



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.721053/2012-38  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.383 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de outubro de 2023  
**Recorrente** HEIDELBERG DO BRASIL SISTEMAS GRÁFICOS E SERVIÇOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2003, 2004, 2005

**AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.**

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto. Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder à autuação, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO FORMAL. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. POSSIBILIDADE.**

Tratando-se de ato administrativo anulado em decorrência de incorreta fundamentação legal da infração cometida e da multa aplicada, o ato pode ser reemitido com inserção da correta fundamentação legal.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA**

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

**LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AI - CFL 68.**

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

**MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A análise da retroatividade benigna, no caso das multas, por descumprimento de obrigação acessória, relacionadas à GFIP, será realizada mediante a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/09, com as regradas no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a aplicação da retroatividade benigna da multa para a obrigação acessória, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente).

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Por descrever de forma clara e objetiva a lide objeto do lançamento, bem como o trâmite processual anterior, transcrevo partes do voto da eminente relatora(ac. **16-77.299**) **14ª Turma da DRJ/SPO**:

Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.300.265-3, fl. 06, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5.º da Lei n.º 8212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4.º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3048/99, código de fundamento legal (CFL) 68.

De acordo com o Relatório do Processo Administrativo Fiscal de fls. 07/23, e Anexos I e II, de fls. 24/51, o Contribuinte apresentou GFIP's (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 02/2003, 03/2003, 05/2003 a 09/2003, 11/2003 a 02/2004, 04/2004 a 06/2004, 08/2004, 10/2004 a 12/2004, 03/2005 a 06/2005. Em conformidade com os Tópicos I, II e III do Relatório:

- Este Auto de Infração foi lavrado em substituição ao Auto de Infração DEBCAD n.º 37.211.178-5, cujos lançamentos, nas competências retro mencionadas, foram tornados nulos por vício formal, conforme decisão proferida no Acórdão 16-23.813 da 12ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1;

(...)

## DA IMPUGNAÇÃO

4. Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 16/05/2012, fl. 1.128, o Contribuinte impugnou o lançamento tempestivamente, em 14/06/2012, através do instrumento de fls. 1.136/1.159, com juntada dos seguintes documentos:

Ao analisar a impugnação apresentada ao lançamento substitutivo do vício, a DRJ deu-lhe parcial provimento em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/03/2003, 01/05/2003 a 30/09/2003, 01/11/2003 a 29/02/2004, 01/04/2004 a 30/06/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 31/12/2004, 01/03/2005 a 30/06/2005

**AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.**

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder à autuação, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO FORMAL. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. POSSIBILIDADE.**

Tratando-se de ato administrativo anulado em decorrência de incorreta fundamentação legal da infração cometida e da multa aplicada, o ato pode ser reemitido com inserção da correta fundamentação legal.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA PARCIAL. SÚMULA VINCULANTE. STF.**

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos tributários será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

Tratando-se de Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/03/2003, 01/05/2003 a 30/09/2003, 01/11/2003 a 29/02/2004, 01/04/2004 a 30/06/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 31/12/2004, 01/03/2005 a 30/06/2005

**LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AI - CFL 68.**

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.**

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

**MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O cálculo para aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado no momento do pagamento, parcelamento ou execução do crédito, comparando-se a legislação vigente à época da infração com os termos da Lei n.º 11.941/2009.

Cientificada do julgamento em questão apresentou recurso voluntário no qual reafirma teses apresentadas ao julgador de origem alegando, em breve resumo: inicialmente Realiza uma síntese da situação fática que originou o auto de infração; alega nulidade da autuação por vício material do lançamento anterior, cita a súmula vinculante n.8 do STF bem como requer a aplicação do art. 150, §4 do CTN; pede pela revogação da multa imposta e a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte (art. 106. Inc. II o CTN, retroatividade benigna); alega excesso na constituição do crédito tributário e decadência dos valores referentes a dezembro de 2003.

Ao final requer;

113. Diante de todo o acima exposto, é a presente para requerer o reconhecimento da ilegitimidade da presente multa por meio do integral cancelamento do Auto de Infração, em razão dos fundamentos expostos no presente recurso.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gleison Pimenta Sousa , Relator.

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Em seu recurso o contribuinte não apresenta teses meritórias. Cinge-se a controvérsia em preliminares de decadência, seja a decadência original do lançamento, seja a decadência pela não aplicação do inc. II do art. 173, do CTN, por entender a recorrente que o vício que maculou o lançamento original seria de natureza material e não formal. Para além, há pedido de aplicação do da retroatividade benigna na forma do art. 106. Inc. II o CTN, para que a multa seja calculada na sistemática do art. 32-A da lei 8212/91 e não na forma do art. 32.

Em relação a alegação de violação ao art. 146 do CTN, compreendo que é dever do julgador apresentar argumentação clara e condizente com os elementos dos autos, não havendo que se falar em inovação da fundamentação, sendo também dever da autoridade julgadora analisar os elementos fáticos presentes nos autos. Nesse sentido, uma vez anulado por vício formal o auto de infração é dever de a autoridade lançadora refazer o lançamento na forma do inc. II do art. 173 do CTN. Assim, não há no julgamento de origem, qualquer violação ao artigo 146 do CTN.

**Das Alegações Sobre a Anulação do AI n.º 37.211.178-5 (lançamento original)**

De acordo com o Acórdão 16-23.813, de 15/12/2009, o qual anulou o AI n.º 37.211.178-5:

"(...)AUTO DE INFRAÇÃO. CAPITULAÇÃO LEGAL EM DESACORDO COM A FALTA COMETIDA. NULIDADE.

É nulo o lançamento decorrente de auto de infração lavrado com incorreta fundamentação legal quanto à conduta típica, o que acarreta cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

(...)

Verifica-se, no entanto, que o presente Auto de Infração foi lavrado com fundamento no art. 32-A da Lei 8.212/91, introduzido pela Medida Provisória n.º 449, de 04/12/2008, posterior ao período em que a infração objeto da autuação foi cometida.

Assim, tem-se que, no caso em tela, para as infrações ocorridas no período de **março de 2003 a junho de 2005**, concernentes à omissão de fatos geradores em GFIP e à apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores, a autoridade autuante não aplicou a legislação em vigor na data dos fatos geradores, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

Dessa forma, o presente Auto de Infração, do modo como foi lavrado, não pode prevalecer, pois houve, no caso, o incorreto fundamento legal da infração cometida, com preterição do direito de defesa do Contribuinte. Resta caracterizado, portanto, o vício de legalidade (art. 53 da Lei n.º 9.784/99), que determina a nulidade do lançamento (art. 59 do Decreto n.º 70.235/72).(..."

Ao analisar o tipo de vício a macular o lançamento, a autoridade julgadora entende tratar-se de vício formal:

#### 8.2. Segundo De Plácido e Silva **vício de forma:**

É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento em que se materializou, pela omissão de requisito ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica.

8.3. De maneira didática Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martines López em Processo Administrativo Federal Comentado, 2ª Edição, p.469 explicam que:

"Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo ou da multa, enquanto a motivação é a demonstração, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de forma e formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não cause cerceamento de direito de defesa ao administrado."

8.4. E ainda, na mesma obra p.473:

"Assim, se a invalidade do lançamento decorre de problemas nos pressupostos de constituição do ato, ou seja na aplicação da regra matriz de incidência (direito material), diz-se que o vício é material. Se a anulação decorre de vício de forma ou de formalização do ato, o vício é formal e se aplica o artigo 173, inciso II, para reinício da contagem do prazo decadencial." (grifei)

8.5. No caso em análise constata-se que o Auto de Infração DEBCAD n.º 37.233.182-3 foi anulado em decorrência de equívoco em um requisito indispensável,

ou seja, a incorreta fundamentação legal da infração cometida e da multa aplicada. Trata-se, pois, de vício formal que pode ser convalidado com a prática de novo ato.

Aqui uma observação, em que pese respeitar a anulação perpetrada pelo órgão de piso, entendo que o lançamento não incorreria em qualquer vício uma vez que a autoridade lançadora realizou o lançamento com base na nova legislação, esta mais benéfica ao sujeito passivo. Em recurso voluntário, o próprio contribuinte pede, agora, a aplicação do famigerado art. 32-A. Ora o que fez a autoridade lançadora original foi não aplicar o art. 144 do CTN e aplicar o art. 106, retroagindo a norma mais benéfica ao sujeito passivo. Ressalto, na oportunidade, que tal observação é apenas argumentativa e que mostra a efetividade do fato gerador da obrigação acessória em questão mesmo no lançamento original

Entretanto, se levarmos em conta que efetivamente ocorreu um vício na fundamentação do lançamento, me filio ao entendimento do julgador de piso para o caso, por entender trata-se de erro formal e atrair, dessa forma, a incidência do art. 173, II, do CTN, não havendo que se falar em decadência para as competências 2004 e 2005 pelo motivos que passo a expor.

A respeito da decorrência da anulação por vício formal nos ensina o Professor Leandro Palsen (curso de direito tributário, 11ª ed., pág. 449), grifei:

Quando, efetuado o lançamento, restar posteriormente anulado em razão de algum vício formal (**por exemplo, ausência de requisitos essenciais no auto de infração, elencados no art. 10 do Decreto n. 70.235/72, ou violação ao direito de defesa no processo administrativo-fiscal**), terá o Fisco a reabertura do prazo decadencial para proceder a novo lançamento do mesmo crédito. É o que dispõe o art. 173, II, do CTN ao dizer da contagem do prazo de cinco anos “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado”.

No mesmo sentido, o professor Claudio Carneiro (curso de direito tributário e financeiro 9ª ed., 2009, pág. 740), grifei:

Art. 173, inciso II, do CTN

Essa hipótese será usada quando houver a anulação do lançamento anteriormente realizado. A anulação em tela tem que decorrer de **vício formal (natureza adjetiva), ou seja, aquele ligado ao procedimento do lançamento (causa de nulidade), como, por exemplo, lançamento feito por autoridade incompetente, insuficiência ou ausência na fundamentação no lançamento, ou ausência de assinatura da autoridade fiscal. Não se aplica nos casos em que ocorreu vício material (natureza substantiva), ou seja, aqueles que dizem respeito à substância da obrigação tributária, como, por exemplo, inexistência de fato gerador, imunidade, isenção ou aplicação indevida da responsabilidade tributária.** Assim, considerando-se a anulação de lançamento por vício formal, no cômputo do prazo decadencial, contam-se 5 anos da decisão definitiva que anular o lançamento. Aqui, o prazo se inicia como hipótese de suspensão; enquanto durar o processo para apuração da nulidade e após a decisão definitiva, inicia-se o prazo decadencial de 5 anos.

Pelo exposto, entende-se que o vício formal está ligado à exteriorização do ato administrativo de constituição do crédito tributário, por seu turno, o vício material liga-se umbilicalmente a regra matriz de incidência tributária e a própria obrigação tributária.

No caso analisado, também não se nega a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na forma do art. 114 e 115 do CTN. Desse modo, o vício que maculou o lançamento

original tem origem em elemento extrínseco do lançamento, quanto a forma de exteriorização do ato e não macula, a meu sentir, de vício material o crédito originalmente lançado.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal

Um exemplo ajuda a compreender o caso concreto, imaginemos a situação na qual um lançamento perfeito e acabado seja anulado por um erro de grafia na fundamentação do lançamento, no exemplo, a autoridade fiscal ao invés de fundamentar o lançamento em uma Lei de 1991, por erro de ortografia, indica uma Lei de 1091, ora, é possível imaginar que o erro em questão macula a regra-matriz de incidência tributária? Entendo que não, o exemplo ajuda a compreender que tal erro de grafia ou fundamentação, não macula materialmente o lançamento realizado, pode, efetivamente, afetar o direito de defesa do contribuinte, mas não a ocorrência efetiva do fato gerador. Nestes termos, trata-se de erro no processo de formalização do auto e não no seu objeto. Nestes casos, terá o Fisco a reabertura do prazo decadencial para proceder a novo lançamento do mesmo crédito, na forma do prescrito pelo CTN.

A câmara superior por vezes já entendeu nesse sentido que, não maculando substancialmente o artigo 142 do CTN, o vício seria de natureza formal:

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 1997 VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA. VÍCIO MATERIAL O defeito apresentado reveste a natureza de vício material, em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável. O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descrita no art. 142, caput, do CTN. **Numero da decisão:** 9202-006.135

Portanto, no caso em análise, o vício apontado na anulação do crédito tributário original, não maculou substancialmente os elementos da constituição do crédito tributário, nos termos dos 142 do CTN:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo **tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e**, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Analisando conjuntamente os argumentos postos, pode-se extrair que o vício material ocorre quando a deficiência no lançamento é tamanha que não é possível a aplicação do inc. II, do art. 173, do CTN. Tal vício ocorre, por exemplo, quando o lançamento é realizado em pessoa diversa da devida, ou mesmo quando se atribui fatos inexistentes ou inverídicos no auto de infração, como também quando a autoridade lança em um determinado período (aspecto temporal da hipótese de incidência) quando, em verdade, os fatos ocorreram em outro. Todos estes fatos maculam o lançamento e o mesmo, caso seja refeito, deve obedecer aos ditames decadenciais do art. 150, parágrafo 4º ou 173, I do CTN, não se lhes aplicando o regramento do inc. II, do art. 173 do mesmo diploma legal.

Por seu turno, o vício formal é aquele que está na forma externa do ato e, não obstante dificultar à compreensão do fato gerador ou do próprio lançamento, não afeta, de modo substancial a regra-matriz de incidência tributária, este vício pode ocorrer, por exemplo, pela falta de assinatura da autoridade competente, uma rasura no documento de lançamento que dificulta o entendimento da fundamentação ou mesmo um lançamento realizado por autoridade incompetente ou, como no caso analisado, sem o campo da fundamentação legal adequado. Todos estes vícios não impactam diretamente a obrigação tributária e nem nos fatos efetivamente ocorridos e deve, desse modo, atender ao do inc. II, do art. 173, do CTN, permitindo o reinício do prazo para lançamento.

No caso em análise, constata-se que a anulação em questão ocorreu por simples erro na fundamentação do lançamento pelo qual a autoridade lançadora utilizou artigo de lei posterior à data do fato gerador, este diga-se de passagem, mais benéfico ao contribuinte.

Cumprido notar que a obrigação tributária, à época já se encontrava perfeita e acabada, a regra-matriz de incidência tributária também se encontra completa, não havendo que se falar em vício material, mas de vício formal permitindo a reabertura do prazo para lançamento na forma do art. 173, inciso II, do CTN.

Posto isto, cumpre ressaltar, no que se refere ao crédito aqui constituído: o presente AI n.º 37.300.265-3, abrangendo as competências 02/2003, 03/2003, 05/2003 a 09/2003, 11/2003 a 02/2004, 04/2004 a 06/2004, 08/2004, 10/2004 a 12/2004, 03/2005 a 06/2005, foi lavrado em 11/05/2012 - sendo o Contribuinte dele cientificado em 16/05/2012; o presente AI foi lavrado em substituição ao AI n.º 37.211.178-5, considerado nulo conforme o Acórdão 16-23.813, de 15/12/2009; a nulidade se deu em virtude da constatação da existência de vício formal insanável, por cerceamento de defesa, como acima exposto. Segundo dados que constam nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o AI n.º 37.211.1785, tornado nulo, foi lavrado em 18/12/2008 e cientificado ao Contribuinte em 05/01/2009. A decisão proferida no Acórdão 1616-23.813 foi cientificada ao Contribuinte em 15/06/2011 (fls. 240/242).

Pelo exposto, verifica-se que na lavratura do presente AI substitutivo n.º 37.300.265-3, foi observado, pela Fiscalização, o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso II do CTN, tendo decorrido menos de 5 (cinco) anos entre a constituição do crédito pelo presente AI (16/05/2012) e a data em que se tornou definitiva a decisão que anulou por vício formal o lançamento efetuado por meio do AI n.º 37.211.178-5 (15/06/2011).

De tal modo, o vício no lançamento original não prejudicou a Constituição posterior do crédito tributário por trata-se de vício formal, não havendo que se falar em **decadência para as competências dos anos de 2004 e 2005.**

### **Da Decadência das Competências do ano de 2003**

Analisando a peça recursal apresentada, noto que existe preliminar de decadência do crédito tributário para as competências de 2003. Em síntese, o sujeito passivo alega que o crédito tributário lançado para o ano de 2003 já estava decaído no momento do lançamento. Ao analisar os autos do processo, constatei que a notificação do lançamento ocorreu em 5/01/2009 (lançamento original) para os fatos geradores ocorridos em 2003. Ao julgar a impugnação, o

julgador de origem deu-lhe parcial provimento em relação a decadência, a exceção da competência 12/2003.

Necessário, neste argumento, identificar a data na qual se considera realizado o lançamento e constituído o crédito tributário. Tal marco põe fim ao prazo decadencial. Em se tratando de lançamento de ofício, consolidou-se na doutrina e na jurisprudência que o termo do prazo de decadência é notificação válida do lançamento. Assim, após o Fisco realizar o lançamento, ele precisa comunicar que fez isso ao sujeito passivo para que este possa pagar o tributo ou impugná-lo, caso não concorde com o que está sendo cobrado. “É a notificação que confere efeitos ao lançamento realizado, pois antes daquela não se conta prazo para pagamento ou impugnação.” (ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10ª ed., São Paulo: Método, 2016, p. 377).

Ademais, trata-se de entendimento sumulado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça no verbete n. 662:

SÚMULA N. 622 A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.

No mesmo sentido nos ensina o Professor Hugo de Brito Machado Segundo(Manual de direito Tributário, 10ª ed., pág. 236)

Vale ressaltar que, como até a ocorrência da notificação ao sujeito passivo o lançamento não se considera efetuado (CTN, art. 145), o prazo de decadência do direito de lançar, seja ele o do art. 150, § 4º, seja ele o do art. 173, do CTN, flui até a data dessa notificação, que deve ocorrer antes de consumada a extinção do direito da Fazenda.

Retornando ao caso em questão, o Auto de Infração foi consolidado e enviado à recorrente por via postal, com o AR nº 468328373BR, resultando em seu recebimento apenas em 05/01/2009. Portanto, para os fatos geradores que ocorreram em 02/2003 a 03/2003, 05/2003 a 09/2003, 11/2003 a 12/2003, a notificação de lançamento só foi realizada em 5/01/2009.

A respeito da temática, decadência de lançamento por descumprimento de obrigação acessória, o CARF sumulou o assunto, da seguinte forma:

Súmula CARF 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Nesse sentido, como se trata de obrigação acessória e o prazo previsto para a referida declaração ser 07-01-2004 o prazo decadência do art. 173, I, do CTN só se iniciou em 01-01-2005. Desse modo, em se tratando de obrigações acessórias, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, considerando que a notificação do lançamento ocorreu em 05/01/2009, data em que se encerrou a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito

tributário, os períodos em questão não se encontravam decaídos e poderiam ser lançados até 31-12-2009.

Portando, sem razão a recorrente.

### **Da Retroatividade Benigna**

O recorrente pleiteia retroatividade benigna com a aplicação retroativa do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91.

Anteriormente o tratamento dado a retroatividade em questão era o da Súmula CARF n.º 119, o art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 e portaria a Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 20 de abril de 2010) I até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 20 de abril de 2010).

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 20 de abril de 2010).

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 20 de abril de 2010) II a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 20 de abril de 2010).

### **Súmula CARF n.º 119**

Súmula CARF n.º 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996(superada).

### **Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009**

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 n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Deve-se ressaltar, igualmente, que houve a revogação da Súmula CARF n.º 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que motivou o cancelamento da súmula.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional também atualizou seu entendimento e incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do enunciado do tema 1.26, alínea 'c', com amparo nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

#### Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, entendo que deve-se aplicar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Assim, entendo que o cálculo da multa mais benéfica deve ser realizado na forma da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

Como decorrência lógica das premissas dessa interpretação, as multas conexas por descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação de GFIP( multas CFL 68) , deve ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009, aplicando-se a mais benéfica ao recorrente.

No presente caso, como se trata de descumprimento de obrigação acessória devem ser cotejados os arts. 32 e 32-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, aplicando-se o mais benéfico.

### **Das Decisões Administrativas e Judiciais e das Doutrinas**

Em relação às decisões judiciais apresentadas, esclareço que apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016).

Sem razão o recorrente.

### **Conclusão**

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para determinar que a multa por descumprimento de obrigação acessória, relacionadas à GFIP, seja calculada mediante a comparação das penalidades previstas do art. 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/09, com as regradadas no art. 32-A da Lei 8.212/91, aplicando-se a mais benéfica.

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa

Fl. 13 do Acórdão n.º 2202-010.383 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.721053/2012-38