



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

**Processo n°** 18329.000220/2007-81  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-005.477 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** DECADÊNCIA. RETROATIVIDADE BENIGNA, NATUREZA DA MULTA, FATO GERADOR ANTERIORES A MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI 11.941/2009  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CARDIO NEFROCLÍNICA DELTA SOC S LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/04/2007

RECURSO ESPECIAL. MEDIDA PROVISÓRIA E LEI DE CONVERSÃO COM MESMO CONTEÚDO NORMATIVO. SITUAÇÃO FÁTICA SEMELHANTE. COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

Considerando que no caso concreto temos a identidade da norma trazida pela MP n° 449/08 e aquela posteriormente veiculada pela Lei de Conversão n° 11.941/09, deve-se conhecer de Recurso Especial de Divergência cujo objeto é a discussão acerca da multa mais benéfica para fins de aplicação do art. 106 do CTN.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTONOMIA. ART. 173, I DO CTN.

As obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo. Assim o descumprimento de obrigação acessória leva ao lançamento de ofício da penalidade, aplicando-se o art. 173, I do CTN.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI N° 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB N° 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 parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

## Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração - DEBCAD 37.134.562-6 referente a cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato do contribuinte ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, art. 32, inciso IV e §5º da Lei 8.212/91.

Contribuinte apresentou impugnação cujo conteúdo foi assim resumido pela DRJ: *Em síntese, alega que o direito, do fisco constituir seus créditos prescreve em cinco anos pois sendo as contribuições previdenciárias enquadradas nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional — CTN a partir da Constituição Federal de 1988, seriam improcedentes quaisquer autuações anteriores a 29/09/2002. Cita jurisprudências do Supremo Tribunal Federal que julgou inconstitucional os artigos 45 e 46 da Lei no 8.212/91. Aduz que o Auto de Infração — AI está vinculado as Notificações Fiscais de Lançamento de Débito lavradas na mesma ação fiscal e que a improcedência destas, anulam aqueles. Alega cobrança em duplicidade da multa aplicada nas NFLD's e AI's e requer: 1) a nulidade do AI por decadência da obrigação principal; 2) se não atendido solicita proporcionalidade na aplicação da multa; 3) a produção de provas e julgamento em conjunto de todos os processos decorrentes da*

*mesma ação fiscal; 4) a nulidade do lançamento por conter erro material no cálculo e constituir-se em multa cumulativa e 5) que as intimações sejam remetidas aos procuradores identificados nos autos.*

A impugnação foi julgada improcedente.

Inconformado o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário. Além de reiterar os argumentos de defesa, o Contribuinte em sede de preliminar requer a nulidade da decisão pela ausência de determinação da conexão entre os processos administrativos decorrentes da mesma ação fiscal e requer a redução da multa pela aplicação da Lei nº 11.941/2009.

Por meio do Acórdão 2403.01.164, a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho deu provimento parcial ao recurso para, aplicando o art. 150, §4º do CTN, reconhecer a decadência das competências até 10/2002, inclusive, e determinar o recálculo da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/06/2001 a 30/04/2007*

*PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO IRREGULARIDADE DA AUTUAÇÃO INOCORRÊNCIA.*

*Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.*

*PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA NÃO APRECIACÃO 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. 26A, 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 AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA GFIP APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8 PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUÊNAL APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN*

*O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n° 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° 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. 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.*

*Na hipótese presente, verifica-se que a decisão de primeira instância no processo da obrigação principal conexo a este, qual seja, processo n° 18329.000212/200734, constata pagamentos realizados pela Recorrente a homologar pela Auditoria-Fiscal no período 06/2001 a 10/2002, embora não haja recolhimento na competência 03/2002.*

*Então, aplicando-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62A, Anexo II, Regimento Interno do CARF RICARF, exsurge a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4°, CTN para todas as competências, posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte em pelo menos uma competência objeto do AI, além de não se materializar as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.*

*Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação da AI pela Recorrente se deu em 01.11.2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período 06/2001 a 04/2007.*

*Nos termos do artigo 150, § 4o, CTN, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 10/2002, inclusive.*

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO GFIP APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

*Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

*A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.*

**CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ARTIGO 32, IV, §§ 4° e 5°, LEI N° 8.212/91 APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI N° 8.212/91 C/C ART. 32A, LEI N° 8.212/91 PRINCÍPIO DA**

*RETROATIVIDADE BENÉFICA ATO NÃO  
DEFINITIVAMENTE JULGADO ART. 106, II, C, CTN*

*Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional CTN a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, §§ 4º e 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial para rediscussão de duas matérias:

1) a aplicação do artigo 173, I do CTN para fixação do termo inicial do prazo decadencial nos casos de lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, e

2) o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Cientificado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões requerendo o não conhecimento do recurso em relação a segunda matéria. Afirma que os acórdãos paradigmas são anteriores a vigência da Lei nº 11.941/2009 e, portanto, não podem ser considerados. No mérito requer o seu não provimento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

## **Do conhecimento:**

Pugna o Recorrido pelo não conhecimento do recurso no que tange a discussão da retroatividade benigna das multas trazidas pela Lei nº 11.941/2009.

Afastando as alterações constantes na Medida Provisória 449/2008, o contribuinte afirma que a Lei nº 11.941/2009 entrou em vigor em 27.05.2009, assim "os acórdãos paradigmas não se prestam como fundamento (...), eis que proferidos anteriormente

à edição da Lei que trouxe o abrandamento das multas e dos juros aos casos de inadimplemento ou ausência de declarações relativas à tributos previdenciários".

Inicialmente é importante destacar a relação intrínseca existente entre a Lei nº 11.941/2009 e a Medida Provisória nº 449/08, esta foi o texto base daquela, ou seja, há uma relação direta e umbilical entre os textos normativos ora analisados.

Embora de fato haja uma questão relacionada ao processo legislativo de alteração normativa, não podemos negar que independente da norma introdutora, os artigos aplicados e considerados pelos acórdãos recorrido (art. 26 da Lei nº 11.941/09) e paradigmas (art. 24 da MP 449/08) produziram no mundo jurídico, cada um em seu tempo, os mesmo efeitos. Isso porque a alteração inicialmente proposta pela medida provisória (que produziu efeitos até a sua conversão na lei) foi mantida nos mesmos termos pela respectiva Lei de Conversão nº 11.941/2009.

Vejamos:

<i>MP 449/08</i>	<i>Lei nº 11.941/09</i>
<p>Art. 24. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:</p> <p>(...)</p> <p>“<u>Art. 32-A.</u> O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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:</p> <p>I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3º; e</p> <p>II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.</p> <p>§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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.</p> <p>§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:</p> <p>I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou</p> <p>II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.</p> <p>§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:</p> <p>I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e</p> <p>II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.” (NR)</p> <p>“<u>Art. 35.</u> Os débitos com a União decorrentes das</p>	<p>Art. 26. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:</p> <p>“<u>Art. 32-A.</u> 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:</p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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.</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:</p> <p>I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou</p> <p>II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.</p> <p>§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:</p> <p>I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e</p> <p>II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”</p> <p>“<u>Art. 35.</u> Os débitos com a União decorrentes das</p>

<p>contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.” (NR)</p> <p>“<u>Art. 35-A.</u> Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.” (NR)</p>	<p>contribuições sociais previstas nas alíneas <i>a, b e c</i> do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</p> <p>“<u>Art. 35-A.</u> 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.”</p>
--	--

Considerando que não ocorreu qualquer mudança significativa no texto e embora os veículos que promoveram as alterações na Lei nº 8.212/91 sejam distintos (MP e lei), a norma introduzida sempre foi única e produziu desde a edição da medida provisória os mesmos efeitos.

Assim, o fato de na época do julgamento dos paradigmas a análise da aplicação da retroatividade ter sido feita com base nas alterações promovidas pela MP 449/2008, por si só não leva à inadmissibilidade do recurso, pois o entendimento adotado naqueles casos é o mesmo sustentado pela Recorrente, qual seja, na apuração da multa mais benéfica deve-se comparar o art. 35 da Lei nº 8212/91 (na redação anterior) e o art. 35A da mesma lei, entendimento não compartilhado pelo Colegiado *a quo*.

No mais, também não se sustenta o argumento de não conhecimento do recurso em razão da Instrução Normativa nº 971/2009. É indiscutível que as partes, os acórdãos recorrido e paradigmas convergem no sentido de que somente se aplicará o art. 106 do CTN no caso da nova norma ser mais benéfica ao contribuinte.

O que se discute, porém, é qual seria a regra para apuração da multa mais benéfica, a divergência está na classificação da natureza jurídica das multas e a fixação do critério de comparação entre elas.

A problemática foi didaticamente resumida pelo despacho de admissibilidade:

*Assinala que, embora diante de situações semelhantes, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob fundamento de que o art. 35, caput da Lei 8212/91 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11941/09. Afirma que, como na atual redação há remissão ao art. 61 da Lei nº 9430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20%.*

*Pondera que os paradigmas, por outro lado, entenderam que o art. 35 da Lei nº 8212/91 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11941/09, qual seja, o art. 35A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei 9430/96.*

*Salienta que nos paradigmas a aplicação da retroatividade benigna na forma do art. 61, §2º da Lei 9430/96 foi rechaçada de forma expressa.*

Diante do exposto, é possível observar que a divergência interpretativa, na forma como apresentada pela Fazenda Nacional, existe e deve ser analisada por esta Câmara Superior, razão pela qual, reiterando o despacho 2400-346/2013, conheço do recurso.

#### **Do processo nº 18329.000212/2007-34:**

Antes de analisarmos o mérito propriamente dito, é essencial destacar que o presente lançamento (DEBCAD 37.134.562-6) refere-se a cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato do contribuinte ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, art. 32, inciso IV e §5º da Lei 8.212/91.

**Trata-se de obrigação acessória lançada como consequência do lançamento da obrigação principal objeto do processo nº 18329.000212/2007-34, cujo trâmite administrativo já se encerrou e já ocorreu, segundo informações do sistema, inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal para cobrança do quantum devido.**

Assim, quando da efetivação do presente julgado, deve ser observado a existência de decisão já transitada em julgado na esfera administrativa e suas respectivas implicações ao caso.

#### **Do mérito recurso:**

Conforme exposto no relatório, o Recurso da Fazenda Nacional foi recebido para rediscussão de duas matérias: regra decadencial aplicada aos lançamentos cujo objeto é a cobrança de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória e ainda forma de cálculo da multa aplicada em razão das alterações promovidas na lei nº 8.212/91 com a edição da Lei nº 11.941/2009.

#### Decadência:

No que tange a primeira divergência, é sedimentado que o prazo decadencial aplicável às obrigações acessórias é aquele previsto no art. 173, I do CTN. Isso porque, independentemente do reconhecimento da decadência, em algum momento a obrigação principal era devida e por não ter sido adimplida gerou o lançamento de ofício, tanto do tributo quanto do respectivo descumprimento do dever instrumental.

A meu ver o art. 113 do CTN deixa claro que as obrigações acessórias, apesar de em sua maioria estarem relacionadas ao dever de pagar um tributo, dessas são distintas e autônomas:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

§ 2º *A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

§ 3º *A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Assim, descumprida uma obrigação acessória haverá o lançamento de ofício da penalidade, sendo irrelevante se discutir acerca da existência ou não de antecipação de pagamento da obrigação principal devendo neste caso ser aplicado o art. 173, I do CTN.

Cito, para ilustrar, o entendimento da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no acórdão 2401-003.209, que ainda nos traz apontamentos relevantes acerca da finalidade das informações prestadas em GFIP:

*Ressalto, que independente da decadência das obrigações principais ter sido decretada a luz do art. 150, § 4, nos autos de obrigação acessória não há como atribuir mesmo raciocínio, tendo em vista serem obrigações distintas, a de recolher a contribuição devida, e a de informar em GFIP fatos geradores de contribuição previdenciária. A informação em GFIP não possui o condão de apenas informar a contribuição devida, mas acima de tudo, informar a remuneração do segurado da previdência social, informação essa que irá subsidiar a concessão de benefícios e o correspondente cálculo do salário de benefício.*

Considerando a regra do art. 173, I do CTN a qual determina que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a contribuição poderia ser lançada, e considerando que o lançamento se reporta ao período de 06/2001 a 04/2007, temos como termo *a quo* da contagem do prazo decadencial a data de 01/01/2002. Como o contribuinte foi intimado do lançamento em 01/11/2007, deve reconhecer a decadência da multa referente ao descumprimento das obrigações acessórias relativas aos meses de junho a novembro de 2001. Permanece devida a multa relativa ao mês 12/2001, pois neste caso a obrigação acessória deveria ter sido cumprida em 01/2002.

#### Retroatividade da Lei nº 11.941/2009:

A segunda divergência apontada pelo Recorrente se refere 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)***

Apesar de não ter sido o entendimento inicial desta relatora, após exaustivos debates sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) 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 - regra já adotada pelo fiscal quando do lançamento do débito.

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 proferido no Acórdão nº 9202-004.000:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para*

*as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

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

*No presente caso, conforme consta do relatório, a multa aplicada ocorreu nos termos da Lei nº 8.212/91, art. 35A, c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, ambos com redação da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, por ser considerada mais favorável.*

*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.*

Sobre o assunto foi editada 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.*

---

Por fim, vale destacar que diante da menção feita no acórdão recorrido acerca do Processo 18329.000212/2007-34, se faz necessário perquirir acerca da ocorrência da decadência parcial da obrigação principal, pois para este período a retroatividade das multas por descumprimento de obrigação acessória se dará a luz do art. 32A, nos termos em que destacado acima.

**Conclusão:**

Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito dou-lhe parcial provimento para **i)** reconhecer, com base no art. 173, I do CTN a decadência da multa referente ao descumprimento das obrigações acessórias relativas aos meses de junho a novembro de 2001, e **ii)** determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri