ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12898.000387/2010-14

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

Processo nº	12898.000387/2010-14
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-006.574 – 2ª Turma**
Sessão de	20 de março de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1998 a 30/11/1998

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Impossibilidade de comprovação de divergência na hipótese em que acórdãos recorrido e paradigma são convergentes.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - BENEFÍCIO DE ORDEM. ENUNCIADO Nº 30 DA CÂMARA SUPERIOR DO CRPS. RESOLUÇÃO MPS/CRPS Nº 1/2007 E ART. 62 DO RICARF.

"Tratando-se de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços".

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. 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 não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Paula Fernandes e Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), que não conheceram do recurso e, no mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de auto de infração substitutivo para cobrança de contribuição previdenciária incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados de empresa contratada para prestação de serviço de construção civil. Com base nos elementos apurados pela ação de fiscalização e aqueles levantados ao longo do primeiro processo, constituiu-se novo lançamento contra o contribuinte, na condição de devedor solidário, nos termos do art. 30, IV da Lei nº 8.212/91. A base de cálculo do tributo lançado de ofício foi apurada por meio de arbitramento por aferição indireta (40% sobre o valor da nota fiscal, nos termos do art. 336 da Instrução Normativa RFB 971/2009), tendo sido ainda acrescido de multa e de juros.

O auto de infração originalmente lavrado foi anulado por decisão proferida pela então Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS que concluiu pela existência de nulidade por vício formal.

O lançamento foi mantido pela Delegacia de Julgamento, tendo o contribuinte apresentado recurso voluntário reiterando seus argumentos de defesa no seguinte sentido: (i) a necessidade da realização de prova pericial; (ii) a nulidade do lançamento, tendo em vista que (ii.1) a responsabilidade solidária não dispensa a autoridade autuante de fiscalizar o prestador de serviços, a fim de confirmar que o tributo exigido não foi quitado espontaneamente; (ii.2) restando verificado a existência do débito, realizar o lançamento em face do prestador, que é o real contribuinte; (ii.3) analisar a escrituração contábil do prestador para determinar a real base de cálculo do tributo, e, apenas no caso da sua total

imprestabilidade, lançar por arbitramento (aferição indireta); (iii) foi apresentada prova de quitação do tributo; e (iv) subsidiariamente, defendeu a redução da multa lançada para 20%, com base nas alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009.

A 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no art. 44 da lei nº 9.430/96. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/11/1998 a 30/11/1998*
>
> *CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.*
>
> *O contratante de serviços de construção civil, qualquer que seja a modalidade de contratação, responde solidariamente com o prestador pelas obrigações previdenciárias decorrentes da Lei nº 8.212/91, conforme dispõe o art. 30, inciso VI da citada lei.*
>
> *AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. APLICABILIDADE.*
>
> *Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, §3º, da Lei nº 8.212/91.*
>
> *MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES ANTERIORES A 1999.*
>
> *Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e anteriores à obrigatoriedade de declaração em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (art. 35, Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009), e a multa de ofício na novel redação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Intimada 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.

O contribuinte também apresentou recurso que foi recebido para discussão das seguintes matérias:

> **1)** possibilidade de lançamento do crédito autuado exclusivamente contra o responsável solidário, e

2) retroatividade da multa com base no art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96: multa de mora limitada a 20%.

As partes apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Recurso da Fazenda Nacional

Pugna a Fazenda Nacional pela reforma do acórdão recorrido no que tange ao critério de aplicação do princípio da retroatividade benigna adotado pelo Colegiado recorrido 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 paradigmas os acórdãos 2301-00.283 e 2401-00.120.

A recorrente sustenta que a retroatividade benigna do art. 106, I do CTN deve levar em consideração a natureza da multa aplicada e não a nomenclatura adotada pelo legislador assim, no caso concreto, para apuração da multa mais benéfica quando da execução do julgado deve-se fazer a comparação entre o art. 35 (na redação anterior) e o art. 35-A da Lei nº 8.212/91 na redação dada pela Lei nº 10.941/2009.

Ocorre que foi exatamente essa a conclusão do acórdão recorrido. Segundo consta do teor do voto vencedor, que usou como fundamento as razões de decidir do acórdão 2301-004.384, a multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação do dado quantitativo resultante do cálculo vigente à época dos fatos geradores com o dado quantitativo resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Trata-se de entendimento explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. E conclui a Redatora designada:

> *No presente caso, como o período do lançamento é anterior à obrigatoriedade da declaração em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), aplica-se a multa mais benéfica, a ser calculada no momento do pagamento, obtida pela comparação da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (art. 35, Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009), e a multa de ofício na novel redação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *Tal análise deverá ser realizada no momento da liquidação do débito (pagamento ou parcelamento), ou, na sua falta, no momento do ajuizamento da execução fiscal, a teor do disposto no art. 2º, caput e § 1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.*

Conforme demonstrado na própria peça recursal e bem destacado nas contrarrazões do contribuinte, a conclusão fixada no acórdão recorrido é exatamente a mesma adotada pelos paradigmas o que nos leva ao não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional seja por ausência de divergência interpretativa dos dispositivos normativos, seja por ausência de interesse recursal.

Recurso do Contribuinte:

No que tange ao recurso interposto pelo Contribuinte duas foram as matérias devolvidas a esta Câmara Superior: possibilidade de lançamento do crédito autuado exclusivamente contra o responsável solidário e retroatividade benigna para aplicação da multa mais favorável prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Quanto a estes pontos não há reparos a serem feitos em relação ao exame de admissibilidade.

Em relação a aferição indireta, conforme consta do relatório, o presente lançamento tem como fundamento o art. 30, VI, o qual prevê hipótese de responsabilidade solidária atribuída ao dono da obra em relação às contribuições previdenciárias devidas pelo prestador de serviço de construção civil, citado dispositivo possui a seguinte redação:

> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*
>
> *...*
>
> *VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;*
>
> *...*

Analisando o inteiro teor da decisão apontada como paradigma podemos observar que a situação enfrenta pelo Colegiado foi delimitada à aplicação do art. 31 da mesma lei, o qual tem aplicação aos casos de responsabilidade decorrentes da caracterização de cessão de mão de obra: *"O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem."*

Ainda que os dispositivos regentes da responsabilidade solidária sejam distintos, fato é que ambos os lançamentos foram feitos com base no art. 33, §§ 3º e 6º da citada Lei nº 8.212/91 tendo o acórdão paradigma concluído que a aplicação da aferição

indireta da base de cálculo somente é permitida nas hipóteses em que fiscalização tenha efetuado prévia averiguação junto à empresa responsável principal. Vejamos:

> *O crédito tributário foi lançado por solidariedade, com fundamento no art. 31 da Lei 8.212/91, e se refere a contribuições sociais previdenciárias patronais e de ônus dos segurados, incidentes sobre a remuneração inserida em notas fiscais de serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra, sob o título: "agente credenciado/distribuidor autorizado", apurado por aferição indireta, com base no art. 33 da Lei 8.212/91, em razão de a empresa fiscalizada, contratante dos serviços, não ter apresentado os documentos previstos na legislação, necessários à elisão da responsabilidade solidária e à comprovação da regularidade tributária em foco.*
>
> *Em situações como a dos autos, a fiscalização não pode e não deve buscar a solução que entender mais prática para realizar suas atribuições.*
>
> *...*
>
> *Vê-se, portanto, que o do lançamento na esfera da empresa contratante, o que não é o caso destes autos, sem que se tenha fiscalizado a contabilidade da empresa prestadora dos serviços de mão de obra, é arbitrário segundo o Superior Tribunal de Justiça – STJ.*

É nesse ponto que temos configurada a divergência, pois diferentemente o Colegiado *a quo* entendeu: *Neste ponto, entendo que não assiste razão à recorrente, prevalecendo o entendimento explanado pela turma julgadora a quo, de que, ao não exigir "da prestadora o comprovante do pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura", a tomadora assumiu o ônus da obrigação tributária por solidariedade, podendo o crédito ser constituído contra qualquer um dos solidários.*

Por fim, vale destacar que embora haja decisão sumulada do antigo CRPS sobre o tema, Enunciado nº 30, entendo que não temos, a exemplo do que ocorre com as decisões mencionadas no o art. 67, §3º do RICARF, qualquer norma impeditiva para o conhecimento do recurso.

No que tange a aplicação da retroatividade benigna da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, vale destacar que quanto a este tema ainda não há qualquer decisão vinculante nos termos em que fixado pelos arts. 62 e 67, §12 do RICARF.

Do mérito:

Ultrapassada as questões relativas ao conhecimento dos recursos, nos resta analisar o mérito dos temas devolvidos por meio do recurso interposto pelo Contribuinte.

Da solidariedade

O primeiro ponto se resume em discutir se a solidariedade ocorre após a comprovação, por parte do Fisco, da existência de eventual crédito tributário devido pelo Contribuinte prestador de serviço e devedor principal ou o tomador é responsável solidário inclusive no que tange a realização de provas quanto a inexistência de descumprimento das obrigações do devedor principal?

Devemos destacar que o assunto já foi debatido pelas Câmara de Julgamentos do CRPS tendo naquela esfera sido pacificado entendimento que foi objeto Enunciado nº 30 da Câmara Superior do Conselho de Recursos da Previdência Social, aprovado pela Resolução MPS/CRPS nº 1/2007, o qual possui o seguinte teor:

> *Enunciado nº 30:*
>
> *Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.*

Referido entendimento reflete, de fato, a melhor interpretação do art. 30, VI do Lei nº 8.212/91:

> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*
>
> *...*
>
> *VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

O art. 30 é exemplo de solidariedade fundada no art. 124, II do CTN, vez que decorre de expressa previsão legal. Sobre esse dispositivo o professor Paulo de Barros Carvalhos em sua obra Curso de Direito Tributário (Saraiva - 1991, pp.216 e 217) assim esclarecesse:

> *"propositalmente deixamos para o final a menção ao inciso II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território da eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga da competência impositiva, cravada na Constituição.*
>
> *A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir regra-matriz de incidência do*

> *tributo que cria, traga para o tópico do devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência."*

Ora, no presente caso, o tomador dos serviços participou da relação fática que desencadeou a cobrança do tributo - obra de construção civil - e desta forma a ele pode ser imposta a responsabilidade para demonstrar se o prestador cumpriu com suas obrigações legais. Não apresentando o interessado provas capazes de comprovar os fatos questionados pela autoridade fiscal não há dúvidas de que, por força de lei, poderá lhe ser imposta a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Para ilustrar, coleciono os ensinamentos do também professor Renato Lopes Becho em artigo intitulado "Responsabilidade Tributária Solidária, por Contribuição Social, na Construção Civil", publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 (p. 82):

> *Acreditamos, como se verifica da presente exposição, que o artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, ao estipular a solidariedade entre contribuintes e não contribuintes transformou esses em responsáveis tributários, nos termos do artigo 121, parágrafo único, do CTN. E não o fez diretamente. Ou seja, sem que o legislador tenha usado a palavra responsabilidade no texto legal indicado, ele, na verdade, criou uma responsabilidade indireta.*
>
> *A solidariedade não é o único efeito à disposição do legislador para relacionar os contribuintes e os responsáveis. Ele pode lançar mão, também, da subsidiariedade. A distinção entre solidariedade e subsidiariedade está nos seus efeitos. Enquanto na primeira não há benefícios de ordem, na segunda ele é necessário. Significa dizer que, na subsidiariedade, o credor não pode escolher contra quem vai exigir o tributo: ele terá que, necessariamente, cobrar o tributo primeiro do contribuinte. Se não for satisfeito por esse, ele seguirá executando o responsável. É o chamado "beneficio de ordem", que existe na subsidiariedade. Já na solidariedade não há o beneficio de ordem: o credor pode escolher entre cobrar o tributo do contribuinte ou de um dos responsáveis. É esse o principal efeito, expresso no artigo 125 do CTN, in verbis:*
>
> > *"Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:*
> >
> > *I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;*
> >
> > *II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um, deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;*
> >
> > *III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais."*
>
> *O artigo 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, como visto, estabelece uma hipótese de solidariedade. Aplicando-se os artigos 124 e 125 do CTN, significa dizer que, nos termos escolhidos pelo legislador, a Receita Federal do Brasil poderá cobrar as contribuições sociais devidas sobre uma construção*

> *civil dos contribuintes ou dos responsáveis, sem nem mesmo se falar em benefício de ordem. Poderá, pois, mover a execução fiscal, desde sua propositura, diretamente em face do dono da obra ou do proprietário do imóvel.*

Por fim, vale lembrar que estamos diante de lançamento substitutivo, ou seja, por mais de uma vez o contribuinte teve a oportunidade de buscar junto ao prestador de serviços elementos para provar que o crédito previdenciário tinha sido pago, porém não se desincumbiu desse ônus, razão pela qual não há qualquer ilegalidade no lançamento.

Da retroatividade benigna:

A controvérsia suscitada é relativa 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), 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 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 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 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 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 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. 32-A 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 unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

> *<u>Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009</u>*
>
> *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, conclui-se que 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.

Conclusão:

Diante do exposto deixo de conhecer do recurso da Fazenda Nacional, e conheço do recurso do Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento mantendo a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri