



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

Processo nº 10700.000049/2007-11
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.515 – 2ª Turma
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

CONHECIMENTO PARCIAL. PENALIDADE E RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MATÉRIA COM DECISÃO DEFINITIVA DO STJ. RESP nº 923.012/MG.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar decisão judicial transitada em julgado, nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC).

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

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

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI 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.

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 parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à decadência e à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente 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, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de auto de infração para cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato do contribuinte ter apresentado Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores da totalidade das contribuições previdenciárias devidas no período. Entre as verbas omitidas foram apontadas: remunerações pagas a segurados sem vínculo empregatício, auxílio filhos excepcionais, abonos indenizatórios de acordos coletivos, participação nos lucros e resultados e salário maternidade.

Segundo Relatório Fiscal, em agosto de 2001, a Contribuinte incorporou outras 15 empresas do ramo de telecomunicações. Durante processo de fiscalização foi constatada a irregularidade apontada, tendo sido esclarecido que foi aplicado um AI referente a cada incorporada e um referente à incorporadora em função da necessidade de observar o número de segurados por empresa, de forma a aplicar o limite do art. 284, I e II, do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS). A observância deste limite se deu por empresas separadamente até 07/2001, data da incorporação. A partir de 08/2001, foi considerada a empresa como um todo. Apesar da separação acima, todos os autos de infração foram lavrados no CNPJ da contribuinte Telemar registrada sob o CNPJ 33.000.118/0001-79.

O presente AI (DEBCAD 35.505.462-0) refere-se à incorporada Telecomunicações de Roraima S.A. - Telaima (CNPJ 05.934.567/0001-59), tendo a apuração compreendido o período de 01/1999 a 12/2004.

Consta do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF (e-fls. 38) as seguintes NFLD's: 35.576.769-4, 35.576.764-3, 35.576.765-1, 35.576.766-0, 35.576.767-8, 35.576.768-6 e 35.576.770-8.

Intimado a contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 95) defendendo a decadência parcial do lançamento com base no art. 150, §4º do CTN e ilegitimidade passiva haja vista a impossibilidade cobrança de multa da sucessora por infrações praticadas pela sucedida nos termos do art. 132 do CTN. No mérito pugna pela exclusão da multa uma vez que houve o pagamento das parcelas relativas aos contribuintes individuais e salário maternidade e pelo fato das demais verbas apuradas não integrarem a base de cálculo da contribuição.

O auto de infração foi mantido pela Secretaria da Receita Previdenciária.

Em sede de recurso voluntário o Contribuinte reitera seus argumentos de defesa, destacando ainda que o prazo de 10 anos aplicado pelo órgão julgador para cálculo da decadência é inconstitucional conforme jurisprudência construída pelos tribunais. Em tempo, cita a Súmula Vinculante nº 08 do STJ e requer o recálculo da multa em função da publicação da MP nº 449/09 e do art. 106, II, 'c' do CTN.

Por meio da Resolução nº 2401-00.055, a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária converteu o julgamento em diligência para apuração de quais as notificações fiscais correspondem as obrigações principais que deram origem ao presente lançamento por descumprimento de obrigação acessória.

Em resposta à diligência temos o relatório fiscal de e-fls. 321 que aponta e conclui que as obrigações principais relevantes para o presente processo são:

NFLD	Processo	Descrição
35.576.767-8	12045.000559/2007-87	participação nos lucros/resultados
35.576.768-6	37280.000871/2006-38	Auxílio Filhos Excepcionais, Auxílio Material Escolar, Complemento Auxílio-Doença e Abonos Indenizatórios.
35.576.769-4	15374.002950/2009-44	Contribuintes Individuais
35.576.764-3	37280.001940/2005-40	salário-maternidade.

Ciente das informações prestadas, o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso para declarar com base no art. 173, I do CTN a decadência até a competência 11/99, inclusive 13º salário/99, excluir a penalidade aplicada em relação aos pretensos fatos geradores rechaçados nos lançamentos principais (NFLD's correlatas), rejeitar a arguição de ilegitimidade passiva e recalcular o valor da multa, tendo como limite o previsto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32, INCISO IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91.

Constitui fato gerador de multa, por descumprimento de obrigação acessória, apresentar o contribuinte à fiscalização Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP com omissão de fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

De conformidade com a jurisprudência dominante neste Colegiado, tratando-se de auto de infração decorrente de descumprimento de obrigação acessória, onde o contribuinte omitiu informações e/ou documentos solicitados pela fiscalização, caracterizando o lançamento de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito previdenciário é de 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTOS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADOS PROCEDENTES EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Autuações/Notificações Fiscais, pertinentes ao descumprimento da obrigação principal, declaradas procedentes em parte, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, o que se vislumbra na hipótese vertente.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO EMPRESARIAL POR INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE EM RELAÇÃO À MULTA PUNITIVA DO SUCESSOR. CABIMENTO.

Na esteira da legislação tributária que contempla a matéria, notadamente o artigo 132 do Código Tributário Nacional, corroborada pela jurisprudência firmada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a empresa sucessora, in casu, por incorporação, responde pelos tributos, bem como pelas multas de natureza punitiva decorrente do descumprimento de obrigações acessórias, da empresa sucedida.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em

conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada do acórdão a Contribuinte apresentou recurso especial visando rediscutir os seguintes temas:

- 1) termo inicial da contagem do prazo decadência para lançamento de ofício de obrigação acessória vinculada à obrigação principal: acórdão paradigma nº 2403-002.961;
- 2) aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas. Requer seja aplicado o art. 32-A, inciso I da Lei nº 9.430/96: acórdão paradigma nº 2302-003.359; e
- 3) Exigência de multa punitiva à sucessora nos casos de lançamento lavrado após a incorporação: acórdão paradigma nº 1201-000.764.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Antes de analisarmos o mérito, pertinente tecer comentário acerca do conhecimento do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, especificamente no que tange a terceira divergência: exigência de multa punitiva à sucessora nos casos em que o lançamento se dá após a incorporação.

Conforme consta do relatório o presente lançamento imputou a Recorrente na condição de empresa incorporadora a responsabilidade pelo pagamento de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias devida pela empresa incorporada. Valendo destacar

que embora os fatos geradores das obrigações tenham ocorrido em momento anterior, o lançamento das respectivas penalidades somente se deu em data posterior à operação societária da incorporação.

A divergência suscitada tem como base decisão proferida no acórdão paradigma nº 1201-000.764, datado de 08.11.2012. Na situação analisada, o Colegiado deu provimento ao recurso do contribuinte fixando o entendimento de que somente se aplica multa de ofício/penalidade à sucessora, por atos praticados na gestão da empresa extinta, se essa tiver sido lançada antes do ato sucessório.

Embora da fato exista um conflito entre a decisão recorrida e o acórdão citado o que temos é um impedimento regimental para o conhecimento do recurso neste ponto.

Reza o art. 67, §12 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar decisão definitiva do STJ e STF proferidas em sede de Recurso Repetitivo ou Repercussão Geral. Referido artigo, na data de ciência do acórdão recorrido (02.07.2015), da interposição do recurso (16.07.2015) e do respectivo exame de admissibilidade (19/10/2015) possuía a seguinte redação:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

...

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

...

II - decisão judicial transitada em julgado, nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC); e

...

Neste aspecto, e o sobre o tema, temos que destacar a existência de decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 923.012/MG sob a sistemática dos recursos repetitivos e cujo trânsito em julgado se deu em 04.06.2013. O tribunal superior firmou a seguinte tese:

Tema 382: A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho ao analisar embargos de declaração opostos pelo contribuinte, afastando qualquer dúvida quanto ao alcance da decisão, assim se manifestou:

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar

com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

Vale mencionar, inclusive, que este Tribunal Administrativo diante da jurisprudência pacificada revogou, por meio da Portaria CARF nº 72/2017, sua súmula 47.

Assim, diante do exposto, aplicando art. 67, §12 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, deixo de conhecer o recurso do contribuinte no que tange ao tema: exigência de multa punitiva à sucessora nos casos em que o lançamento se dá após a incorporação. Quanto aos demais pontos o recurso preenche os requisitos regimentais razão pela qual, ratificando o despacho de admissibilidade, deles conheço.

Do mérito:

Da decadência:

É sedimentado que o prazo decadencial aplicável às obrigações acessórias é aquele previsto no art. 173, I do CTN. Isso porque, independentemente do reconhecimento da decadência da obrigação principal essa em algum momento foi devida e por não ter sido adimplida gerou o lançamento de ofício da multa pelo respectivo descumprimento do dever

instrumental, multa essa que nos termos do art. 113, §3º do mesmo diploma assumirá a natureza de obrigação principal.

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

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

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

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

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

Assim, descumprida uma obrigação acessória haverá o lançamento de ofício da penalidade, devendo neste caso ser aplicado o art. 173, I do CTN ainda que tenha havido o pagamento parcial do crédito relacionado à obrigação principal.

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

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

Diante do exposto, com base no art. 173, I do CTN, e por se tratar de recurso interposto pelo contribuinte (o que impede o *reformatio in pejus* em relação ao mês de 13/1999, considerando que a obrigação acessória dessa competência somente seria devida a partir de 01/2000), mantenho a decisão recorrida que limitou a decadência para o período de 01/1999 a 11/1999 e 13/1999.

Da retroatividade benigna:

O outro ponto do recurso trata da controvérsia relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

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 AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto 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. 32-A 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 da 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.

Processo nº 10700.000049/2007-11
Acórdão n.º **9202-006.515**

CSRF-T2
Fl. 564

Vale destacar, conforme consta do relatório que o presente lançamento está atrelado aos seguintes processos:

NFLD	Processo	Descrição
35.576.767-8	12045.000559/2007-87	participação nos lucros/resultados
35.576.768-6	37280.000871/2006-38	Auxílio Filhos Excepcionais, Auxílio Material Escolar, Complemento Auxílio-Doença e Abonos Indenizatórios.
35.576.769-4	15374.002950/2009-44	Contribuintes Individuais
35.576.764-3	37280.001940/2005-40	salário-maternidade.

Embora ainda não haja decisão definitiva em relação ao processo 37280.000871/2006-38, quanto aos demais débitos as informações constantes no sítio do CARF apontam a manutenção parcial dos valores lançados, fato que nos permite fixar a tese que será aplicada em relação ao cálculo da multa sem trazer quaisquer prejuízos às partes.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, conheço em parte do recurso do Contribuinte e na parte conhecida nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri