



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

Processo n° 10805.723391/2012-74
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.491 – 2ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE MAUÁ - PREFEITURA MUNICIPAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA 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 do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2402-004.051, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Autos de Infração de Obrigação Principal e acessória, consoante Termo de Verificação Fiscal (fls. 243/270), apurados no período de 01/2008 a 12/2008, decorrentes do equivocado enquadramento da alíquota para apuração das contribuições destinadas a financiar os benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT de 1% (um por cento), quando o correto é 2%, e do pagamento de parcela remuneratória sem a incidência de contribuição previdenciária e sem a informação em GFIP das seguintes rubricas: Hora Extra; Alimentação; Transporte; Bônus Mérito; Bônus Merecimento (similar ao Bônus Mérito, distinguindo-se basicamente pelo fato de em legislação específica e em pagamento único); Abono Salarial; Prêmio; Reposição e Diferença Salariais.

Observou-se, ainda, a compensação irregular, no valor de R\$ 233.573,62, na competência de 09/2008, relativo ao recolhimento indevido de contribuições sobre as remunerações pagas aos exercentes de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, no período de 02/1998 e 09/2004; a Municipalidade propôs ação judicial (nº 2009.61.26.0052673) com o objetivo e compensar as contribuições recolhidas indevidamente; o valor compensado indevidamente, objeto de glosa, foi lançado diretamente como valor devido, incidindo sobre ele tão somente juros e multa de mora.

Foram lavrados os seguintes Autos de Infração: • nº **37.376.430-8** em face das contribuições patronais; valor, consolidado em 15/10/2012, no importe de R\$ 10.622.822,22, já incluídos aí os juros e as multas de mora e de ofício incidentes sobre o débito originário; e • nº **37.347.752-2** pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, nas competências de 02 a 07 e 09 a 11/2008, aplicada a multa no valor de R\$ 703.447,20.

O Contribuinte apresentou impugnação aos Autos de Infração às fls. 515, alegando, em síntese: ser a jurisprudência uníssona em afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela recebida a título de alimentação, ainda que paga em pecúnia; o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio transporte pago em dinheiro; assim como os auxílios sobre os valores pagos a título de abonos (de mérito e salarial) e prêmio não há a incidência da contribuição previdenciária, por possuírem natureza indenizatória, como se observa da legislação municipal; a alteração da alíquota da contribuição, destinada a financiar os benefícios decorrentes de acidente do trabalho, verificou-se mediante Decreto, em afronta ao Princípio da Legalidade; relativamente à compensação, considerando que a situação encontrasse *sub judice*, não poderia ter ocorrido o lançamento; o fiscal aplicou erroneamente dois

critérios na imposição da multa, de forma a ignorar o princípio da irretroatividade da lei mais benéfica, preceituado no artigo 106 do Código Tributário Nacional; não houve omissão de fatos geradores nas declarações realizadas pela impugnante, visto que as verbas apontadas são indenizatórias.

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, às fls. 566/580, votou no sentido de NÃO CONHECER da impugnação, na parte que contém matéria objeto de discussão judicial, e considerar IMPROCEDENTE a impugnação relativa aos Autos de Infração nº 37.376.4308 e nº 37.347.7522 (Processo nº 10805.723391/201274), MANTENDO-SE os créditos previdenciários por meio deles constituídos.

O Contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 601/618, reiterando os argumentos feitos anteriormente.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 648/680, votou no sentido de **CONHECER, em parte, do recurso** e, na parte conhecida, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) fossem excluídos, em sua totalidade, os valores das contribuições sociais apuradas incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados a título de vale-transporte pago em dinheiro; (ii) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, fosse aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996; (iii) para as competências 02/2008 a 10/2008, fossem excluídos os valores da multa aplicada na obrigação acessória; (iv) para a competência 11/2008, após exclusão dos valores concernente à verba paga a título de vale-transporte pago em dinheiro, fosse recalculada a multa aplicada na obrigação acessória, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto. Com relação à glosa de compensação (competência 09/2008), deixou consignado ainda que deveria haver a suspensão dos efeitos do Acórdão, eis que a cobrança do crédito objeto do presente auto de infração somente poderia ser levado a efeito quando transitado em julgado o processo judicial de número 2009.61.260052673 (3ª Vara Federal de Santo André/SP, Tribunal Regional Federal da 3ª Região), sobrestado pela interposição do recurso de apelação. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA. ALINHAMENTO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-alimentação em dinheiro e de forma habitual.

VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ALINHAMENTO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF.

Em decorrência de entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte.

SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT).
INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

O grau de risco da empresa é estabelecido de acordo com o enquadramento da sua atividade econômica preponderante, sendo que, a partir de 06/2007, para os órgãos públicos a alíquota foi alterada para 2%, consoante disposto no Decreto 6.042/2007, que modificou o Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS).

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno. É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

ABONO SALARIAL E BÔNUS MÉRITO/MERECIMENTO.
VINCULADAS À CARGA HORÁRIA E À FREQUÊNCIA DO
SERVIDOR. PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

As verbas salariais pagas aos empregados a título de abono e de bônus, em desacordo com a legislação previdenciária, integram o salário de contribuição.

COMPENSAÇÃO. COMPETÊNCIA 09/2008. MATÉRIA SUB JUDICE.
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RENÚNCIA AO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário.

Poderá ser realizado o lançamento da parcela patronal das contribuições previdenciárias destinado a prevenir a decadência, mesmo que haja discussão judicial da matéria.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À
ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a

multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

AI Debcad nº 37.347.7522 (CFL 68).

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, contendo informações incorretas ou omissas.

COMPETÊNCIA 11/2008. LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

COMPETÊNCIAS 02/2008 A 10/2008. LEI TRIBUTÁRIA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE. IRRETROATIVIDADE.

Com a revogação do art. 41 da Lei 8.212/1991, operada pela Medida Provisória (MP) nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, os entes públicos passaram a responder pelas infrações oriundas do descumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária. Tratando-se de regra que impõe responsabilidade, não é possível a sua aplicação retroativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 682/689, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial** de Divergência alegando divergência jurisprudencial em relação à regra da **retroatividade benigna**, aplicável à **multa mais benéfica ao contribuinte**. A Turma prolatora do acórdão paradigma entendeu que, para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses tais como a dos autos, **em que houve lançamento da obrigação principal bem como lançamento da obrigação acessória**, deve-se efetuar o seguinte cálculo: **somar as multas da sistemática antiga, somando as multas das obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa atual, prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008,**

convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/10/2010. Já o Colegiado *a quo* entendeu que, para alcance da multa mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se **comparar a multa prevista na redação antiga do art. 35 da Lei nº 8.212 com a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, introduzido pela MP nº 449/2008.** Em suma, o Colegiado *a quo* entendeu ser desnecessária a soma do valor da multa da obrigação principal com a multa da obrigação acessória para efeitos de comparação com o que dispõe o art. 35-A da lei nº 8.212/91.

Às fls. 692/694, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência arguida (**retroatividade benigna**).

Devidamente cientificado, às fls. 699, o Contribuinte manteve-se inerte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Autos de Infração de Obrigação Principal e acessória, consoante Termo de Verificação Fiscal (fls. 243/270), apurados no período de 01/2008 a 12/2008, decorrentes do equivocado enquadramento da alíquota para apuração das contribuições destinadas a financiar os benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT de 1% (um por cento), quando o correto é 2%, e do pagamento de parcela remuneratória sem a incidência de contribuição previdenciária e sem a informação em GFIP das seguintes rubricas: Hora Extra; Alimentação; Transporte; Bônus Mérito; Bônus Merecimento (similar ao Bônus Mérito, distinguindo-se basicamente pelo fato de em legislação específica e em pagamento único); Abono Salarial; Prêmio; Reposição e Diferença Salariais.

Observou-se, ainda, a compensação irregular, no valor de R\$ 233.573,62, na competência de 09/2008, relativo ao recolhimento indevido de contribuições sobre as remunerações pagas aos exercentes de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, no período de 02/1998 e 09/2004; a Municipalidade propôs ação judicial (nº 2009.61.26.0052673) com o objetivo e compensar as contribuições recolhidas indevidamente; o valor compensado indevidamente, objeto de glosa, foi lançado diretamente como valor devido, incidindo sobre ele tão somente juros e multa de mora.

Foram lavrados os seguintes Autos de Infração: • nº **37.376.430-8** em face das contribuições patronais; valor, consolidado em 15/10/2012, no importe de R\$ 10.622.822,22, já incluídos aí os juros e as multas de mora e de ofício incidentes sobre o débito originário; e • nº **37.347.752-2** pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, nas competências de 02 a 07 e 09 a 11/2008, aplicada a multa no valor de R\$ 703.447,20.

O Acórdão recorrido conheceu parcialmente do Recurso Ordinário e, da parte conhecida, de parcial provimento ao recurso.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial sobre retroatividade benigna.

Cinge-se a controvérsia 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. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

Processo nº 10805.723391/2012-74
Acórdão n.º **9202-005.491**

CSRF-T2
Fl. 15

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 para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes