ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10665.000777/2007-99

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

Processo nº	10665.000777/2007-99
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-005.221 – 2ª Turma**
Sessão de	21 de fevereiro de 2017
Matéria	NORMAS GERAIS - DECADÊNCIA E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrentes	ZANINI INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PENALIDADE. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 08, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional, relativamente à decadência. Tratando-se de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, incabível a discussão acerca da existência ou não de pagamento antecipado, aplicando-se o art. 173, inciso I, do CTN.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212, DE 1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP Nº 449, DE 2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14, 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 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 do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

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

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (CFL 68) lavrado em razão da apresentação de Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Nas GFIP das competências 03/2002 a 12/2006, não foram informadas as remunerações pagas aos segurados empregados Renzo Argentin e Riccardo Dal Pozzo, a título de aluguel de imóvel, e os valores pagos aos contribuintes individuais (planilha de fls. 14 a 19). A ciência do lançamento ocorreu em 24/10/2007 (fls. 01).

Em sessão plenária de 29/11/2011, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2803-001.158 (fls. 117 a 125), assim ementado:

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/10/2007

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

1. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, situação que tornou mais benéfica, determinadas infrações relativamente às obrigações acessórias. A novel legislação acrescentou o art. 32-A a Lei n º 8.212.

2. Em virtude das mudanças legislativas e de acordo com a previsão contida 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.

> *3*. In casu*, portanto, deverá ser observado o instituto da retroatividade benigna, com a consequente redução da multa aplicada ao contribuinte.*
>
> *Recurso Voluntário Provido em Parte."*

A decisão foi assim registrada:

> *" Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). A multa deve ser calculada considerando as disposições do inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (na redação dada pela Lei nº 11.941/09), tendo em vista tratar-se de situação mais benéfica para o contribuinte, conforme se pode inferir da alínea "a" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional CTN."*

O processo foi encaminhado à PGFN em 21/03/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 126). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 05/05/2012, o que foi feito em 09/04/2012 (fls. 127 a 131), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 132.

O apelo visa rediscutir a aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-842/2013, de 10/12/2013 (fls. 150 a 154).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega em síntese:

- antes das inovações da MP 449/2008, além da lavratura do auto de infração para imposição de multa isolada, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91, também se realizava o lançamento do principal, em NFLD, com incidência da multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91;

- diante de tal separação, com o advento da MP 449/2008, ao menos dois dispositivos devem ser analisados para que se possa determinar com precisão a norma legal que regulará a aplicação da multa: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91;

- tendo em vista que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis, entende a União que a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados se dá pela adoção da tese a seguir descrita;

- o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, recolhendo-se, contudo, as contribuições destinadas a Seguridade Social;

- toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, tal como no caso dos autos, a multa lançada será única, prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91, *in verbis*:

> *"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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)".*

- tal dispositivo remete à aplicação do artigo 44 da Lei n° 9.430/96, que dispõe:

> *"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).*
>
> *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"; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). (Grifos nossos)*

- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese exposta, pois a Lei nº 9.430/96 abarca as duas condutas em questão: descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- ressalta-se que, no presente feito, houve lançamento de contribuições sociais, logo, de acordo com a nova sistemática, a princípio, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96);

- essa foi a conclusão a que chegou o eminente relator do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias;

- nessa linha de raciocínio, os Autos de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (arts. 35, II e 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91) ou a do art. 35A incluída pela MP 449.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida conforme o entendimento demonstrado no apelo.

Cientificada em 02/03/2015 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 141), a Contribuinte, em 17/03/2015, ofereceu as Contrarrazões de fls. 143 a 151 e interpôs o Recurso Especial de fls. 154 a 161.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede a manutenção da decisão recorrida. Quanto ao Recurso Especial, apresenta os seguintes argumentos:

- tratando-se o lançamento de multa por não cumprimento de obrigação acessória constituidora de crédito tributário, tal característica, bem como o fato de a fiscalização apontar que não foram informados parte dos fatos geradores, mister se faz aplicar o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN;

- neste sentido, cabe trazer à baila acórdão paradigma, por meio do qual a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, em oposição ao entendimento firmado no acórdão objurgado,

asseverou que "*por tratar o lançamento de não cumprimento de obrigação acessória constituidora de crédito tributário e por a fiscalização apontar que não foram informados parte dos fatos geradores, aplica-se o disposto no § 4°, do artigo 150, do CTN*" (Acórdão nº 2403-002.950);

- assim sendo, levando em consideração que o fato gerador de algumas multas se deu no período de 03/2002, 05/2002 e 07/2002, não existem dúvidas a respeito da ocorrência da decadência sobre tais cobranças e da sua consequente extinção;

- ocorridos os fatos geradores das multas em 03/2002, 05/2002 e 07/2002, o prazo decadencial, nos termos do art. 150, §4° do CTN, findar-se-ia em 03/2007, 05/2007 e 07/2007, respectivamente;

- sendo assim, levando em consideração que a notificação da lavratura do Auto de Infração ocorreu somente em outubro de 2007, resta claro o decurso do prazo decadencial.

Ao final, o Contribuinte pede que se declare a decadência de todas as multas cujos os fatos geradores ocorreram antes de 10/2002.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto devem ser conhecidos.

Trata-se de Auto de Infração (CFL 68) lavrado em razão da apresentação de Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Nas GFIP das competências 03/2002 a 12/2006, não foram informadas as remunerações pagas aos segurados empregados Renzo Argentin e Riccardo Dal Pozzo, a título de aluguel de imóvel, e os valores pagos aos contribuintes individuais (planilha de fls. 14 a 19). A ciência do lançamento ocorreu em 24/10/2007 (fls. 01).

Em seu apelo, a Contribuinte pede a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, alegando a existência de pagamentos relativos aos períodos em questão. Nesse passo, a decadência estender-se-ia até a competência 09/2002, inclusive.

Ocorre que o presente processo trata de descumprimento de obrigação acessória, cujo lançamento é levado a cabo na modalidade de ofício, e não de homologação, portanto não se harmoniza com a problemática de existência ou não de pagamento antecipado. Assim, o dispositivo do CTN a ser aplicado é o artigo 173, inciso I, sem possibilidade de deslocamento do *dies a quo* para a data do fato gerador, como quer o Contribuinte.

Assim, considerando-se que o Contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 24/10/2007, e que os fatos geradores ora tratados ocorreram no período de 03/2002 a 12/2006, aplicando-se o art. 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial, interposto pelo Contribuinte.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, este visa rediscutir a aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

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 n 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

> *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 n° 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 n° 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 n° 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44, da Lei n° 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, é necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei n° 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A, da Lei n° 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o parágrafo anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA, somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP, não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que, na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A, da Lei n° 8.212, de 1991, correspondente aos 75% previstos no art. 44, da Lei n° 9.430, de 1996. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º doart. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pelaMP 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 noart. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingido pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime, proferido no Acórdãonº9202-004.499, de 29/09/2016:

> *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 n° 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.

Nesse 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, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 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. 3ºA 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 oart. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pelaLei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º doart. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pelaLei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma doart. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pelaLei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º doart. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pelaLei 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 noart. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pelaLei 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 daMedida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4ºO valor das multas aplicadas, na forma doart. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pelaLei 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 noart. 35-Adaquela Lei, acrescido pelaLei 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.

Em face ao exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Em síntese, conheço de ambos os Recursos Especiais e, no mérito, nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo