



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

Processo n° 11516.006166/2007-21
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.377 – 2ª Turma
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria 67.618.4189 CS - CONTRIBUIÇÕES - PREVIDENCIÁRIAS
DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO TERMO INICIAL DO ART. 173, I, DO
CTN. SÚMULA CARF N° 101.
67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -
PENALIDADE/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS
GERADORES ANTERIORES À MP N° 449, DE 2008.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTA CATARINA TURISMO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1999 a 30/09/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.
DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A
QUO*.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

SÚMULA CARF n° 101.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB N° 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 n° 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, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para (i) considerar não alcançada pela decadência a competência 12/2000 e (ii) para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que lhe deu provimento parcial em menor extensão.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração AI - NFLD DEBCAD nº 37.002.698-5, à e-fl. 02, cientificado à contribuinte acima qualificada, em 07/08/2006 (e-fl. 53), com relatório fiscal às e-fls. 48 a 52.

O lançamento visou à constituição de créditos de contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações de pessoas físicas, por serviços prestados à contribuinte, considerados pela fiscalização como segurados contribuintes individuais, correspondentes a parte da empresa, e as relativas a Terceiros (SEST e SENAT).

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 9.581,51, consolidado na data de 31/07/2006, para o período de apuração de 01/05/1999 a 30/09/2005.

A NFLD foi impugnada, às e-fls. 54 a 60, em 17/08/2006. Já a Seção de Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em Florianópolis, na DECISÃO-NOTIFICAÇÃO Nº 20.401-4/0518/2006, prolatada em 07/11/2006, às e-fls. 79 a 85, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 16/08/2007, a contribuinte, interpôs recurso voluntário - RV, às e-fls. 88 a 96, argumentando, em síntese que:

- seria inconstitucional a exigência de depósito recursal;
- haveria decadência do direito de o fisco constituir o crédito que exigiu, pois em se aplicando o critério de contagem do art. 173, inciso I, do CTN, o prazo teria sido extinto em 21/12/2005;

- haveria nulidade da notificação de lançamento por ter sido desrespeitado o prazo de fiscalização sem prorrogação em tempo hábil para sua execução.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento em 15/03/2011, resultando no acórdão 2803-00.535, às e-fls. 109 a 116, que tem a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

EXTRAPOLAMENTO DE PRAZO DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pelo Decreto n. 3.969/2001, é apenas um instrumento de natureza jurídica administrativo-gerencial, que não afeta o ato de lançamento lavrado posterior ao final do prazo de encerramento de fiscalização. Tanto que o MPF não tem o condão de interromper a decadência, como faz a ciência da NFLD que consubstancia o ato de lançamento do crédito tributário.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. 11.941/2009. Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, observando que o limite máximo 20% (vinte por cento) a ser aplicado a título de multas moratórias, conforme o art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1996, é inferior à multa moratória aplicada aos valores do créditos tributários lançados na NFLD, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Lei n. 11.941/2009, o lançamento do crédito tributário deve se adequar a multa moratória à aplicação da menor sanção, reduzindo-se a multa moratória, ex officio.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35A, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. 11.941/2009.

Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, na aplicação da multa de ofício a aplicada aos

valores do créditos tributários lançados por ofício em NFLD de fatos geradores não declarados em GFIP, deve aplicado o art. 35A, da Lei n. 8.212/1991, incluído pela MP n. 449/2008 convertida na Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao sujeito passivo, comparando-se a aplicação da multa do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, com a multa do art. 35, da Lei n. 8.212/1992, na redação anterior à MP n. 449/2008.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), no sentido de declarar decadentes os créditos lançados com base em fatos geradores anteriores à 1º de janeiro de 2001, bem como que à multa moratória sobre os créditos constituídos e declarados em GFIP seja aplicada em conformidade com o disposto no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, combinado com o art. 61, da Lei n. 9.430/1996, desde que mais favorável ao sujeito passivo, e quanto aos créditos constituídos por ofício que deve ser aplicado o art. 35A, da Lei n. 8.212/1992, incluído pela MP n. 449/2008 convertida na Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao sujeito passivo, comparando-se a aplicação da multa do art. 35A, da Lei n. 8.212/1992, combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, com a multa escalonada do art. 35, da Lei n. 8.212/1992, na redação anterior à MP n. 449/2008. Os Conselheiros Oséas Coimbra Junior e Eduardo de Oliveira divergiram quanto a aplicação da multa.

Embargos de declaração da Fazenda Nacional

Cientificada do acórdão em 30/06/2011 (e-fl. 118), a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou embargos de declaração a ele, em 01/07/2011, à e-fl. 120. A Procuradora pleiteia a retificação da contagem do prazo decadencial do acórdão, pois ao ser nele adotado como fundamento da decadência de períodos lançados, o art. 173, inciso I do CTN, a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o fisco poderia proceder ao lançamento implicaria não existir decadência relativamente à competência de 12/2000.

Apreciando os embargos, o Presidente da 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, no despacho nº 2803-13, em 24/04/2012, às e-fls. 122 a 124, rejeitou tais embargos, entendendo que a Procuradoria não indicou, especificamente, obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado.

RE da Fazenda Nacional

Intimada, em 27/09/2012 (e-fl. 126), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional interpôs, às e-fls. 128 a 138, recurso especial de divergência - RE ao citado acórdão, em 28/09/2012, entendendo que o aresto diverge de dois entendimentos firmados no CARF: a) no tocante à decadência, com efeito sobre a competência de 12/2000 e b) no tocante à aplicação da multa de forma mais benigna à contribuinte.

a) Da decadência

Diverge o recorrido em não proceder à contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento, especificamente em relação ao mês de dezembro de 2000, indo de encontro aos acórdãos paradigmas nº 2401-01.759 e nº 9101-00.901.

b) Da multa

Nessa seara, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, caput, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§ 2º do art. 61). Por sua vez, acórdão paradigma nº 2401-00.120 apresenta o entendimento de que o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. No julgado paradigma, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do caput do art. 35 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.

Por fim, requer que o RE seja conhecido e provido para que seja reformado o acórdão seguindo os entendimentos esposados nos paradigmas.

O RE da Procuradora foi apreciado pelo então Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, por meio do despacho nº 2300-079/2013, datado de 07/03/2013, às e-fls. 139 a 144, entendendo ele por lhe dar seguimento, no tocante às duas divergências expostas, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 146) do acórdão nº 2803-00.535, do RE interposto pela Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade nº 2300-079/2013, em 24/04/2013. Ela apresentou contrarrazões ao RE, em 08/05/2013, às e-fls. 148 a 156, combatendo que deva o CARF se jungir ao decidido pelo STJ com base em determinação de Portaria do Ministério da Fazenda, que entende nula, e invocando cerceamento de defesa por alegado descumprimento do prazo previsto no § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972. Por fim, invoca a manutenção da exegese do relator do acórdão recorrido em matéria de decadência, bem como no tocante à retroatividade benigna na aplicação da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Inicialmente, cabe ressaltar que o argumento trazido pela contribuinte em contrarrazões, relativamente a suposto cerceamento de defesa por desrespeito ao prazo do § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972 é matéria estranha ao RE aqui sob questionamento. Entende-se que poderia a contribuinte ter interposto recurso Especial de Divergência a respeito dessa matéria, caso tivesse apresentado paradigmas que contrariassem o decidido com relação ao seu recurso voluntário, mas não é o que se encontra no documento de e-fls. 148 a 156, por isso tomado apenas como contrarrazões.

Assim, serão analisadas as divergências pela ordem exposta no relatório acima.

a) Da decadência

A discussão sobre a decadência cinge-se à determinação do critério jurídico de aplicação da regra decadencial veiculada pelo art. 173, I, do CTN, se: (a) a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao do fato gerador, conforme entendido pela decisão recorrida ou (b) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, conforme defendido pela recorrente.

Antes de analisar a questão, porém, é importante esclarecer que não cabe mais aqui perquirir a existência ou não de pagamento antecipado, independentemente do entendimento do colegiado *a quo*, do que seria pagamento antecipado, porque foi peremptoriamente afirmada sua inexistência, sem qualquer oposição do sujeito passivo em sede de contrarrazões. Ora, fato afirmado por uma parte e não contradito pela outra deve ser considerado como verdadeiro pelo julgador.

Feito o esclarecimento acima, volto à análise da questão, cujo deslinde é simples, por se tratar de matéria sumulada a que os conselheiros do CARF estão vinculados. Trata-se da Súmula CARF nº 101, cujo enunciado é reproduzido abaixo:

Súmula CARF nº 101 : Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, de fato, conforme defendido pela recorrente, na hipótese de aplicação do art. 173, I, do CTN, que é o caso em questão, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, fazendo com que não tenha havido decadência relativamente ao período de apuração de dezembro de 2000.

b) Da multa

Nessa matéria, 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 auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - 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, há que se aplicar o critério de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento em parte ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para: (a) considerar não decaído o direito de constituição do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos em dezembro de 2000 e (b) para que haja a apuração da multa de acordo com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Processo nº 11516.006166/2007-21
Acórdão n.º **9202-005.377**

CSRF-T2
Fl. 167

(assinado digitalmente)
Luiz Eduardo de Oliveira Santos