



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

Processo nº 10865.003296/2007-89
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.028 – 2ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2017
Matéria 67.618.4189 CS - CONTRIBUIÇÕES - PREVIDENCIÁRIAS -
DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO TERMO INICIAL DO ART. 173, I, DO
CTN. SÚMULA CARF Nº 101.
67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -
PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS
GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCELLO CARNEIRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.
DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A*
QUO. SÚMULA CARF nº 101.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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 do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para (i) afastar a decadência do crédito relativo à competência de dezembro de 2001; e (ii) 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 e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: 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 (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Do auto de infração ao recurso voluntário

Trata o presente processo de auto de infração - AI, DEBCAD nº 37.072.257-4, à e-fl. 02, no qual foram constituídos créditos referentes às contribuições sociais a cargo da, empresa destinadas à Seguridade Social e Outras Entidades e fundos - Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus segurados empregados e contribuintes individuais, e comercialização de produtos rurais e não recolhidas na época própria.

O AI foi cientificado ao inventariante do espólio do contribuinte em 23/10/2007 (e-fl. 140) e constituiu créditos, para o período de 01/1997 a 12/2006, com multa e juros no valor de R\$ 120.175,45, consolidados em 10/10/2007, e tem seu relatório fiscal de infração posto às e-fls. 108 a 115.

O AI foi impugnado, às e-fls. 141 a 159, em 21/11/2007. Já a 9ª Turma da DRJ/RPO, no acórdão nº 14-19.470, prolatado em 05/06/2008, às e-fls. 217 a 222, considerou, por unanimidade, procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformado, em 24/09/2008, o inventariante, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 497 a 516, com argumentos extraídos do acórdão recorrido, em apertada síntese:

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e dias a quo aquele do art. 150, §4º do CTN.

Entende que a responsabilidade do Espólio, por conta do art. 131 do CTN, cingese até a data da abertura da sucessão, ou seja, até a data de falecimento de Marcello Carneiro (05/04/2005). Todo o débito posterior a tal data não poderia ser objeto do lançamento.

Focando-se no art. 131 do CTN, defende que o Espólio não pode ser responsabilizado pelas multas aplicadas, uma vez que o dispositivo refere-se somente a tributos.

Trata da inconstitucionalidade do art. 25 da Lei 8.212/91. Argumenta que o art. 195, §8º autoriza a criação de uma

contribuição incidente sobre o resultado da comercialização apenas para aqueles que não exploram a atividade rural em caráter empresarial.

Trata da inconstitucionalidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre o pagamento a autônomos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 08/02/2012, resultando no acórdão 2301-02.587, às e-fls. 260 a 285, que tem as seguintes ementas:

SOBRESTAMENTO NÃO DETERMINADO PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAR A MATÉRIA NO CARF.

O procedimento de sobrestamento somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal – STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso.

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra.

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

Excetuando-se a análise sobre sobrestamento do recurso, 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.

RESPONSABILIDADE DO ESPÓLIO SOMENTE PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO DE CUJUS.

O art. 131 do CTN delimita a responsabilização do espólio somente em relação aos tributos devidos pelo de cujus, afastando a possibilidade de tal responsabilidade ser ampliada para atingir as multas de mora.

FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS A DATA DA ABERTURA DA SUCESSÃO E ANTES DA PARTILHA. SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA DO ESPÓLIO.

A sujeição passiva em relação aos fatos geradores ocorridos após a data da abertura da sucessão e antes da partilha é direta do espólio, não havendo que se falar em aplicação do art. 131 do CTN.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO. OBSERVÂNCIA DA NORMA MAIS BENÉFICA. MULTA LIMITADA A 20%.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se for mais benéfica ao contribuinte.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em não sobrestar o processo, exclusivamente na questão do Art. 25, da Lei 8.212/1991, devido à ausência de comprovação de determinação de sobrestamento por parte do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme Portaria CARF 01/2012, nos termos do voto do Redator Designado. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em sobrestar o processo nessa questão; b) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, devido à aplicação do I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, que votou em dar provimento parcial ao recurso, pela aplicação do § 4º, Art. 150 do CTN; c) na aplicação da regra decadencial do I, Art. 173 do CTN, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que votaram em excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001; d) em manter a aplicação da multa, a partir de 04/2005, nos termos do voto do Redator Designado. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo total afastamento da multa; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que, a partir de 04/2005, 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). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a multa de mora até 03/2005, por conta do art. 131 do CTN, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

RE da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda foi intimada do acórdão em 05/10/2012 (e-fl. 286) e interpôs recurso especial de divergência, em 25/10/2012, às e-fls. 287 a 316, dele divergindo com relação a duas matérias: a) decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente à competência de 12/2001 e b) aplicação da retroatividade benigna à multa aplicada.

Relativamente à matéria de a), em situação fática similar, os acórdãos paradigmas nº 2401-001.759 e nº 2302-001.180, afirmam que, para contagem do prazo decadencial com fulcro no art. 173, inc. I, do CTN, o termo de início para sua contagem é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, assim, para o mês de 12/XX a possibilidade de lançamento só ocorre após o vencimento, no mês seguinte (01/XX+1), e o *dies a quo* da contagem seria 01/XX+2. Já o acórdão recorrido afirma que a contagem se dá no exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, 01/XX+1 para o nosso exemplo.

Já no tocante à b), o acórdão recorrido aplica a retroatividade benigna à penalidade invocando que para lançamento de ofício realizado com fulcro no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação anterior ao advento da MP nº 449/2008, se utilize a penalidade preconizada no art. 35, *caput*, da mesma Lei, porém com a redação trazida pela MP nº 449/2008, limitada à 20%; já os paradigmas nº 2401002.453 e nº 2401-001.20, afirmam que o lançamento de ofício efetuado com base naquela antiga redação do art. 35, deveria agora observar a norma introduzida pela mesma MP, para aquela situação fática, qual seja, o art. 35-A.

Ao final, a Procuradora requer o conhecimento de seu recurso, para que seja afastada a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente à competência de 12/2001 e seja aplicada a regra do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 como parâmetro para recálculo da multa de mora, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual é norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi apreciado pelo então Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, no despacho nº 2300-066/2014, às e-fls. 318 a 323, datado de 29/01/2014, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o RE cumprir os demais requisitos regimentais.

Contrarrrazões da contribuinte

Cientificada (e-fl. 327) do acórdão nº 2301-02.587, do recurso especial de divergência da Fazenda e do despacho de admissibilidade nº 2300-066/2014 em 12/03/2015 (e-fl. 328), o inventariante apresentou contrarrrazões a esse RE em 25/03/2015, às e-fls. 330 a 342.

Em seus argumentos, reitera a aplicação da Súmula Vinculante nº 08 do STF com determinação de contagem decadencial em cinco anos, seja pelo art. 173, inc. I, do CTN, seja pelo art. 150, § 4º do mesmo Código, sem adentrar na discussão posta no recurso especial da Fazenda quanto ao início da contagem definida no art. 173.

Com relação à multa, tece considerações sobre responsabilidade na sucessão, sem fazer qualquer menção ao assunto do recurso da Procuradoria.

Para esses argumentos, apresentados em sede de contrarrazões, houve prequestionamento no acórdão recorrido. Entretanto, não se encontra nos autos a apresentação, pelo representante do inventariante, de recurso especial de divergência acompanhado dos acórdãos paradigmas que fossem aplicáveis, atendendo aos requisitos do regimento do CARF.

Finaliza por requerer que não seja provido o recurso especial da Fazenda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Contagem do prazo decadencial

A discussão sobre a decadência cinge-se à determinação do critério jurídico de aplicação da regra decadencial veiculada pelo art. 173, I, do CTN, se: (a) a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao do fato gerador, conforme entendido pela decisão recorrida ou (b) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, conforme defendido pela recorrente.

Feito o esclarecimento acima, analiso a questão, cujo deslinde é simples, por se tratar de matéria sumulada a que os conselheiros do CARF estão vinculados. Trata-se da Súmula CARF nº 101, cujo enunciado é reproduzido abaixo:

Súmula CARF nº 101 : Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, de fato, conforme defendido pela recorrente, na hipótese de aplicação do art. 173, I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, fazendo com que não tenha havido decadência relativamente ao período de apuração de dezembro de 2002.

Dessa forma, voto pelo provimento do recurso, para que se mantenha o crédito tributário relativo à competência de dezembro de 2001 incluído no lançamento, por encontrar-se fora do período já decaído.

Retroatividade benigna na aplicação da multa

Nessa matéria, 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 auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constata 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 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.

Em face ao exposto, há que se aplicar o critério de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da fazenda Nacional para, no mérito dar-lhe provimento em parte:

a) no que toca à decadência, para manter a contagem do prazo de acordo com o art. 173, inc. I do CTN restando mantido o crédito relativo à competência de dezembro de 2001 no lançamento; e

b) em relação à aplicação da retroatividade benigna à multa aplicada, de forma que seja aplicada em consonância com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos