



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

Processo n° 10865.002035/2009-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.428 – 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria CSP - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BAUMER S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/04/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. 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, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.215.597-9, lavrado em 14/09/2009, contra o contribuinte identificado acima, no valor total de R\$ 291.339,21 (duzentos e noventa e um mil, trezentos e trinta e nove reais e vinte e um centavos), referente a contribuições à Seguridade Social não recolhidas e não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, incidentes sobre valores pagos à cooperativa de trabalho Unimed Baixa Mogiana Cooperativa de Trabalho Médico em decorrência de serviços médicos prestados por cooperados sob a vigência de contrato coletivo para pagamento de valor pré-determinado, tudo de conformidade com o contido no Relatório do Auto de Infração - RAI e demais anexos integrantes do AIOP.

Segundo o RAI, serviram de base para o levantamento os valores das notas fiscais/faturas, dos quais foram deduzidos os valores referentes à inscrição de usuários e os relativos a fatores moderadores nelas contidos, os contratos de prestação de serviços, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP e Guias da Previdência Social — GPS, no período de 01/2004 a 04/2009.

Informa ainda o RAI que, tendo em vista o contrato de prestação de serviços na atividade da área de saúde celebrado entre a autuada e a Unimed Baixa Mogiana ser considerado de grande risco, pois assegura atendimento completo em consultório ou hospital, inclusive exames complementares, a base de cálculo para as contribuições social considerada foi de 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal/fatura, conforme o artigo 291, inciso I, alínea "a" da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14/07/2005.

Em função da vigência, a partir de 03/12/2008, da Medida Provisória n° 449, convertida na Lei 11.491/2009, de 27/05/2009, que alterou a Lei 8.212/91, determinando novos valores de penalidades a serem aplicadas no caso de apresentação de GFIP com informações incorretas em campos relacionados com as contribuições previdenciárias, foi elaborada a planilha de fls. 42/44, na qual se apura o valor da multa mais benéfica ao contribuinte, em atendimento ao disposto no artigo 106, inciso II, letra "c" do Código Tributário Nacional - CTN.

A comparação efetuada mostrou que, em todas as competências do crédito tributário, os valores da multa calculados nos moldes da legislação trazida pela MP 449 são mais benéficos ao contribuinte, motivo pelo qual tais valores foram adotados no presente AIOP.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgado a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 01/12/2011, foi sobrestado o julgamento do processo, prolatando-se a Resolução nº **2301-000.170** (fls. 526/530), com o seguinte resultado: “*Acordam os membros do colegiado I) Por unanimidade de votos: a) em sobrestar o julgamento do recurso, pela sistemática determinada no §1º, Art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme Portaria MF 256/ 2009; e b) em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Sustentação oral: Murilo Marco OAB: 238.689 / SP*”.

Com a revogação do referido dispositivo que autorizava o sobrestamento pela Portaria nº 345/2013, o processo retornou a julgamento, restando o Acórdão nº **2301-004.068** (fls. 532/543), de 16/07/2014, com o seguinte resultado: “*Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Sustentação oral: Murilo Marco. OAB: 238.689/SP. Fez sustentação oral: BAUMER S.A.*”. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/04/2009

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO CARF E ART. 34 DA LEI 8.212/91.

Em conformidade com a Súmula do CARF, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic

Recurso Voluntário Negado

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 21/11/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 17/12/2014, Recurso Especial (fls. 545/552). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação ao cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte - retroatividade benigna - Obrigação Acessória.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 1ª Câmara, de 07/03/2016 (fls. 555/558).

O recorrente, em suas alegações, requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº **2301-004.068**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 31/03/2016, o contribuinte opôs, tempestivamente, em 05/04/2016, Embargos de Declaração (fls. 562/573), alegando omissão e obscuridade quanto à aplicação do artigo 62 do Regimento Interno do CARF, uma vez que em seu recurso voluntário demonstrou que o Supremo Tribunal Federal havia declarado a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999, em decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 595.838; e que o voto condutor do acórdão embargado refutou genericamente suas alegações, dizendo que não poderia apreciar argumentos baseados em inconstitucionalidade, por força, dentre outros, do artigo 62 do RICARF então vigente (Portaria MF nº 256/2009).

Acrescenta que a Embargante não menciona simplesmente uma alegação de inconstitucionalidade, mas decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade, e não foi mencionado pelo voto condutor que seria afastada a decisão do Supremo Tribunal Federal, tampouco esclareceu os fundamentos para não apreciá-lo. Tais embargos foram rejeitados pelo Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 03/08/2017 (fls. 598/600).

O Contribuinte também apresentou contrarrazões (fls. 580/596), em 14/04/2016, portanto, tempestivamente. Em suas contrarrazões alega que o único fundamento do presente Auto de Infração é o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, mas que essa norma foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão plenária e definitiva no Recurso Extraordinário nº 595.838; e que conseqüentemente o Senado Federal editou a Resolução nº 10/2016, que suspendeu a execução dessa norma.

Afirma que no presente caso, faz-se aplicável o parágrafo único do artigo 62 do RICARF, que determina o afastamento da lei que tenha sido declarada inconstitucional por decisão do Supremo Tribunal Federal:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou (...) (Redação vigente à época da decisão recorrida, conforme Portaria MF nº 256/2009)

Destaca que esse tem sido o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e traz alguns acórdãos nesse sentido.

Argumenta, também, que a Fazenda Nacional não cumpriu um dos requisitos da admissibilidade do Recurso Especial, uma vez que os paradigmas trazidos não tratam da mesma situação fática do acórdão recorrido. Diz que no acórdão recorrido, foi substituída a multa aplicada no AI pela multa de mora limitada a 20% e que nos paradigmas, a discussão não envolve a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/96, mas a aplicação ou não da multa prevista no art. 35-A da lei nº 8.212/91 (c/c art. 44 da Lei nº 9.430), em detrimento do art. 32-A da Lei nº 8.212/91; e que, em nenhum momento é mencionado o artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Ressalta que, embora ambos tratem da retroatividade benigna, há substancial diferença no tema sujeito à discussão: no presente caso, decidiu-se pela aplicação da multa de mora, limitada a 20%, nos termos do artigo 61, da Lei nº 9.430/96; no caso trazido como paradigma, não se discutiu a aplicabilidade ou não do artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

Em relação ao mérito da questão, salienta que a aplicação do artigo 32-A, se mais benéfico ao contribuinte, independe da exigência ou não da obrigação principal, devendo ser aplicável aos casos de GFIP, como o presente e acrescenta que esse raciocínio do acórdão recorrido apenas seguiu as premissas do lançamento, ao determinar que se comparasse o mencionado artigo 32-A, com a multa anteriormente prevista no artigo 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212/91.

Por fim, requer o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, seja pela perda de objeto decorrente da decisão definitiva plenária do Supremo

Tribunal Federal, que entendeu pela inconstitucionalidade do próprio fundamento do auto de infração; seja pelo não preenchimento dos requisitos de admissibilidade.

Caso assim não se entenda, requer seja negado provimento ao Recurso Especial, conforme razões acima, mantendo-se o acórdão recorrido quanto à imposição da multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 555/558. Contudo, havendo questionamento acerca do conhecimento, passo a melhor apreciar a questão.

Do conhecimento

A Procuradoria sustenta a divergência do acórdão recorrido assim se manifestando:

“Em suma, a turma a quo entendeu que, em razão da introdução do art. 32-A, inciso I na Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 11.941/09, regulando a infração ora examinada, e seguindo-se o disposto no art. 106, inciso II do CTN (penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática), a multa que consta do presente Auto de Infração deve ser comparada com o valor obtido do cálculo feito consoante a regra do art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91, e aplicado o que for mais benéfico ao contribuinte.

(...)

Insta aqui consignar que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica à que hora se reporta. Isso porque, o que se encontrava em julgamento era exatamente o auto de infração, por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em que também se lavrou autuação em decorrência da mesma ação fiscal.

Naquela ocorrência, consignou-se que havendo lançamento do tributo, juntamente com a lavratura de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96, e não o art. 32-A da Lei 8.212/91, conforme entendeu a e. Câmara a quo, haja vista que este preceito normativo somente se aplica às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP. Havendo lançamento de tributo, a multa passa a ser aplicada nos termos do art. 35-A, da Lei 8.212/91, sob pena de bis in idem.”

Se observarmos os termos do acórdão paradigmático, a tese abraçada pelo abrange a discussão seja em se tratando de análise de AIOP, ou AIOA lavrados separadamente ou em conjunto. Senão vejamos:

Entretanto, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face a edição da recente Medida Provisória nº 449/2008.

A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

"Art.32-A.0 contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se às seguintes multas:

I- de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no §32; e II- de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do **caput**, 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 §22 Observado o disposto no § -32, as multas serão reduzidas:

I- a metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II- a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação §.r A multa mínima a ser aplicada será de:

R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária;

II- R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos ".

Entretanto, a MP 449/2008, 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, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, 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 " 7

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea p.elo. contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado.

Assevere-se que todas as contribuintes decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio das notificações já mencionadas e, a meu ver, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de bis in idem.

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 caso das notificações conexas e já julgadas, prevaleceram os valores de multa aplicados nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, o qual previa uma multa máxima de cinquenta por cento, ou seja, inferior ao percentual de setenta e cinco por cento estabelecido pela nova regra.

Assim, para evitar o bis in idem, o cálculo da multa deve ser efetuado pela aplicação do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, excluindo-se os valores das multas lançadas nas notificações correspondentes.

Dessa forma, entendo que o tipo de lançamento no caso da demonstração de divergência para aplicação da MP 449, convertida na lei 11.941/2009 seja no AIOP (principal) ou AIOA (acessória) não interfere, pois aplicado o teste de divergência é possível entender que a tese aplicada no paradigma, quando da análise do caso ora sob julgamento, ensejaria alteração do julgamento.

Portanto, forma de interpretar a legislação introduzida pela MP 449 dos acórdãos recorrido e paradigma são bem distintas mesmo tratando-se de situações fática similares.

Face o exposto, conheço do recurso especial da PGFN.

Ainda, quanto ao conhecimento argumenta o sujeito passivo, tratar-se de matéria cuja constitucionalidade da exigência foi julgada pelo STF, alega que o único fundamento do presente Auto de Infração é o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, mas que essa norma foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão plenária e definitiva no Recurso Extraordinário nº 595.838; e que conseqüentemente o Senado Federal editou a Resolução nº 10/2016, que suspendeu a execução dessa norma.

Vale lembrar que trata-se de recurso da PGFN, de cognição restrita, razão pela qual não nos compete reapreciar o mérito da questão, quando não há recurso nessa parte. Dessa forma, em relação a esse ponto, não serão apreciadas outras razões a não ser aquelas objeto do recurso da PGFN,

Do mérito

Para se contrapor ao Recurso especial, traz o sujeito passivo em sede de contrarrazões:

Ressalta que, embora ambos tratem da retroatividade benigna, há substancial diferença no tema sujeito à discussão: no presente caso, decidiu-se pela aplicação da multa de mora, limitada a 20%, nos termos do artigo 61, da Lei nº 9.430/96; no caso trazido como paradigma, não se discutiu a aplicabilidade ou não do artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

Em relação ao mérito da questão, salienta que a aplicação do artigo 32-A, se mais benéfico ao contribuinte, independe da exigência ou não da obrigação principal, devendo ser aplicável aos casos de GFIP, como o presente e acrescenta que esse raciocínio do acórdão recorrido apenas seguiu as premissas do lançamento, ao determinar que se comparasse o mencionado artigo 32-A, com a multa anteriormente prevista no artigo 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212/91.

Por fim, requer o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, seja pela perda de objeto decorrente da decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, que entendeu pela inconstitucionalidade do próprio fundamento do auto de infração; seja pelo não preenchimento dos requisitos de admissibilidade.

Caso assim não se entenda, requer seja negado provimento ao Recurso Especial, conforme razões acima, mantendo-se o acórdão recorrido quanto à imposição da multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

Aplicação da multa - 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.

Embora o recorrente entenda ter a turma *a quo* acertado na decisão proferida, colacionando outros argumentos para reforçar a tese, entendo que não seja a interpretação mais acertada.

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 art. 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora

fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

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

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

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

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

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

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.

Por fim, apenas para esclarecimento à Unidade Preparadora, o lançamento em questão, refere-se exclusivamente a contribuição de 15% pela contratação de cooperativas de trabalho, o que foi alvo de declaração de inconstitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal - STF analisando o recurso extraordinário (re) 595838, com repercussão geral reconhecida, porém cujo mérito não pode ser abordado no presente julgamento, por tratar-se de Recurso da PGFN sobre a multa aplicada

Processo nº 10865.002035/2009-11
Acórdão n.º **9202-006.428**

CSRF-T2
Fl. 10

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, 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)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira