



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

Processo nº 10925.001667/2009-06
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.486 – 2ª Turma
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria 67.613.4074 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - CONHECIMENTO - DE MATÉRIA DO RECURSO VOLUNTÁRIO: PRECLUSÃO.
67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COTRAMOL COOPERATIVA TRANSPORTE DE CARGAS DO MEIO OESTE CAT LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 27/07/2009

AUTOS DE INFRAÇÕES - OMISSÃO DE DADOS EM GFIP - MULTA - AIOP CORRELATO - JULGADOS EM CONJUNTO - SUSPENSÃO - DESNECESSIDADE.

A sorte de auto de infração relacionado a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos auto de infração de obrigação principal lavrado sobre os mesmos fatos geradores, sendo julgados em conjunto, este anteriormente àquele, pelo princípio de economia processual, não há que se suspender o seus andamentos.

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 da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator e Presidente em Exercício.

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

Relatório

Do auto de infração ao recurso voluntário

Trata o presente processo de auto de infração de obrigação acessória - AIOA, DEBCAD nº 37.154.375-4, à e-fl. 02, no qual foram constituídos créditos referentes à multa em face da apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP - com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O auto de infração foi cientificado à contribuinte em 29/07/2009 e constituiu crédito de multa no valor de R\$ 704.465,40, com tem seu relatório fiscal de infração posto às e-fls. 101 a 121 e relatório de aplicação da multa às e-fls. 122 e 123.

A contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, às e-fls. 130 a 137, em 26/08/2009. Em 05/10/2011, o presente processo foi apensado ao de nº 10925.001662/2009-53, conforme termo de e-fl. 208. Já a 5ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-30.153, prolatado em 22/11/2012, às e-fls. 209 a 233, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Inconformada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, em 12/04/2013, às e-fls. 247 a 281, argumentando, em síntese que extraímos do acórdão recorrido, que:

1. O fisco simplesmente ignora uma série de documentos apresentados pela requerente, com fulcro na subjetiva ilação de que a cooperativa não distingue os prestadores de serviços em sua contabilidade, chega a exigir valores que não compõem a base de cálculo de contribuições.

2. Não verifica a inadimplência dos tributos em comento, simplesmente autua, sem observar que os mesmos podem ter sido recolhidos aos cofres públicos pelo próprio contribuinte individual.

3. *Em preliminar fala em nulidade, ao entendimento de abuso de poder da autoridade fiscal que agiu de forma ilegal e arbitrária no procedimento de fiscalização.*

4. *Cita que a empresa cumpriu todas as exigências e intimações no curso da fiscalização e que por várias vezes a autoridade fiscal invadiu a sede da recorrente, abrindo gavetas e arquivos, jogando papéis no chão e levando-os como se seu fossem.*

5. *improcedência da pretensão fiscal, além do teto limite. Que embora a Lei nº 8.212/91 em se art. 15 equipare a cooperativa a empresa, tal fato serve apenas para os fins desta lei, e não para a Lei nº 8.706/93 e, ainda, mesmo que equiparada por esta lei, tem que é irrelevante quando a contribuição é a devida pelos transportadores autônomos.*

6. *Aduz que o art. 2º do Decreto nº 1.007, de 13 de dezembro de 1993 é claro ao dispor que a responsabilidade é da pessoa jurídica tomadora dos serviços do transportador autônomo.*

7. *Discorre sobre as Sociedades Cooperativas, seus fins e que se trata de um sistema de ajuda mútua, mediante esforço comum de interessados, eliminando intermediários, que foi o motivo da criação da COTRAMOL, sociedade cooperativa de transporte, que pratica atos cooperados e não cooperados e que no seu caso, os fretes realizados pelos cooperados a tomadores de serviços são atos cooperados.*

8. *Que é uma sociedade cooperativa e não uma transportadora (sociedade empresária).*

9. *Fala que o lançamento é nulo porque contém valores a título de terceiros e esporádicos quando se trata de frete prestado por cooperado.*

10. *Diz que em inúmeros casos, a autoridade fiscal apura valores supostamente devidos quando o frete é prestado por Cooperado (C), lançando valores de fretes na coluna Cooperado e também na coluna Terceiro (T) e Esporádicos (E).*

11. *Fala em nulidade por tipificação indevida no fato que a legislação não se refere a matéria objeto do lançamento, aduzindo que o § 4º do art. 201 do Decreto 3.048/99 não se aplica a atividade de transporte rodoviário de cargas, mas sim de atividade remunerada de condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário.*

12. *Aduz que não está obrigada a prestar informação em Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP) sobre os valores que repassa a transportador autônomo cooperado e não cooperado; que não há fato gerador nestas operações e que informa corretamente em GFIP os segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços, remetendo aos argumentos da peça de impugnação que apresentou no Auto de Infração nº 37.180.7875, da mesma forma*

quanto a não exigência de contribuição ao SEST/SENAT conforme impugnação que apresentou no Auto de Infração 37.180.7867, que alega ter anexado.

13. Fala que inexistente crime contra a ordem tributária na sua conduta de não informar em GFIP, objeto da Representação Fiscal para Fins Penais nos processos nº 13982.000859/200909 e 13982.000860/200925 e que a fiscalização não indicou claramente qual seria o dolo ou evidente intuito de fraude praticado pela impugnante.

14. Por fim requereu a nulidade do procedimento fiscal e insubsistente o auto de infração, produção de todos os meios de provas, especialmente documental, bem como sejam as intimações encaminhadas aos advogados

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 23/01/2014, resultando no acórdão nº 401-003.378, às e-fls. 336 a 355, que tem as seguintes ementas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 27/07/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do autodeinfração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.: “informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)”.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NÃO APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS - ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE ELEMENTOS DE PROVA - IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES

Uma vez que a autoridade fiscal demonstrou de forma clara a falta descrita na autuação, bem como toda a fundamentação legal, incumbe ao recorrente comprovar a improcedência dos fatos descritos pela autoridade fiscal.

Meras alegações de existência de documentos e folhas de pagamento à disposição da fiscalização não se prestam a

desconstituir o lançamento, fundamentados em registros contábeis apurados nos livros dos recorrentes verificados durante o procedimento fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/07/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - AIOP CORRELATO

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos AIOP lavrados sobre os mesmos fatos geradores, sendo que a procedência dos mesmos

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar as preliminares de nulidade; e II) no mérito, dar provimento parcial para excluir do lançamento os fatos geradores correspondentes as CTRC descritas na planilha fls. 16 do recurso voluntário. Ausente justificadamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Embargos de declaração da Procuradoria

Em 08/08/2014, a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou embargos de declaração às e-fls. 356 a 357.

Afirma a existência de omissão no acórdão embargado, quando este se omite em apreciar a existência do processo nº 10925.001666/2009-53 cuja solução definitiva poderia modificar a posição adotada no presente processo, gerando decisões contraditórias. Tal omissão dificulta uma possível impugnação do julgamento, e desse modo, cerceia o direito de defesa da Fazenda Nacional.

A Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento apreciou os embargos, às e-fls. 358 a 360, na Informação nº 2401-082 de 11/08/2015, e não encontrou omissão que levasse à reapreciação da decisão embargada, uma vez que até mesmo havia sido julgado o processo nº 10925.001666/2009-53, na mesma sessão. Foram assim rejeitados os embargos de declaração.

RE da Fazenda

A Procuradora da Fazenda interpôs recurso especial de divergência, em 24/09/2015, às e-fls. 362 a 369, divergindo do acórdão com relação a decisões proferidas em processos vinculados.

Toma por paradigmas os acórdãos nº 301-30.894 e nº 303-33.772, que acolhem a tese de que decisão proferida em processo principal somente pode ser aplicada aos seus decorrentes após ter se tornado definitiva, enquanto o acórdão *a quo* se fundamentou em

decisão do processo nº 10925.001666/2009-53 que não é definitiva, podendo vir a ser reformada por força de recurso da União.

Assim, argumenta:

Observe-se, por exemplo, que na eventualidade de se ter reformada a decisão proferida no processo em trâmite na Câmara Superior de Recursos Fiscais, o mesmo não poderá acontecer no presente feito, tendo em vista a impossibilidade de reversão da decisão nele proferida, se não acolhido o presente recurso.

Argumenta que o aresto teria se tornado deficitário em expor os fundamentos que motivaram a exoneração do crédito tributário, fato este que ocasionaria a nulidade dessa parte do julgado. Por essas razões requer o conhecimento e o provimento do recurso para que esta Turma reforme a decisão recorrida seguindo o entendimento demonstrado neste apelo.

Importante relatar, neste ponto, que em seu Recurso Especial a Fazenda Nacional limitou-se a atacar o julgamento da multa sem o trânsito em julgado da decisão acerca do tributo, sem fazer qualquer referência a critério jurídico que pudesse alterar a decisão recorrida.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi também apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos 370 a 375, datado de 23/12/2015, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso especial cumprir os demais requisitos regimentais.

RE da contribuinte

A contribuinte foi intimada (e-fl. 376) do acórdão nº 2401-003.378, da Informação nº 2401-082, do Recurso especial de divergência da PFN e do despacho de admissibilidade de e-fls. 370 a 375, em 15/02/2016 (e-fl. 379), e interpôs recurso especial de divergência em 1º/03/2016, às e-fls. 433 a 442.

A matéria recorrida, cuja divergência estaria posta nos acórdãos nº 2302-003.370 e 2301-003.531 é a aplicação de multa pelo critério de retroatividade benigna, em face das alterações de penalidades da Lei nº 8.212/1991, trazidas pela Lei nº 11.491/2009.

A recorrente alega que o acórdão *a quo* conclui pela aplicação de penalidade que atinge 75% da totalidade dos tributos lançados, pela incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. Os paradigmas afirmam que deva ser realizado o comparativo entre as penalidades do art. 32-A, inc. I, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, com o art. 32, § 5º, da mesma lei, aplicando-se a mais favorável ao contribuinte.

Finaliza por requerer o conhecimento e o provimento do seu recurso especial de divergência para que se reforme cancele a exigência fiscal por vício de forma ou, alternativa e sucessivamente, consignar que, em atenção À retroatividade benigna , a multa aplicada seja a prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

No despacho de e-fls. 476 a 481, em 25/05/2016, a Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, reconheceu a similitude das situações fáticas dos acórdãos paradigmas e do recorrido, com atendimento aos requisitos regimentais, e entendeu por dar

seguimento ao recurso especial da contribuinte para que se rediscuta a matéria relativa à aplicação de multa com a consideração da penalidade mais benigna.

Contrarrazões da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional manejou contrarrazões ao recurso em 08/07/2016, às e-fls. 482 a 484.

Em seu arrazoadado, a Procuradora afirma que a tese encampada pela recorrente não merece prevalecer, pois a forma de cálculo por ela defendida somente pode ser utilizada no caso em que tenha havido tão-somente lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, com multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, recolhendo-se, contudo, as contribuições destinadas a Seguridade Social.

Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, tal como no caso dos autos, a multa lançada será única, prevista no artigo 35-^a

Nessa linha de raciocínio, os Autos de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (arts. 35, II e 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991) ou a do art. 35-A incluída pela MP 449/2008.

Ao final, requerer seja negado provimento ao recurso especial de divergência interposto pela contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recursos especiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e da contribuinte são tempestivos, cumprem os requisitos regimentais e, por isso, deles conheço.

RE da Fazenda

Vinculação a processo não definitivamente julgado.

Entendo correta a procuradora quanto afirma a necessidade de não contradição entre julgados que tem interdependência, invocando a definitividade da decisão do processo ao qual o presente está apenso, haja vista que aqui não se trata de multa isolada, mas sim de multa que deve ser calculada considerando-se o valor do tributo mantido no auto de infração de obrigação principal.

Todavia, não se pode concluir pela impossibilidade de julgamento de multa antes do trânsito em julgado administrativo da decisão no processo principal. Com efeito, o que não se admite é o julgamento, em qualquer instância, do acessório (multa) antes do julgamento do principal (tributo). Pelo contrário, o julgamento, seja em primeira ou segunda instância, bem como em instância especial pode e deve ser feito conjuntamente.

No caso concreto, a decisão recorrida aplicou critério coerente com o julgamento do processo principal e, mesmo que este não tenha transitado em julgado, não houve prejuízo para as partes, visto que (a) abriu-se prazo para recurso e (b) admitidos os recursos, os processos estão pautados para julgamento em conjunto. Observe-se que o processo nº 10925.001666/2009-53 consta da presente pauta de julgamento.

Por outro lado, a suspensão deste processo nesta quadra apenas atrasaria seu andamento, contrariando o princípio de economia processual, sem qualquer ganho relativamente à situação material nele posta.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda para negar-lhe provimento, por despicienda a suspensão do processo de multa por descumprimento da obrigação acessória em face do julgamento prévio do recurso especial de divergência no processo do auto de infração de obrigação principal.

RE da contribuinte

Multas e retroatividade benigna

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 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.

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.

Dessarte, voto por negar provimento ao recurso da contribuinte, mantendo o critério do auto de infração ratificado pelo acórdão recorrido e que aplicava a retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer de ambos os recursos especiais de divergência apresentados para:

a) negar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional para dar posseguimento ao julgamento do presente processo;

b) negar provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte, para manter o auto de infração e o acórdão *a quo* no que respeita às multas, por tê-las apurando em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10925.001667/2009-06
Acórdão n.º **9202-006.486**

CSRF-T2
Fl. 492
