ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.001384/2010-51

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

Processo nº	11070.001384/2010-51
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-006.303 – 2ª Turma**
Sessão de	13 de dezembro de 2017
Matéria	RETROATIVIDADE BENIGNA, NATUREZA DA MULTA NOS LANÇAMENTOS PREVIDENCIÁRIOS ANTERIORES A MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI 11.941/2009
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	RADIO SANTA ROSA LTDA - ME

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/05/2010

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial da Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - 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, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração - AI 37.276.724-9 para cobrança complementar de contribuição previdenciária a cargo da empresa e incidente sobre a folha de pagamentos. O fato gerador decorreu da exclusão da empresa do regime do Simples Nacional nos termos em que processado no PAF nº 11070.001280/2010-46. Além do principal cobra-se multa de ofício fixada em 75%.

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso voluntário para determinar que a multa aplicada seja calculada considerando as disposições inscritas no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. O acórdão nº 2302-002.881 recebeu a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/07/2007 a 31/05/2010*
>
> *RECURSO VOLUNTÁRIO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.*
>
> *A Coisa Julgada Administrativa configura-se como causa determinante para a extinção do processo sem resolução do mérito, podendo ser reconhecida de ofício pela Autoridade Julgadora em qualquer tempo e grau de Jurisdição, enquanto não proferida a decisão de mérito, obstando, inclusive, que o autor intente, novamente, a mesma demanda.*
>
> *O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se porventura houver.*
>
> *OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ESCRITURAÇÃO FISCAL. GUARDA DE DOCUMENTOS.*

A empresa tem, por obrigação legal, que proceder à escrituração fiscal, em títulos próprios de sua contabilidade, de todos os lançamentos representativos de fatos geradores das contribuições previdenciárias, no prazo máximo de 90 dias contados das suas ocorrências, devendo tais documentos fiscais ser arquivados na empresa, mantidos sob sua guarda, à disposição da fiscalização.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.*

Recurso Voluntário Provido em Parte

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência questionando o critério adotado pelo Colegiado no que tange a aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Cita como paradigma os acórdãos 2401-002.453 e 9202-02.086.

Cientificado o sujeito passivo apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso e no mérito requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões o recorrido requer o não conhecimento do recurso por ausência similitude fática entre acórdãos recorrido e o acórdão paradigma nº 2401-002.453.

Vale destacar que a recorrente cita como paradigmas dois acórdãos o 2401-002.453 e 9202-002.492 proferido pela Câmara Superior e, em que pese dos argumentos apresentados, o despacho de admissibilidade não merece reparos.

Inquestionável a similitude fática entre as decisões em questão. Todos os acórdãos, paradigmas e recorrido, foram proferidos após o advento da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, e nos dois se encontrava em julgamento o lançamento de contribuições relativas a fatos geradores anteriores a esse marco. Nessas ocasiões foi analisada a retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941 (fruto da conversão da MP nº 449/2008) no art. 35 da Lei nº 8.212/91.

O acórdão recorrido ao analisar, de ofício, a questão entendeu que antes da edição da Medida Provisória nº 449/08 as contribuições previdenciárias somente eram punidas pela multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876/99, defendendo que tínhamos uma norma especial que se aplicava exclusivamente às contribuições e como tal afastava a incidência da regra geral do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e com isso, por força do art. 144 do CTN, defendeu que aos fatos geradores anteriores à edição da medida provisória deveria ser aplicado o art. 35 na sua redação 'antiga'.

Já os acórdãos paradigmas, independe das razões postuladas pelos respectivos contribuintes, ao analisarem situações semelhantes ao nosso caso concreto entenderam que aplicação da retroatividade benigna no que tange a multa de ofício deve ser feita mediante a comparação entre a multa da sistemática antiga (art. 35, II) com a multa prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 (75%).

O despacho de admissibilidade pontualmente resumiu a divergência:

> *Ressalta que os paradigmas entenderam que, para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses como a dos presentes autos, em que houve lançamento da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as multas da sistemática antiga (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 (75%).*
>
> *Considera patente a divergência no que toca ao procedimento a ser adotado para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, pois o Colegiado a quo sustenta ser desnecessária a soma da multa da obrigação principal com a multa da obrigação acessória para efeitos de comparação com o que dispõe o art. 35-A da lei n.º 8.212/91. Assim, nos termos do art. 67 e 68 do RICARF, tendo havido o cumprimento dos requisitos formais, conheço de ambos os recursos.*

Assim, nos termos do art. 67 e 68 do RICARF, conheço do recurso.

Do mérito:

Antes de analisarmos o mérito, pertinente se faz transcrever trecho elucidativo do acórdão recorrido, onde resta caracterizado que a decisão de exclusão da empresa do regime do Simples Nacional já ocorreu e, portanto, não há qualquer impedimento para o julgamento do presente feito. Esclareceu o relator:

> *Nessa vertente, o forum processual apropriado e único para o exercício do contraditório e da ampla defesa relativos às questões de fato e de direito das quais resultaram a emissão do Ato Declaratório Executivo DRF/SAO nº 89/2010 concentra-se no Processo Administrativo Fiscal nº 11070.001280/2010-46, circunstância que esvazia a competência deste Colegiado para apreciar e julgar questões atávicas a outro Processo Administrativo Fiscal.*
>
> *...*
>
> *Mostra-se auspicioso iluminar que no Processo Administrativo Fiscal nº 11070.001280/2010-46, acima referido, a empresa em tela ofereceu Manifestação de Inconformidade em face do Ato Declaratório Executivo DRF/SAO nº 89/2010, a qual foi julgada improcedente, nos termos do Acórdão nº 1801-00.9712-36.399 - 14ª Turma da DRJ/RJ1, de 30 de março de 2011.*
>
> *Insatisfeita, a empresa interpôs Recurso Voluntário perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, igualmente, houve-se por julgado improcedente, nos termos aviados no Acórdão nº 1801-00.974 – 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, de 12 de abril de 2012, do qual a Empresa foi cientificada em 24 de maio do mesmo ano, sendo o referido processo baixado em arquivo na data de 12 de julho de 2012.*
>
> *Dessarte, diante da flagrante relação de prejudicialidade entre as demandas objeto do PAF nº 11070.001280/2010-46 e a do vertente processo, a decisão proferida naquele irradia efeitos neste.*
>
> *Nessa perspectiva, a presente autuação já parte da premissa de que o Autuado encontra-se despido do abrigo do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte desde 1º de julho de 2007, em razão do ADE DRF/SAO nº 89/2010, fruto do PAF nº 11070.001280/2010-46, não sendo admissíveis neste Processo Administrativo Fiscal qualquer discussão de mérito acerca das questões de fato e de direito que desaguaram na emissão do Ato Declaratório Executivo em tela, em virtude da existência de coisa julgada administrativa.*

Com essa premissa, lembramos que 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 inicio, cumpre registrar que 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 (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 n° 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 n° 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 n° 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n° 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 n° 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 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 n° 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei n° 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 n° 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação

do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência 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.

Vale mencionar, pela relevância quando da execução do julgado, que contra o contribuinte foram lavrados na mesma ação fiscal os DEBCADs 37.276.723-0 (contribuições terceiros) e 37.276.725-7 (AI CLF 38).

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.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri