



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

Processo nº 11020.003073/2007-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.162 – 2ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria RETROATIVIDADE BENIGNA - NATUREZA DA MULTA NOS LANÇAMENTOS PREVIDENCIÁRIOS ANTERIORES À MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CHAMPAGNES GEORGE AUBERT S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/04/2005

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212, DE 1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14, 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 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, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza, que lhe negou provimento. Julgado dia 25/01/2017, no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, tendo em vista ausência de informação nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, de dados correspondentes aos seguintes fatos geradores: pagamentos realizados a cooperativa de trabalho Unimed, efetuados no período de 06/2004 a 04/2005; aquisição de produção rural de produtor rural pessoa física nas competências de 07/2004 e 01 a 03/2005; e pagamentos efetuados a segurados empregados e contribuintes individuais, nas competências de 07 e 08/2004 e 04/2005.

Em sessão plenária de 26/10/2010, foi julgado o Recurso Voluntário nº 253.379, prolatando-se o Acórdão nº 2803-00.036 (fls. 182 a 185), assim ementado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/04/2005

MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI.

A lei posterior que prevê a aplicação de multa mais benéfica por infração praticada pelo contribuinte deve ser aplicada retroativamente, a teor do que estabelece o art. 106 do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A decisão foi assim registrada:

“ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em conhecer do recurso e dar provimento parcial, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, vencido o Conselheiro OSEAS COIMBRA JUNIOR, que entendia que a sub-rogação da contribuição incidente sobre a aquisição de produtos rurais de pessoa física deveria ser retirada do cálculo do presente auto em razão da decisão do Pleno do STF no RE 363.852.”

Cientificada do acórdão em 11/11/2010 (fls. 185/verso), a Fazenda Nacional opôs, em 12/11/2010 (fls. 188), os Embargos de Declaração de fls. 189 a 190, acolhidos por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 205/206. Assim, foi prolatado o Acórdão de Embargos nº 2803-01.243, de 19/01/2012 (fls.), assim ementado:

“Assunto: Auto de Infração

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/04/2005

Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão, omissão, contradição ou obscuridade ou para sanar erro material, nos termos dos arts. 65 e 66 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela portaria GMF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Verificada a contradição entre os fundamentos e a conclusão da decisão, impõe-se o esclarecimento devido.

Para efeito do cálculo da multa mais benéfica, deve-se comparar a multa que consta do presente auto com a multa que consta no art. 32-A, I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09 e aplicada a mais benéfica ao contribuinte.

Embargos Acolhidos"

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, nos termos do voto proferido, que passa a integrar a decisão embargada, para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, somente, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico ao contribuinte."

Cientificada do Acórdão de Embargos em 27/03/2012 (fls. 194), a Fazenda Nacional interpôs, em 28/03/2012 (fls. 196), o Recurso Especial de fls. 197 a 205, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir a **aplicação da retroatividade benigna**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-173/2012, de 13/04/2012 (fls. 206).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias, portanto não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

- nessa linha, constata-se que antes das inovações da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32, da Lei nº 8.212, de 1991 (multa isolada).

- com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

- o art. 32-A, em sua redação dada pela MP nº 449, de 2008, dispõe que:

“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.”

- trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91;

- o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% ;

- assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida;

- contudo, a MP nº 449, de 2008, também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, *in verbis*:

“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.”

- tal dispositivo remete à aplicação do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 96, que dispõe:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

*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;**”*

- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;

- por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991;

- essa foi a conclusão a que chegou o eminente relator do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias;

- ressalta-se que, conforme salientado alhures, houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito;

- logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96).

- nessa linha de raciocínio, a NFLD e o Auto 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 (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, no sentido de se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e art. 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificado apenas do primeiro acórdão e do despacho que dera seguimento ao Recurso Especial em 24/05/2012 (fls. 210), o Contribuinte ofereceu, em 06/06/2012, as Contrarrazões de fls. 211 a 216, reiterando os fundamentos do acórdão recorrido e pedindo que seja negado provimento ao apelo.

Distribuído o recurso por sorteio, percebeu-se que o Contribuinte não havia sido cientificado do Acórdão de Embargos, tampouco do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, razão pela qual, por meio do Despacho de Saneamento de fls. 249 a 251, solicitou-se o complemento da ciência.

Cientificado das peças processuais acima em 02/07/2013 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 154, o Contribuinte ficou-se silente. Às fls. 255 a Unidade de Origem informa que a falência da empresa foi decretada em 28/09/2012.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 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, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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, é 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 parágrafo 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, de 1991, correspondente aos 75% previstos no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. 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 atingido pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime, proferido no Acórdão nº 9202-004.499, de 29/09/2016:

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.

Nesse 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, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

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

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

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

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no

momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

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

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

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

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

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

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

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

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

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

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

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, para que a retroatividade benigna, até o período de 11/2008, seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo