



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.720031/2011-28
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-009.206 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 18 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO EDUCACIONAL DE ITUIUTABA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/11/2009

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. SÚMULA CARF nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.206 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10970.720031/2011-28

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Contribuições Previdenciárias devidas pela empresa e terceiros, assim entendidas Outras Entidades e Fundos e ainda para exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Nos termos do relatório fiscal a infração foi assim resumida:

AI DEBCAD 37.311.388-9 - CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA

AI DEBCAD 37.311.389.7 - CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS

AI DEBCAD 37.311.390-0 - OMISSÕES E INCORREÇÕES EM GFIP (CFL 78)

1. Descrição do Fato Gerador e Base-de-Cálculo:

1.1- Os Autos de Infração integrantes deste processo referem-se a lançamento de contribuições sociais (quota patronal), destinadas à Seguridade Social e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT e as destinadas a Outras Entidades e Fundos. Incidiram sobre parcelas legais integrantes da remuneração dos segurados empregados e de contribuintes individuais a serviço da empresa, bem como percentual de 15% sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura de prestação de serviço relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho (UNIMED), além de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigações acessórias.

1.2 - Levantamento FP/FP2 - FOLHA DE PAGAMENTO (04/08 a 11/09:

1.2.1- As contribuições lançadas têm como fatos geradores as remunerações pagas, devidas e/ou creditadas aos segurados empregados e aos contribuintes individuais a serviço da empresa além de notas fiscais de serviço emitidas por cooperativa de trabalho no decorrer do período fiscalizado.

A empresa apresentou no período de apuração do débito, 04/2008 a 11/2009, Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social -GFIP, com código de **FPAS-FUNDO DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL 639**, correspondente a ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (isenta da contribuição previdenciária patronal artigo 55 da Lei nº 8.212/91). Ao utilizar o código referente ao FUNDO DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL - FPAS 639 na GFIP o contribuinte deixou de declarar e recolher a cota Patronal da contribuição previdenciária prevista no artigo 22 da lei 8.212/91.

A entidade, no entanto, não comprovou ser portadora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), conforme determinado na Lei 8,212/91:

...

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária deu provimento parcial do Recurso Voluntário para que a multa do AIOP nº 37.3113889 e AIOP Nº 37.3113897 seja recalculada até a competência 11/2008, inclusive, com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com prevalência do valor mais benéfico ao contribuinte. O acórdão 2403-002.276 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/11/2009

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO ACRÉSCIMOS LEGAIS JUROS E MULTA DE MORA ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa de mora com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Contra decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência visando rediscutir o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas. Para a Recorrente a análise da norma mais benéfica aplicável ao caso deve levar em conta a soma das multas previstas pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias, aplicáveis na sistemática anterior à Medida Provisória nº 449/2008, em comparação com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, que é única, aplicável ao caso por força do art. 35A da Lei nº 8.212/91.

Intimado o contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não provimento do recurso.

Em 09.10.2017, foi proferido despacho de sobrestamento de fls. 287/. Na ocasião foi esclarecido que, em que pese a tese recursal versar sobre o critério de aplicação do das multas face o art. 106 do CTN, o lançamento em questão envolveria o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, discussão naquela ocasião ainda pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, tendo a Suprema Corte determinado o sobrestamento de processos administrativos nos termos da Petição STF nº 6.604/2017.

Às 288/289 é juntado aos autos despacho de devolução do processo a esta Conselheira para prosseguimento do feito haja vista encerramento do julgamento do RE nº 566.622/RS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

Inicialmente é importante fazer destaque para o fato de inexistir – até a data desta sessão - o trânsito em julgado da decisão proferida em respostas aos Embargos de Declaração apresentados no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Referido recurso foi apresentado para sanar obscuridades detectadas no acórdão que julgou o RE e teve sua discussão encerrada na sessão plenária ocorrida em 18.12.2019.

Na ocasião e alterando a redação fixada para a tese vinculante, o Tribunal ratificou a constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, desde sua redação original. A decisão foi assim registrada:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, **i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001;** e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.

Consta do Informativo nº 964/2019 publicado no sítio do Supremo Tribunal Federal:

Entidades beneficentes de assistência social e imunidade – 10

O Plenário, em conclusão e por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanar os vícios identificados e, dessa forma, assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001.

Além disso, a fim de evitar ambiguidades, o Tribunal conferiu à tese relativa ao Tema 32 da repercussão geral a seguinte formulação: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (1), especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas” (Informativos 749, 844, 855, 914 e 938).

No caso, a embargante apontou obscuridade no acórdão embargado e excessiva abrangência da tese de repercussão geral no sentido de considerar que os requisitos para o gozo de imunidade tributária devem estar previstos em lei complementar. Para ela, a tese de repercussão geral deveria se restringir ao referido artigo declarado inconstitucional. Alegou, ainda, que o acórdão e a tese fixada estavam em conflito com o que foi decidido nas ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, convertidas em arguições de descumprimento de preceito fundamental, julgadas simultaneamente e em conjunto.

O colegiado ressaltou que, no julgamento em conjunto das quatro ações, de um lado, e do recurso extraordinário, de outro, foram assentadas, a partir das mesmas manifestações, teses jurídicas contraditórias.

Explicou que, nos acórdãos das ações objetivas, ficou consignado que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, mas que é necessária a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social previstas no art. 195, § 7º, da Constituição Federal (CF), principalmente no que diz respeito à instituição de contrapartidas a que elas devem atender.

Ocorre que, a partir das mesmas manifestações dos integrantes do colegiado, na mesma sessão de julgamento, restou estampada, no acórdão do recurso extraordinário, a tese sugestiva de que toda e qualquer normatização relativa às entidades beneficentes de assistência social, até mesmo sobre aspectos meramente procedimentais, há de ser veiculada mediante lei complementar.

Dessa forma, ainda que sejam convergentes os resultados processuais imediatos – o provimento do recurso extraordinário e a declaração de inconstitucionalidade dos preceitos impugnados nas ações objetivas –, há efetivamente duas teses jurídicas de fundo concorrendo entre si. Não obstante ambas as teses conduzirem ao mesmo resultado processual nos casos sob exame, é de fundamental importância a definição do entendimento do colegiado sobre a seguinte questão: se há ou não espaço de conformação para a lei ordinária no tocante a aspectos procedimentais.

Da leitura dos votos proferidos no julgamento embargado, é possível concluir que a maioria do colegiado reconhece a necessidade de lei complementar para a caracterização das imunidades propriamente ditas, admitindo, contudo, que questões procedimentais sejam regradas mediante legislação ordinária.

Na condição de limitações constitucionais ao poder de tributar, as imunidades tributárias consagradas na CF asseguram direitos que se incorporam ao patrimônio jurídico-constitucional dos contribuintes. Assim, o emprego da expressão “são isentas”, no art. 195, § 7º, da CF, não tem o condão de descaracterizar a natureza imunizante da desoneração tributária nele consagrada. Não há dúvida, portanto, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de “entidades beneficentes de assistência social”, por inerente ao campo das imunidades

tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no art. 146, II, da CF (2).

O Tribunal sublinhou, também, ser preciso definir a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) ou o art. 55 da Lei 8.212/1991.

Pontuou que, tal como redigida, a tese original de repercussão geral aprovada nos autos do RE 566.622 sugeria a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que não se extraiu do cômputo dos votos proferidos. Por essa razão, foi apresentada nova formulação que melhor espelha o quanto decidido pelo Plenário e vai ao encontro de recente decisão da Corte (ADI 1.802), em que se reafirmou a jurisprudência no sentido de reconhecer legítima a atuação do legislador ordinário no trato de questões procedimentais desde que não interfira na própria caracterização da imunidade.

Neste cenário, superada a discussão acerca da constitucionalidade da exigência, passamos ao mérito do recurso.

Como exposto, a matéria objeto do recurso se restringe à discussão da retroatividade benigna das 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.

O recurso preenche os pressupostos legais razão pela qual dele conheço.

A matéria não é nova neste Colegiado e já temos jurisprudência consolidada sobre o tema. 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 acrescentados)

Interpretando o dispositivo e aplicando-o ao caso concreto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem 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, 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 o entendimento 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 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.

Referido entendimento, que reflete as explicações da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, foi ratificado por este Tribunal Administrativo com edição da Súmula CARF nº 119 com o seguinte teor:

SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante do exposto conheço e dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri