



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

Processo nº 10640.002618/2007-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.720 – 2ª Turma
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LAR DE MARIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/1996 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RELATÓRIO FISCAL. OMISSÃO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. AUSÊNCIA DE ERRO DE DIREITO. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

O desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos, acarreta erro de fato e não de direito, o que, por sua vez, esbarra em vício de natureza formal.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento para reconhecer a natureza do vício como formal e determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2403.002.843 proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 03 de dezembro de 2014, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 2.224:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/1996 a 30/09/2006

GFIP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não restou comprovado neste processo.

Possível o lançamento de ofício de valores já declarados pelo contribuinte.

IMUNIDADE CONDICIONADA AOS DITAMES DA LEI. REQUISITOS LEGAIS NÃO CUMPRIDOS.

Para o gozo da isenção, a entidade deve preencher os requisitos legais, dentre os quais requerer ao INSS. Este, uma vez verificada a compatibilidade com os preceitos legais, reconhecerá o pedido.

A falta de requerimento impede o gozo da isenção.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

As verbas à título de auxílio-alimentação, ainda que não inscritas previamente no PAT, possuem natureza indenizatória. Por esta razão, tais verbas não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Desta forma tem decidido o STJ e este Conselho.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35

da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Conforme consta do Relatório Fiscal, fls. 984 a 992:

Os Créditos Fiscais lançados na NFLD em referência se referem a contribuições destinadas Seguridade Social e a terceiros, não recolhidas pela empresa ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social, cujos fatos geradores são constituídos por valores percebidos por segurados empregados e contribuintes individuais. Tais créditos se referem à contribuição patronal, à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e a terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE).

2- O presente Crédito Fiscal é proveniente de valores pagos a empregados e demais pessoas físicas e foram apurados através de recibos de pagamento diversos e recibos de pagamento de salários sendo que, a partir de 01/1999, foram também apurados parcialmente em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, e abrange o período de 01/1996 a 09/2006, cujo detalhamento pode ser encontrado no DAD - Discriminativo Analítico de Débito, anexo da NFLD.

Dentro do prazo regulamentar, a Contribuinte **apresentou impugnação**.

Com a análise da impugnação apresentada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte (MG) converteu o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 866, fls. 2.058 a 2.070, e, após o retorno, foi elaborado Relatório Fiscal Complementar, fls. 2076 a 2.086.

A Contribuinte apresentou **Aditamento à impugnação**, fls. 2.095 a 2.105.

Por meio do Acórdão nº 02-20.596, a 7ª Turma da Delegacia de Origem **julgou procedente em parte o lançamento fiscal**, com a seguinte conclusão, fls. 2.147 a 2.168:

Isto posto, e encontrando-se o presente lançamento revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante Fundamentos Legais do Débito, As fls. 465 a 474, e ao disposto nos artigos 33 e 37 da Lei 8.212, de 1991, voto pela

procedência em parte da NFLD 37.028.159-4, para excluir da mesma o período alcançado pela decadência, como demonstrado a seguir: (...).

Em decorrência da **análise do Recurso Voluntário** interposto pelo Contribuinte, foi dado provimento parcial ao recurso, nos termos abaixo transcritos, 2.224 a 2.261:

ACORDAM os membros do Colegiado, dar provimento parcial para: a) Por unanimidade excluir o levantamento 007 Alimentação após 0199 e; b) Por Maioria determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, vencido Paulo. c) Pelo voto de qualidade, manter o crédito apurado no levantamento 003 e Sal. Decl. Em GFIP, vencidos Marcelo Magalhães Peixoto (relator), Ivacir Julio de Souza e Daniele Souto Rodrigues; d) Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso na questão da isenção. Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto (relator), Daniele Souto Rodrigues e Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas. Relator designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Posteriormente, foram opostos **embargos de declaração** pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 2.264 a 2.275, contudo não foram admitidos, conforme constam das fls. 2.278 a 2.279.

Em seguida, foi interposto **Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional**, fls. 2.281 a 2.328, por entender a recorrente que o aresto merece reforma, visto que o acórdão recorrido diverge do paradigma, em síntese:

a) no que se refere à natureza do vício, sustentando que eventuais deficiências na descrição do fato gerador da infração geram apenas nulidade do lançamento por vício formal, e não vício de natureza material, como assim decidiu o Acórdão Recorrido;

b) quanto à preclusão administrativa referente à multa;

c) no que diz respeito ao critério de comparação para fins de aferição da multa mais benéfica, em virtude das alterações dos dispositivos da Lei 8.212/91, que tratam dessa matéria, pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Foi realizado exame de admissibilidade, fls. 2.331 a 2.343, sendo dado seguimento ao citado Recurso para a rediscussão de duas das três questões suscitadas (item a e c).

No que se refere ao mérito, a Recorrente aduz, em síntese, que:

a) segundo o disposto no artigo 28 da Lei n. 8.212/91, que define as parcelas integrantes do salário-de-contribuição e as exceções estabelecidas no parágrafo 9º do mesmo artigo, em especial a alínea “c”, previsão repetida pelo artigo 214, § 9º, III, do

Decreto n. 3.048/99, para fundamentar a exigência bastaria a não comprovação pelo autuado de sua inscrição no PAT;

b) por entender que a “fiscalização em momento algum trata objetivamente das informações a respeito desse levantamento, ou seja, se trata de pagamento em pecúnia, in natura, ticket, logo item 4.5. do Relatório Fiscal não possui a fundamentação suficiente à afastar a conclusão chegada pelo colegiado”, a decisão ora recorrida anulou o lançamento por vício que qualificou como sendo de natureza material;

c) ausência de motivação, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

d) uma eventual insuficiência na descrição dos motivos que ensejaram o lançamento não pode ser considerada como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos. A questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese poder-se considerar como insuficientemente descrito. Não houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa;

e) não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato;

f) trata-se de suposto vício na descrição fático-jurídica que, em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos). Logo, se se cogitar de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão-somente na exteriorização do ato do lançamento;

g) o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a eventual insuficiência na descrição do fato gerador do lançamento constitui vício material, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo;

h) no caso, não houve o vício proclamado pela decisão recorrida, razão pela qual impõe-se o afastamento da nulidade proclamada, e, se vício houve no lançamento, o que se admite apenas por amor ao debate, este seria de natureza formal e não material;

i) sobre a multa, o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma

totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária;

j) redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que corresponde ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devido e não recolhido;

k) a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, nas hipóteses nas quais o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício;

l) não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;

m) para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS;

n) cumpre voltar a atenção para o disposto na Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009, sobre as regras a serem observadas em razão do advento da MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009;

o) NFLD em testilha deve ser mantida, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Apesar de regularmente citado, o Contribuinte não se manifestou.

É o relatório

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade.

1. Da natureza do vício apontado pela decisão recorrida

Conforme narrado, a matéria controvertida refere-se à natureza do vício do lançamento, quando existe deficiência na descrição do fato gerador da infração.

O acórdão recorrido consignou o entendimento no sentido de que o vício é de natureza material. Por outro lado, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorreu sob o fundamento de que o vício é de natureza formal.

Compulsando-se a decisão recorrida, extrai-se os seguintes fundamentos sobre a nulidade declarada:

Dentre os levantamentos realizados pela fiscalização, consta a 007 – ALIMENTAÇÃO APÓS 01/1999: corresponde aos adicionais pagos a títulos de alimentação após 01/1999 inclusive.

Ocorre que no decorrer do Relatório Fiscal elaborado, não constam demais informações à respeito desse levantamento, o que leva ao questionamento do que se trataria? Pagamento de alimentação a funcionários sem estar a empresa inscrita no PAT? Foi pagamento em pecúnia? In natura? Ticket? Seria Alimentação dos Contribuintes Individuais? Reembolso de despesa?

Analizando o Relatório de Lançamentos, percebe-se que o valor do levantamento (Principal) é mensalmente em torno de R\$ 135,00 (cento e trinta e cinco reais) a R\$ 175,00 (cento e setenta e cinco reais). Poderia se tratar de pagamento de alimentação a funcionários ante a modicidade dos valores.

Ocorre que à míngua de informação, há, no mínimo, de ser questionada a legalidade do lançamento neste tocante, por cerceamento do direito de defesa, já que não haveria sequer como o contribuinte saber de onde a base destes valores foram apurados, não oportunizando assim, uma defesa ampla, ante a obscuridade da informação para oportunizar o contraditório.

Dessa forma, entendo que deva ser o lançamento anulado por vício material quanto a este levantamento.

O relatório fiscal assim tratou do tema:

4.5 - a empresa forneceu adicional salarial a título de alimentação a seus empregados, em desacordo com o disposto no art. 214, §9º, III, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, DOU 07/05/1999. Apesar de intimada, deixou a empresa de apresentar fiscalização o comprovante de adesão ao PAT — Programa de Alimentação do Trabalhador, nos termos da Lei nº 6.321, de 14/04/1976.”

A fim de elucidar a matéria, cabe destacar que o lançamento, como ato administrativo de caráter vinculado, é constituído por cinco elementos essenciais de validade: competência, finalidade, motivo, objeto e forma.

Para análise da preliminar ventilada, interessa-nos o exame do objeto e da forma.

O objeto, como ensina José dos Santos Carvalho Filho, *consiste na alteração no mundo jurídico que o ato administrativo se propõe a processar*.

Especificamente sobre o **objeto** do lançamento fiscal, o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe:

*“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.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

No que se refere à **forma**, o art. 10 do Decreto 70.235/72 assim determina:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Para ajudar na distinção entre vício formal e material, basta identificar o erro existente, se ocorreu erro de fato, o vício será considerado formal, contudo, se ocorreu erro de direito, o vício será material.

Para Paulo de Barro Carvalho, o erro de fato é um desajuste interno da estrutura do enunciado, nos termos seguintes:

O erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

O erro de direito, na visão de Paulo de Barros caracteriza-se como um descompasso de feição externa, conforme abaixo transcrito:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa. (...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

Desse modo, o erro de direito está atrelado ao plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valoração jurídica dos fatos, enquanto o erro de fato recai sobre as circunstâncias do caso em exame.

Com efeito, o equívoco na descrição dos fatos pode caracterizar tanto um vício material quanto um vício formal, a depender do caso concreto.

Portanto, quando há descrição equivocada dos fatos utilizados na demonstração da ocorrência do fato gerador, há relação com o conteúdo do lançamento, pois exige-se a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para verificação da ocorrência do fato gerador.

Contudo, no caso dos autos, o vício não decorreu de um erro, mas sim de uma omissão quanto ao detalhamento do fato, ou seja, a fiscalização deixou detalhar os fatos relativos ao pagamento de auxílio-alimentação.

Diante dessa situação, o acórdão de piso entendeu pela existência de vício material, considerando a ocorrência de cerceamento do direito de defesa da Recorrida.

Com a análise dos autos, observa-se que foi realizado relatório complementar, após manifestação da Contribuinte, bem como, em sede recursal, não houve alegação quanto ao prejuízo pela parte interessada, em decorrência de tal falha do relato fiscal.

Assim, não se vislumbrando a existência de prejuízo à defesa, ao meu ver, não haveria razão para o reconhecimento de nulidade do lançamento.

Contudo, com a observância aos limites da controvérsia, que trata apenas da natureza do vício, entendo que deve este ser considerado como formal.

2. Da retroatividade benigna

Consoante narrado, controvérsia reside na aplicação das penalidades relativas às contribuições previdenciárias previstas na Lei n.º 8.212/91, com alterações promovidas pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

Sobre o tema, utilizo-me do voto de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos abaixo transcrito.

Cumpra 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 multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 3ª 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.

Diante do exposto, voto conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento para reconhecer a natureza do vício como formal e determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

