÇAMENTO - NÃO OCORRÊNCIA.*

*Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - TAXA SELIC - APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.*

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN*

*Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35A, para disciplinar a multa de ofício.*

*Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no*

*crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.*

*Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art.5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*ACORDAM os membros do Colegiado, nas Preliminares por unanimidade de voto, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo a decadência das competências até 02/2002, inclusive, com base no art. 150, § 4º do CTN. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja recalculada a multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a mais benéfica ao contribuinte.*

#### **Embargos de declaração da Procuradoria**

Cientificada do acórdão nº 2403-01.239 em 23/05/2012, a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou embargos de declaração em 22/06/2012, às e-fls. 177 a 180. Afirma a existência de contradição no acórdão, haja vista que, no voto, foi informado que no RDA (Relatório de Documentos Apresentados) estão indicados pagamentos para as competências de 05/1999 a 08/2001, 01/2002 e 02/2002 e com base no § 4º do art. 150 do CTN, declara a decadência dos lançamentos até a competência de 02/2002. Inexistindo recolhimentos para as competências entre 09/2001 e 12/2001, o critério para apuração da decadência nesse período deveria ser o do art. 173, inciso I, do CTN.

Pleiteia que sejam recebidos e providos os seus embargos para que seja saneado o vício apontado.

Em 25/11/2014, o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, então membro da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara apreciou os embargos na informação nº 2403-120, às e-fls. 183 a 188, na qual concluiu pelo não conhecimento dos embargos, não identificando neles a contradição apontada, nisso foi acompanhado pelo Presidente da Turma.

#### **RE da Fazenda**

A Procuradoria da Fazenda foi intimada do despacho acima em 09/01/2015 (e-fl. 189) e interpôs recurso especial de divergência, em 14/01/2015, às e-fls. 190 a 203, dele divergindo com relação a duas matérias: a) decadência do direito de constituição do crédito tributário, e b) aplicação da retroatividade benigna à multa.

Relativamente à matéria de a), em situação fática similar, o acórdão paradigma nº 2302-00.073, entendeu por aferir competência por competência a aplicação da regra decadencial, dependendo da existência de recolhimento para cada uma delas, e, em se tratando de lançamento por homologação, inexistindo tal recolhimento, se aplicaria a regra

disposta no art. 173, inc. I, do CTN. Já o acórdão *a quo* teria aplicada indistintamente a regra do § 4º, do art. 150, do mesmo Código, para todo período lançado, apesar de recolhimento em alguma competências apenas.

Já no tocante à b), segundo a Procuradora, no acórdão recorrido se entendeu que, para alcance da multa mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se aplicar o artigo 35, *caput*, da Lei nº 8.212/1991, observando-se e comparado-se 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).

No acórdão paradigma nº 2401-002.453 defende-se que, para situação fática idêntica, 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. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Ao final, a Procuradora requer o conhecimento de seu recurso, para que seja aplicada a regra do art. 173, I, do CTN para contagem da decadência, das competências de 09/2001 até 12/2001, bem como seja adotada a tese por ela esposada no cálculo da multa, a disciplina do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, se mais benéfico.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 241 a 249, datado de 12/04/2016, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o RE cumprir os demais requisitos regimentais.

Houve intimação (e-fl. 253) para que a contribuinte tomasse ciência do acórdão 2403-01.239, do Recurso Especial da PGFN e do Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da Procuradoria. A contribuinte foi considerada intimada em 14/06/2016, mas não mais se manifestou.

Há nos autos resolução de nº 9202-000.142 (e-fl. 263 a 267), informando a apensação do processo nº 17460.000597/2007-52 ao presente processo, para que prossigam em julgamento na mesma ocasião, pois o julgamento daquele depende de decisão que aqui se vá prolatar.

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.

## **Contagem do prazo decadencial**

O que se discutirá aqui é a regra de contagem do prazo decadencial para tributos lançados por homologação, em face da existência ou não de recolhimentos parciais.

O acórdão recorrido, com base no RDA, afirma a existência de recolhimentos para as competências do lançamento, com possibilidade de decadência, pela aplicação da regra do art. 150, § 4º do CTN, de 05/1999 a 08/2001, 01/2002 e 02/2002. Como a ciência do auto de infração ocorreu em 15/03/2007, a contagem do prazo decadencial, de acordo com o referido § 4º do art. 150 do CTN, implicava decadência dos créditos lançados até a competência de 02/2002, inclusive.

O critério jurídico adotado pelo acórdão recorrido não leva em consideração o efetivo recolhimento específico, relativo a cada competência lançada. Com efeito, o próprio acórdão recorrido defende o entendimento de que inexistindo pagamento há que se aplicar a regra de contagem estabelecida no inciso I do art. 173 do CTN.

Assim, pertinente a discussão proposta pela procuradoria, uma vez que ao afirmar que houve decadência dos créditos relativos a todas as competências anteriores a 02/2002, sem afirmar a existência de recolhimentos específicos para cada uma das competências, o relator do acórdão *a quo* utiliza critério jurídico diverso daquele utilizado no acórdão paradigma.

De fato, com o lançamento havido em 15/03/2007, a contagem do prazo decadencial pelo critério do art. 150, § 4º, do CTN alcançaria a competência de 02/2002, inclusive, haja vista que a ocorrência do fato gerador com o pagamento das verbas trabalhistas se dá em 03/2002.

Agora vejamos, para o mesmo lançamento havido em 15/03/2007, a contagem decadencial pelo art. 173, inc. I, do CTN, para fatos geradores sem pagamentos a eles relativos, alcançaria a competência de 12/2001, com ocorrência do fato gerador em 01/2002 (contagem iniciada no primeiro dia do exercício seguinte ao da possibilidade de lançamento do crédito tributário: 01/01/2003, término: 31/12/2007). Dessa forma, fatos geradores relativos às competências de 12/2001 e posteriores, para os quais não houvesse pagamentos parciais, não seriam alcançados pela decadência por esse critério de contagem.

Compulsando os autos, às e-fls. 42 e 43, verifica-se no RDA que, excluindo-se os períodos anteriores à competência de 12/2001 (alcançados pela decadência por qualquer critério que se escolha), não houve pagamento de contribuição social em relação à competência de 12/2001, com fato gerador em 01/2002. Para a competência de 01/2002, consta pagamento de R\$ 488,10, logo, a este é inaplicável o critério do art. 173, I, do CTN. Para todos os períodos seguintes a existência ou não de pagamentos é irrelevante.

Portanto, relativamente aos períodos considerados decaídos pelo acórdão *a quo*, cabe a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN apenas para a competência de 12/2001, com o restabelecimento do crédito a ela correspondente, exigido no auto de infração.

### **Aplicação da retroatividade benigna às multas**

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 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, 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 - AIOB, 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/AIOB, 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*

Processo nº 17460.000565/2007-57  
Acórdão n.º **9202-006.446**

**CSRF-T2**  
Fl. 284

---

*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, nas competências em que houve o lançamento de multas por descumprimento de obrigações principais em concomitância com multas por descumprimento de obrigação acessória baseada na redação do art. 32, §§ 4º e 5º, anteriormente à vigência da MP nº 449/2008, há que se aplicar o critério de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

### **Conclusão**

Assim, voto por conhecer e dar parcial provimento ao recurso de iniciativa da Fazenda Nacional, para que se afaste a decadência, para restabelecer o lançamento do crédito tributário referente à competência de 12/2001, apenas, e que se aplique 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