



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

Processo n° 10630.720335/2011-46
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.190 – 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE ARACUAÍ - PREFEITURA MUNICIPAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/07/2010

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, 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 e Relator

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

Relatório

Do Processo, até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de 08 autos de infração (AI), às e-fls. 002 a 161, cientificados ao contribuinte em 17/03/2011, com relatório fiscal às e-fls. 169 a 190.

Os autos de infração englobam créditos previdenciários envolvendo descumprimentos de obrigação principal (AIOP) e de obrigação acessória (AIOA), relativamente às contribuições sociais devidas à Seguridade Social, ao Seguro de Acidentes do Trabalho GILRAT e aos Terceiros (Outras Entidades e Fundos), no período de 01/2007 a 12/2007, inclusive competência 13/2007, bem como verificação das compensações efetuadas no período de 03/2010 a 07/2010, conforme a seguir, resumidamente, são discriminados:

AIOP

DEBCAD N°	DESCRIÇÃO	VALOR
37.335.959-4	Contribuições previdenciárias patronais para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, referentes a valores indevidamente excluídos da base de cálculo nas folhas de pagamento, bem como de fatos geradores relativos aos segurados empregados e contribuintes individuais, não incluídos em folha de pagamento nem declarados em GFIP.	358.238,72
37.335.958-6	Contribuições sociais destinadas a Seguridade Social, parte não descontadas, parte descontadas e não repassadas na época própria, bem como não declaradas em GFIP.	31.253,41
37.335.957-8	Glosas de compensações indevidamente consideradas pelo contribuinte.	1.253.206,56
TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS		1.642.698,69

AIOA

DEBCAD N°	DESCRIÇÃO	VALOR
37.327.378-9	FL 30 - a Prefeitura deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social, com agravamento por agravante específica.	4.570,71
37.327.379-7	FL 35 - a Prefeitura, na qualidade de empresa, deixou de apresentar os arquivos magnéticos, no formato Manad, das	45.706,65

	folhas de pagamento e da contabilidade de jan a dez/2007, com agravante específica.	
37.335.955-1	FL 38 - a Prefeitura deixou de apresentar documentos solicitados em intimações, com agravante específica.	45.706,65
37.327.380-0	FL 59 - a Prefeitura deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, no período de jan a dez/2007, com agravante genérica.	3.047,14
37.327.381-9	CFL 78 - a Prefeitura apresentou a GFIP com incorreções ou omissões, relacionadas a fato gerador da contribuição previdenciária e recolhidas ou não relacionadas a fato gerador, nas competências de janeiro, maio a 13º/2007 e de mar a jul/2010.	8.440,00
TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS		107.471,15
TOTAL GERAL (OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS + OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS)		1.750.169,84

Os autos de infração foram impugnados às e-fls. 850 a 935, em 03/06/2011. A 7ª Turma da DRJ/BHE considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão nº 02-33.230, de 05/07/2011, às e-fls. 937 a 954, para manter integralmente os créditos tributários exigidos.

Inconformada, em 09/08/2011, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 958 a 970, no qual argumentava apenas no que concerne ao direito à compensação, aduzindo, em resumo, que o direito a ela não está prescrito, porque a contagem do prazo iniciava-se quando da Resolução do Senado Federal que expurgou do ordenamento jurídico a contribuição previdenciária relativa aos agentes políticos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 10/07/2012, resultando no acórdão 2302-01.911, às e-fls. 982 a 990, que deu provimento parcial ao recurso, pelo qual:

A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n.º 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n.º 11.941 foi reenumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n.º 8.212 de 1991. Também devem ser excluídos do lançamento as glosas efetuadas nas competências de 03/2010 a 06/2010. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n.º 8.212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449 de 2008.

Embargos de declaração do DRFB de Governador Valadares

O Delegado da Receita Federal em Governador Valadares, em face do provimento parcial para que se afastassem os valores decorrentes das glosas de compensações indevidas dos períodos de março a junho de 2010, e por haver informação nos autos de que o Município impetrou ação judicial contra a cobrança das contribuições previdenciárias sob remuneração paga a agentes políticos/Lei nº 9.506/97, a qual se encontrava ainda em

andamento, inexistindo nos autos qualquer decisão favorável ao município autor, solicitou, à e-fl. 994, a alteração do acórdão nº 2302-01.911, para manutenção das referidas glosas no tocante aos autos de infração DEBCAD nº 37.335.957-8 (AIOP) e DEBCAD nº 37.327.381-9 (AIOA), uma vez que tal fato foi omitida qualquer consideração sobre a ação judicial na prolação desse acórdão.

No Despacho de nº 2302-054 do Presidente da 2ª Turma da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, às e-fls. 996 a 998, foram admitidos os embargos, em 23/08/2013, para que fosse prolatado novo acórdão, no qual houvesse manifestação sobre a matéria omitida.

Em face dos embargos, a Turma elaborou novo acórdão, de nº 2302-002.725, às e-fls. 999 a 1007, em 17/09/2013, novamente dando provimento parcial ao recurso, com as seguintes ementas:

COMPENSAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO. INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO. RECURSO REPETITIVO DO STJ.

Nos termos do art. 170A do CTN, "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial". A vedação se aplica, inclusive, às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido, nos termos do REsp 1.167.039DF, cuja decisão foi proferida na sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil.

DECISÕES DEFINITIVAS DO STF E STJ. SISTEMÁTICA PREVISTA PELOS ARTIGOS 543B E 543C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Nos termos do art. 62A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Em virtude do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235 de 1972 somente será conhecida a matéria expressamente impugnada.

MULTA MORATÓRIA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

O benefício da retroatividade benigna constante da alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma

penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo devido e não recolhido, o mecanismo de cálculo da multa de mora introduzido pela MP n.º 449/08 deve operar como um limitador legal do valor máximo a que a multa poderá alcançar, eis que, até a fase anterior ao ajuizamento da execução fiscal, a metodologia de cálculo fixada pelo revogado art. 35 da Lei n.º 8.212/91 se mostra mais benéfico ao contribuinte, devendo ser aplicado até a competência 11/1998.

A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

O acórdão, por sua vez, teve agora a seguinte redação:

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos em acolher os Embargos de Declaração. Por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, em vista da interposição de ação judicial com idêntico pedido e na parte conhecida dar-lhe provimento parcial, devendo a multa ser aplicada na forma do artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, para as competências até 11/2008. A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, multa de ofício. As multas relativas aos Autos de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória de GFIP, devem ser calculadas considerando as disposições do artigo 32A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/2009.

Recurso Especial da Fazenda

Cientificada do acórdão nº 2302-002.725, em 17/10/2016 (e-fl. 1009), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência, às e-fls. 1010 a 1021, em 1º/11/2013.

A Procuradora afirma que o acórdão recorrido entende ser desnecessária a soma da multa da obrigação principal com a acessória para efeitos de comparação com o que dispõe o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 e segue:

De fato, para a Turma recorrida, a comparação deve ser feita separadamente. Primeiro, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da norma revogada, com o novo art. 32-A da Lei n. 8.212/91. Depois, no que toca à multa por descumprimento de obrigação principal, aplicar-se o disposto no art. 35, revogado, por ser essa a regra vigente na data da ocorrência do fato gerador, limitada ao percentual de 75%. Portanto, para v. acórdão recorrido o art. 35-A deve ser sempre ignorado na comparação entre as multas.

Para sustentar a divergência, indica os acórdãos paradigmas 2401-002.453 e 9202-02.086, dos quais extrai que, para casos como o dos autos, em que houve lançamento da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as multas da sistemática antiga (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 3-5A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Ao final, requer seja conhecido o recurso para que lhesa dado provimento, com a conseqüente reforma do acórdão *a quo*, para que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade lançadora, para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, conforme o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.

O Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, pelo despacho nº 2300-014/2015, às e-fls. 1024 a 1028, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade, em 19/03/2015.

Contrarrrazões da contribuinte

Cientificada do acórdão de recurso voluntário e do recurso especial de divergência da Fazenda, por meio da Intimação ARF/TOI/MG Nº 021/2015 (e-fl. 1030), em 29/04/2015 (A.R. à e-fl. 1031), a contribuinte apresentou intempestivamente contrarrrazão às e-fls. 1032 a 1039, em 15/05/2015.

Argumenta que deva ser mantido o critério de apuração da multa exposto no acórdão recorrido, devendo as multas por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal serem aplicadas isoladamente e da forma menos onerosa ao contribuinte.

A forma de cálculo proposta pela recorrente, que considera um somatório de multas a ser analisado, além de não refletir a melhor interpretação do princípio da retroatividade benigna, também traz um caráter de confisco às penalidades, ao considerar um somatório de multas que deveriam ser tratadas isoladamente.

Conclui requerendo o não provimento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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

Por seu lado, as contrarrazões da contribuinte são intempestivas. O A.R. indica a ciência do acórdão *a quo*, e do recurso especial de divergência da contribuinte em 29/04/2015, Nas contrarrazões trazidas aos autos, o carimbo de protocolo indica a recepção em 15/05/2015. Iniciada a contagem do prazo para apresentação das contrarrazões em 30/04/2015, um dia útil, e contados quinze dias dessa data, conforme disposto no art. 69 do Anexo II do RICARF, temos o *dies ad quem* em 14/05/2015. Assim, não serão admitidos os argumentos da contribuinte naquele documento.

Com as considerações acima realizadas, há que se enfrentar o tratamento das multas quando existirem multas por descumprimento de obrigação principal para as mesmas competências em que foram aplicadas as multas por descumprimento de obrigação acessórias relativas à falta de declaração ou declaração inexata em GFIP.

Nessa matéria, 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 - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

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

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

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

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

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

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

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei

nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

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

Atentando-se ao relatório fiscal observa-se que o auto de infração que resultou no DEBCAD nº 37.335.957-8, foi relativo a glosas de compensações indevidas, havidas em 2010, já implicando a multa do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, (0,33% ao dia, com teto de 20%), por força do § 9º do art. 89 da mesma Lei.

Além disso, para as demais obrigações principais lançadas, bem como aquela acessória ligada aos seus fatos geradores (DEBCAD nº 37.327.381-9), no documento de e-fls. 493 e 494 está apresentada uma planilha de cálculo comparativo das multas aplicadas, no qual se observa que o procedimento fiscal seguiu exatamente o disposto na Portaria PGFN/RFB nº 14, acima citada. Já os lançamentos de multas por descumprimento de obrigação acessórias, cujas multas não se vinculam ao valor do tributo, DEBCADs números: 37.327.378-9, 37.327.379-7 37.335.955-1 e 37.327.380-0, obedeceram às disposições legais aplicáveis, sem influência da transição das normas aplicáveis.

Processo nº 10630.720335/2011-46
Acórdão n.º **9202-006.190**

CSRF-T2
Fl. 1.055

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, 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 dar provimento ao recurso de iniciativa da Fazenda Nacional, 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

Processo nº 10630.720335/2011-46
Acórdão n.º **9202-006.190**

CSRF-T2
Fl. 1.056
