



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

Processo nº 10945.002666/2008-51
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.059 – 2ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2016
Matéria OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA ,
NATUREZA DA MULTA NOS LANÇAMENTOS PREVIDENCIÁRIOS
ANTERIORES A MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI 11.941/2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRANSPORTADORA BINACIONAL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/11/2008

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.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP COM INCORREÇÕES. CORREÇÃO DA FALTA. RELEVAÇÃO PARCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO

Não há como conhecer de Recurso Especial quando as situações fáticas apresentadas, no acórdão recorrido e nos paradigmas, são diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.167.711-4, lavrado contra o contribuinte identificado acima, em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de Fundamento Legal 68 (apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias) no período de 01/2004 a 12/2004.

Conforme informações contidas no relatório fiscal, fls. 04 e seguintes, a autoridade lançadora presta também, esclarecimentos acerca dos critérios que nortearam a aplicação das multas concernente ao descumprimento de obrigações acessórias:

Analisado os documentos apresentados referentes ao período de Janeiro a Dezembro de 2004, as informações de remuneração de segurados contribuintes individuais transportadores' autônomo constantes da DIRF - Declaração de Imposto de Renda na Fonte do ano calendário de 2004, as cartas fretes apresentadas e a escrituração contábil, ficou constatado que a autuada deixou de apresentar nas GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social, as contribuições previdenciárias devidas no referido período, incidentes sobre:

a) - Remuneração de segurados contribuintes individuais transportadores rodoviários autônomos, paga pela prestação de serviços de transportes, conforme o ANEXO I - "DEMONSTRATIVO DA REMUNERAÇÃO DE TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS NÃO DECLARADA EM GFIP", obtidas das cartas fretes apresentadas e das informações constantes na DIRF do ano de 2004;

b) - Honorários pagos ao segurado contribuinte individual Reinaldo ,Vaena, conforme demonstrado do ANEXO II -

"COMPARATIVO DE REMUNERAÇÕES PAGAS X DECLARADAS EM GFIP CATEGORIAS 01, 11 E 13;

Por inexistirem circunstâncias atenuantes, o valor da multa foi fixado em R\$ 70.854,73 (Setenta mil oitocentos e cinquenta e quatro reais e setenta e três centavos), conforme o ANEXO IV - DEMONSTRATIVO DA MULTA APLICADA".

A multa foi aplicada de conforme o estabelecido no artigo 284, Inciso II e artigo 373 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto no 3.048/1999, ou seja, 100% do valor devido relativo as contribuições previdenciárias não declaradas, observado o limite Máximo da multa mensal, em função da quantidade de segurados.

O valor do limite da multa mensal" foi estabelecido de acordo com a Portaria Interministerial MPS/MF n o 77, de 11/03/2008

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgado o lançamento procedente em parte, fls. 610.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 8/6/2011, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2402-001.807** (fls. 199/204), cujo resultado: " em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: redução da multa aplicada, nos termos do artigo 32A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica, e relevação parcial da multa." O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. RELEVAÇÃO DA MULTA. DESCABIMENTO.

De acordo com o disposto no parágrafo primeiro do art. 291 do Decreto 3.048/99, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, somente faz jus à relevação da multa o contribuinte que efetuar a correção integral da falta dentro do prazo para impugnação.

SUPERVENIÊNCIA DA LEI 11.941/09. FUNDAMENTO LEGAL A SER UTILIZADO PARA O CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA APLICADA AO CONTRIBUINTE. ART. 32A.

Em razão da superveniência da Lei 11.941/09, uma vez verificado que o contribuinte apresentou Guias de Recolhimento de FGTS e Informações a Previdência Social GFIP com informações que não compreendiam todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias deve ser considerado, para fins de recálculo da multa a ser aplicada, o disposto no art. 32A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O acórdão foi recepcionado na Procuradoria da Fazenda Nacional em 12/07/2011, segundo RM nº 24.364, fls. 914, considerando-se intimada 30 (trinta) dias após (§§ 7º ao 9º, do artigo 23, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, D.O.U. de 19/03/2007). Recurso especial apresentado em 24/08/2011, conforme RM nº 13.711, fls. 915, dentro, portanto, do prazo de 15 (quinze) dias estabelecido no artigo 68 do Regimento Interno do CARF.

Em seu recurso visa:

- No que diz respeito a aplicação do art. 291, §1º do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99, argumenta que o paradigma entende que a correção parcial da falta não permite a relevação da multa aplicada.
- Para que a multa seja relevada, é necessário o cumprimento das seguintes exigências: a) pedido dentro do prazo de defesa; b) infrator ser primário; c) correção da falta; d) inexistência de circunstância agravante.
- No caso, conforme anotado pela primeira instância, o contribuinte não corrigiu a falta integralmente, porquanto deixou de efetuar a devida correção quanto aos honorários pagos a contribuinte individual.
- Como a falta não foi sanada em sua totalidade, não cabe a relevação da multa, pois cada competência configura uma ocorrência. Sob tal perspectiva, somente pode ser excluída a competência na qual a falta foi completamente corrigida. Tanto isso se faz verdade que o órgão de piso excluiu a competência 01/2004, na qual a falta foi suprida totalmente, porquanto nela não havia omissões quanto aos honorários pagos a contribuinte individual.
- Ademais, a condição apontada pelo paradigma como determinante para não permitir a relevação da multa naquele caso se repete nos presentes autos. De fato, o auto de infração em comento se mantém integralmente ainda que existente apenas uma das duas obrigações acessórias não observadas pelo contribuinte.
- seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, 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. Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho fls. 1342 a 1345.

Cientificado do Acórdão nº **2402-001.807**, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, em 13/12/2011, o contribuinte apresentou contrarrazões.

-
- As correções das faltas apontadas nos art. 291, §1º, no que condiz as obrigações acessórias, referem-se à competências autuadas. Vale ressaltar nessa fundamentação legal que cada competência configura uma ocorrência, devendo ocorrer a relevação da multa para ocorrência em que foi sanada totalmente pelo contribuinte.
 - Em que pese o auto de infração seja lavrado com base na totalidade das ocorrências, a análise de cada ato do contribuinte é avaliado segundo a competência de cada obrigação independentemente.
 - Quanto a penalidade pecuniária, o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, em comparação a penalidade pecuniária prevista na nova legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, motivo pelo qual, é inaceitável a aplicação do art. 35-A, no caso em tela.

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, portanto passo a apreciá-lo.

Do conhecimento

Existem duas matérias submetidas a reapreciação desta CSRF, segundo o despacho de Exame de admissibilidade: "RELEVAÇÃO DE MULTA E RETROATIVIDADE BENIGNA DA MULTA DE GFIP COM ALTERAÇÃO DA LEI 11.941", fls. 957. Contudo, quanto a relevação da multa, entendo, não deva ser conhecido o recurso.

No acórdão recorrido é tratado o lançamento de multa pela omissão no documento GFIP de fatos geradores de contribuições previdenciárias. No caso, a imputação da multa, dá-se por competência, tendo o acórdão recorrido entendido que somente poderia relevar a multa nas competências em que a falta fosse corrigida em sua totalidade. Todavia, no paradigma apresentado, a infração cometida foi diversa, qual seja, não apresentação de documentos durante o procedimento fiscal, o que enseja aplicação de uma multa única, seja pela não apresentação de um ou de mais documentos durante o procedimento fiscal. Neste caso, o colegiado entendeu pela impossibilidade de relevação da multa, posto que o contribuinte não apresentou todos os documentos que ensejaram a imputação da multa, e que apenas um já seria o suficiente para fundamentar a autuação e a multa aplicável. Dessa forma, tratam-se de situações fáticas distintas, o que torna impossível demonstrar a divergência entre os julgados.

Ademais, caso o colegiado entenda que ainda exista matéria a ser enfrentada, trago a baila, outro ponto pelo qual entendo pela impossibilidade do conhecimento da matéria.

Ainda em relação a matéria "relevação da Multa", entendo que não exista lide a ser apreciada, tendo em vista que o acórdão recorrido não relevou a multa nos termos trazidos pela procuradoria em seu recurso. Vejamos a ementa :

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. RELEVAÇÃO DA MULTA. DESCABIMENTO.

De acordo com o disposto no parágrafo primeiro do art. 291 do Decreto 3.048/99, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, somente faz jus à relevação da multa o contribuinte que efetuar a correção integral da falta dentro do prazo para impugnação.

SUPERVENIÊNCIA DA LEI 11.941/09. FUNDAMENTO LEGAL A SER UTILIZADO PARA O CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA APLICADA AO CONTRIBUINTE. ART. 32A.

Em razão da superveniência da Lei 11.941/09, uma vez verificado que o contribuinte apresentou Guias de Recolhimento de FGTS e Informações a Previdência Social GFIP com informações que não compreendiam todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias deve ser considerado, para fins de recálculo da multa a ser aplicada, o disposto no art. 32A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O julgamento foi assim encaminhado: " *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: redução da multa aplicada, nos termos do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica, e relevação parcial da multa.*". Todavia, quando nos debruçamos sobre o voto proferido pelo ilustre relator, fica claro que a tese argumentada no recurso especial encontra-se em conformidade com a adotada pelo acórdão recorrido. Senão vejamos trecho do voto do relator:

Conforme já fora relatado o lançamento da multa compreendeu a ausência de informação em GFIP de dois grupos de fatos geradores de contribuições previdenciárias. O primeiro deles foi a ausência de informação acerca dos pagamentos efetuados a transportadores autônomos, falta que o v. acórdão considerou corrigida em sua totalidade dentro do prazo de impugnação. O segunda refere-se a complementação de pagamento de honorários contábeis, falta que não veio a ser corrigida pela recorrente, à míngua da competência de 01/2004, como também fora reconhecido pelo v. acórdão recorrido.

Logo, restou comprovado que o contribuinte apenas corrigiu parcialmente a infração cometida, já que entende ser irrelevante o valor não corrigido a título dos honorários contábeis, tendo optado por não corrigi-lo.

Com referência à atenuação e relevação da multa, a regra a ser obedecida é aquela constante no parágrafo primeiro do artigo 291, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99; na redação vigente à época da autuação/impugnação:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até à decisão da autoridade julgadora competente.

§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

Dessa forma, não hã que se atender ao que requerido pelo contribuinte quanto à relevação da totalidade da multa aplicada, mas apenas quanto as competência que efetivamente

foram corrigidas, devendo ser mantida a multa com relação as demais, já que o lançamento do valor da penalidade é feito competência por competência.

[...]

Ante todo o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para determinar a relevação parcial da multa, apenas quanto as competências em que a falta fora devidamente corrigida, devendo ser excluídas do lançamento, bem como para que, com relação as demais competências mantidas, que o recálculo da multa aplicada observe o disposto no art. 32A da Lei 8.212/91, a qual deverá ser aplicada no presente caso, na eventualidade de ser mais benéfica ao contribuinte.

Em contraponto ao acórdão recorrido, alegou a procuradoria em seu recurso:

- Para que a multa seja relevada, é necessário o cumprimento das seguintes exigências: a) pedido dentro do prazo de defesa; b) infrator ser primário; c) correção da falta; d) inexistência de circunstância agravante.
- No caso, conforme anotado pela primeira instância, o contribuinte não corrigiu a falta integralmente, porquanto deixou de efetuar a devida correção quanto aos honorários pagos a contribuinte individual.
- Como a falta não foi sanada em sua totalidade, não cabe a relevação da multa, pois cada competência configura uma ocorrência. Sob tal perspectiva, somente pode ser excluída a competência na qual a falta foi completamente corrigida. Tanto isso se faz verdade que o órgão de piso excluiu a competência 01/2004, na qual a falta foi suprida totalmente, porquanto nela não havia omissões quanto aos honorários pagos a contribuinte individual.

Tanto a procuradoria, quando o relator comungam do mesmo entendimento, ou seja, só caberia a relevação da multa, nas competências em que ocorreu a correção integral da falta, o que neste caso, deu-se apenas na competência 01/2004. Entretanto, essa competência, nem mesmo encontrava-se mais sob litígio, já que sua exclusão já havia sido acatada pela Decisão da DRJ, conforme podemos identificar em trecho da decisão abaixo transcrito.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 AI 37.167.711-4

APRESENTAR A GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração a dispositivo legal.

RELEVAÇÃO DA MULTA

A inexistência de circunstância agravante, a correção da falta e o pedido formulado dentro do prazo de defesa ensejam a relevação da multa.

RELEVAÇÃO PARCIAL

Somente na competência em que houve correção integral da falta, é possível relevar a penalidade aplicada.

MULTA. APLICAÇÃO DE NOVA SISTEMÁTICA.

Por ocasião do pagamento do débito, a multa prevista no art. 32, § 6º, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que se refere à apresentação de GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, deverá ser comparada com os termos da MP 499, de 2008.

Com relevação parcial

O contribuinte alega que corrigiu a falta e impropriamente solicita a relevação da pena ao pedir a atenuação total ou parcial do auto de infração.

Com referência à atenuação e relevação da multa, vejamos o que determina o parágrafo 1º artigo 291, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99; na redação vigente à época da autuação/impugnação:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até à decisão da autoridade julgadora competente.

§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

E a seguir no art. 292 do RPS:

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

V- na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Após este esclarecimento, temos que:

-O infrator pediu a relevação da multa;

-É primário, isto é, não foi autuado anteriormente, conforme consulta ao sistema informatizado deste órgão;

Não consta nos autos a existência de circunstâncias agravantes;

Porém, não corrigiu toda a falta dentro do prazo de impugnação.

Logo, não estão presentes no Auto em questão as condições estabelecidas no RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, conforme exposto acima, para que seja atendido o pleito do autuado, de relevamento da multa, porquanto o mesmo não corrigiu integralmente a falta, conforme alegado.

Não foi feita a correção relativa aos honorários pagos ao segurado Reinaldo Vaena.

Vale ressaltar que nesta fundamentação legal cada competência configura uma ocorrência, e somente poderá ocorrer atenuação ou relevação da multa para aquela ocorrência que foi totalmente sanada pelo autuado.

Desse modo só é possível considerar corrigida a competência 01/2004, onde não havia diferenças relativas ao citado segurado. Nessa competência (01/2004) consideramos relevada a multa, nas outras, contudo, não há possibilidade de atender o contribuinte.

Isso posto, com base nos critérios legais noticiados, entendo correta a exigência fiscal, devendo ser considerada procedente em parte a impugnação, excluindo o valor de R\$5.712,18 referente a competência 01/2004, por ter a empresa corrigido a falta nessa competência, e mantendo o valor de R\$65.142,55 por não ter a empresa corrigido totalmente a infração.

[...]

Conclusão

Isto posto, voto pela procedência parcial da impugnação, excluindo o valor de R\$5.712,18, por motivo de correção da falta, mantendo o valor de R\$65.142,55, por não ter corrigido a falta integralmente, sendo que o cálculo da multa, de acordo com a nova sistemática implantada pela MP 499, de 2008, deverá ser efetuado no momento do pagamento dos valores lançados.

Dessa forma, encaminho pelo não conhecimento da matéria "relevação da multa".

Do mérito

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n.8.212/91, entendo que razão assiste ao recorrente.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

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

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

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

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao

raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor da 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.

Processo nº 10945.002666/2008-51
Acórdão n.º **9202-005.059**

CSRF-T2
Fl. 10

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.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira