



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

Processo n° 11474.000083/2007-61
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.984 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PITTOL CALÇADOS CONCÓRDIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2005

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA.
APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo-se em conta a alteração da legislação, que instituiu sistemática de cálculo da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento.

SÚMULA CARF n. 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

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 parcial, 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)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2401-01.760, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata o presente processo do Auto de Infração – AI n. 37.001.6190, lavrado em 08/12/2005, cuja penalidade importou na quantia de R\$ 832.317,85 (oitocentos e trinta e dois mil, trezentos e dezessete reais e oitenta e cinco centavos), por deixar o Contribuinte de declarar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP remunerações pagas a segurados empregados.

Asseverou a Auditoria que constatou mediante a verificação de sentenças exaradas pela Justiça do Trabalho que a empresa, no seu estabelecimento filial 0006, pagava verbas a título de “Comissões” e “Participação nos lucros” sem que tais valores transitassem pela folha de pagamento e pela contabilidade, além de não terem sido declaradas em GFIP. Afirmou o Fisco que a notificada não contestou nos processos trabalhistas, todos acostados, o pagamento dessas verbas. Ressalta-se que os valores das remunerações não declaradas foram apurados por aferição indireta, tomando-se como base a média aritmética das quantias constantes nos processos trabalhistas já referidos.

O Contribuinte apresentou impugnação às fls. 81/119, alegando em síntese a nulidade da autuação por deficiência de fundamentação legal, ausência de justificativa para o arbitramento e falta de razoabilidade na fixação da base de cálculo utilizada. Alega ainda que a documentação acostada demonstra que parte do débito é improcedente, posto que havia recolhido as contribuições correspondentes. Argumenta ainda que corrigiu a falta mediante a apresentação de GFIP retificadoras, por isso merece a relevação da multa.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, às fls. 334/337, julgou o lançamento procedente parcialmente, excluindo as competências 09/2002 a 10/2005, acatando sugestão da autoridade lançadora, além de declarar decadentes as competências 01/1999 a 11/2000, por aplicação do art. 173, I, do CTN.

O órgão *a quo*, embora reconhecendo a necessidade de aplicação da multa mais benéfica prevista na Lei 11.941/2009, não determinou a retificação imediata da penalidade, em razão do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14/2009, a qual prevê que a correção do valor da multa se dará no momento do pagamento ou parcelamento do crédito ou quando do ajuizamento da ação de execução fiscal.

Mesmo com redução da penalidade na quantia de R\$ 665.558,60 (seiscentos e sessenta e cinco mil quinhentos e cinquenta e oito reais e sessenta centavos), tendo sido mantido o valor de R\$ 166.759,25 (cento e sessenta e seis mil setecentos e cinquenta e nove reais e vinte e cinco centavos), foi interposto recurso de ofício.

O Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, fls. 964/991, arguindo, em síntese: a) o AI padeceu de vício formal, uma vez que a narração da conduta infracional não se amoldou ao dispositivo legal citado pela Auditoria; b) a autuação foi nula, posto que lhe faltou fundamento legal que permitisse presumir a ocorrência do fato jurídico tributário, posto que o Fisco se valeu de mera presunção para concluir pela concretização da hipótese de incidência para o período lançado; c) descabia o procedimento de aferição indireta da base de cálculo, uma vez que a recorrente disponibilizou todos os elementos solicitados pelo Fisco; d) houve equívoco no cálculo da penalidade; e) não tendo havido prejuízo para a Fazenda Pública descabia a aplicação de penalidade; f) a multa deveria ser dispensada, tendo-se em conta a correção da falta.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 996/1006, votou pelo **NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO**, pelo conhecimento do recurso voluntário, por afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, pelo **PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO**, para recalcular o valor da multa pela aplicação do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, deduzidas as multas aplicadas na NLFD correlata. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2005

APRESENTAÇÃO DE CONTABILIDADE QUE NÃO RETRATA A REALIDADE ECONÔMICOFINANCEIRA DA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES MEDIANTE ARBITRAMENTO.

Comprovando-se que a contabilidade da empresa não demonstra a sua realidade econômica financeira, abre-se ao fisco a possibilidade de arbitrar o tributo devido, sendo do sujeito passivo o ônus de provar o contrário.

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP.

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

FIXAÇÃO DA MULTA. VALORES VIGENTES NA DATA DA AUTUAÇÃO.

A penalidade por descumprimento de obrigação acessória deve ser fixada de acordo com o valor vigente na data da lavratura fiscal e não na data da ocorrência do ilícito administrativo.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RELEVANÇA DA MULTA. FALTA DE SANEAMENTO DA INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A ausência do requisito de saneamento da infração impede a concessão do favor fiscal de relevação da penalidade.

AUSÊNCIA DE DOLO OU PREJUÍZO AO ERÁRIO. IRRELEVÂNCIA PARA FINS DE APLICAÇÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO.

A responsabilidade por infração à legislação tributária independe da intenção do agente ou do resultado da conduta.

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo-se em conta a alteração da legislação, que instituiu sistemática de cálculo da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 1996/2008, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial** de Divergência, alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **1. Conhecimento do recurso de ofício segundo as regras previstas à época da decisão recorrida.** O acórdão paradigma considerou o limite de alçada vigente à época da decisão de primeira instância, enquanto o acórdão recorrido aplicou ao caso o novo valor previsto em Portaria do Ministro da Fazenda, posterior à decisão recorrida, que, na remessa oficial, aplicou a norma prevista à época. Logo, há de ser adotado o entendimento do Acórdão Paradigma, no sentido de que, para fins de conhecimento do recurso de ofício, deve ser aplicada regra prevista à época da decisão de primeira instância administrativa. **2. multa mais benéfica ao contribuinte.** Consignou, inicialmente, que a hipótese em análise no acórdão paradigma era idêntica ao reportado no acórdão recorrido. Isso porque, o que se encontrava em julgamento era exatamente o auto de infração, por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em que também se lavrou NFLDs em decorrência da mesma ação fiscal. Embora analisem hipóteses idênticas, os acórdãos em cotejo divergiram na forma de aplicação do art. 44,1 da Lei nº 9430/1996 no cálculo da penalidade. Enquanto o acórdão recorrido entendeu pela incidência da aludida norma, deduzidas as penalidades impingidas na NFLD correlata, o acórdão paradigma aplicou a mesma norma, mas, de forma diversa, sem qualquer limitação ou dedução, determinando sua comparação em relação à soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º.

Às fls. 2044/2048, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação às duas divergências arguidas: **conhecimento do recurso de ofício segundo as regras previstas à época da decisão recorrida e retroatividade benigna.**

À fl. 2051, conforme Despacho, o Contribuinte tomou ciência da Decisão, bem como do Despacho de admissão do Recurso Especial interposto pela União, porém, manteve-se inerte, conforme fl. 2052.

Às fls. 2054/2055, o Contribuinte apresentou petição requerendo a extinção do Auto de Infração, objeto do presente processo administrativo, determinando-se a autoridade competente que, ao constituir o crédito tributário, mediante novo arbitramento das contribuições sonegadas, lavre nova NFLD relativamente ao descumprimento de obrigações acessórias.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

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

Trata o presente processo do Auto de Infração – AI n. 37.001.6190, lavrado em 08/12/2005, cuja penalidade importou na quantia de R\$ 832.317,85 (oitocentos e trinta e dois mil, trezentos e dezessete reais e oitenta e cinco centavos), por deixar o Contribuinte de declarar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP remunerações pagas a segurados empregados.

O Contribuinte apresentou petição requerendo a extinção do Auto de Infração, objeto do presente processo administrativo, determinando-se a autoridade competente que, ao constituir o crédito tributário, mediante novo arbitramento das contribuições sonegadas, lavre nova NFLD relativamente ao descumprimento de obrigações acessórias.

O pedido do Contribuinte decorre do recálculo do débito havido dos reconhecimentos procedentes havidos em parte incontroversa de decisão já transitada. Contudo, observo que tendo sido mantida parte da obrigação principal - transitado em julgado em 13.04.2011 - Processo Administrativo n. 11474.000084/2007-14 - mantém-se integralmente a obrigação acessória que consiste em AI - 68, plenamente vinculado, cujo objeto admitido para discussão foi cesta de multas.

Por este motivo não conheço do pedido incidental do Contribuinte.

Passo a análise do mérito.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante ao **conhecimento do recurso de ofício segundo as regras previstas à época da decisão recorrida e retroatividade benigna.**

1. CONHECIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO SEGUNDO AS REGRAS PREVISTAS À ÉPOCA DA DECISÃO RECORRIDA

O colegiado do acórdão vencido decidiu que

O recurso de ofício não merece conhecimento, porquanto o valor consolidado do crédito é inferior ao limite de alçada fixada pela Administração Tributária.

É que o RPS na alteração promovida pelo Decreto n.º 6.224, de 04/10/2007, passou a dispor da seguinte forma:

Art.366.O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil recorrerá de ofício sempre que a decisão: (Redação dada pelo Decreto n.º 6.224, de 2007).

Ideclarar indevida contribuição ou outra importância apurada pela fiscalização; e (Redação dada pelo Decreto n.º 6.224, de 2007).

Irrelevante ou atenuar multa aplicada por infração a dispositivos deste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.224, de 2007).

(...)

*§2oO recurso de que trata o **caput** será interposto ao Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda..*

§3oO Ministro de Estado da Fazenda poderá estabelecer limite abaixo do qual será dispensada a interposição do recurso de ofício previsto neste artigo.

Regulamentando a matéria foi editada a Portaria MF n.º 03, de 03/01/2008, fixando o limite para dispensa do recurso de ofício, nos seguintes termos:

***Art. 1º** O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

*Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o **caput** deverá ser verificado por processo.*

A regra acima, por se tratar de norma processual, tem aplicação imediata, mesmo para recursos interpostos antes da vigência da

mesma, de modo que o recurso de ofício em destaque não deve ser conhecido.

A questão já foi pacificada neste conselho por meio da SÚMULA CARF n. 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Deste modo, deve ser mantido o valor de alçada que gerou o não conhecimento do Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Nacional.

2. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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 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.

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

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

11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

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

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

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

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

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

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

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

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

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

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

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

obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

Em face ao exposto, dou provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes