



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

Processo n° 12898.001146/2009-41
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.226 – 2ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2017
Matéria DECADÊNCIA E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO TÉCNICO EDUCACIONAL SOUZA MARQUES

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. REGRA DECADÊNCIA. ART. 173, I DO CTN.

Inexistindo recolhimento antecipado sobre os fatos geradores e fundamentação legal lançada de ofício, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 173, I do CTN. Os recolhimentos efetuado antecipadamente como entidade isenta não são aproveitados para recolhimentos antecipados de entidades sem esse benefício fiscal.

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 da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe deu provimento parcial e o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que lhe deu provimento com retorno dos autos à turma *a quo*.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

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

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.211.587-0, lavrado contra o contribuinte identificado acima, consolidado em 27/08/2009, no valor de R\$ 94.369,88 (noventa e quatro mil e trezentos e sessenta e nove reais e oitenta e oito centavos), acrescidos de juros e multa de mora, por deixar de descontar e arrecadar o desconto de segurado empregado e contribuinte individual, no período de 01/2004 a 12/2004.

Conforme informações contidas no relatório fiscal (fls. 59/70), foram utilizados os seguintes códigos de lançamento: “*CON – base lançamento contábil na conta 31201001 – Salário Pessoal Administrativo, relativo a remunerações dos segurados não declarados em GFIP...competência 11/2004*”; “*CII – remunerações dos segurados contribuintes individuais identificados pela apresentação do documento contábil que originou o lançamento, não declarados em GFIP...período 01/2004 a 12/2004*”; “*CIN – remunerações dos segurados contribuintes individuais relativos aos lançamentos contábeis, sem a respectiva apresentação do documento que originou o lançamento, não declarados em GFIP...período de 01/2004 a 12/2004*”. Ainda, não houve a redução de multa prevista no §4º do artigo 35 da Lei nº 8.212/91; os fatos geradores do presente Auto de Infração foram apurados através de folhas de pagamento, lançamentos contábeis cujas contas se encontram especificadas no item 4 (quatro) do Relatório Fiscal, Recibos e Recibos de Pagamento Autônomo – RPA; e o presente processo teve como objetivo a apuração de créditos previdenciários devido à perda do direito a isenção por parte da Impugnante.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgado a impugnação improcedente, mantendo em parte o crédito tributário apurado, no montante originário de R\$ 36.896,74, tendo em vista a decadência para as competências 01/2004 a 12/2004.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 13/08/2013, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.197, com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, em preliminar, por maioria de votos, em reconhecer a decadência no período de 05/2004 a 07/2004, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96)*". O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, §4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

IMUNIDADE. ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI N. 8.212/91. CANCELAMENTO.

A imunidade da contribuição previdenciária patronal assegurada às entidades filantrópicas, conforme o art. 195, §7º, da Constituição, tem sua manutenção subordinada ao atendimento das condições previstas na legislação ordinária, art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores.

CCONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e dos contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos, conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas 'a' e 'b', da Lei nº 8.212/91.

MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula nº 2 do CARF.

MULTA. RECÁLCULO. RETROATIVIDADE BENIGNA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ART. 35 DA LEI 8.212/91. ALTERAÇÕES DECORRENTES DA LEI 11.941/09. ART. 35-A.

COMPARATIVO ENTRE MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. NATUREZA DIVERSA.

Impõe-se o recálculo da multa de mora aplicada para as competências anteriores à 12/2008, na forma do art. 61 da Lei 9.430/96, limitada a 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 11/10/2013 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 18/11/2013, o presente Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) decadência, e b) retroatividade benigna - Obrigação Acessória.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-531/2014, da 4ª Câmara, de 14/07/2014.

O recorrente traz como alegações, em relação ao item “a” – decadência, que:

- no presente feito, trata-se de lançamento de contribuições previdenciárias e que seus fatos geradores cingem-se ao período de 01/2004 a 12/2004, sendo que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 28/08/2009.
- não se operou lançamento por homologação em relação a todos os períodos de apuração objetos do lançamento, afinal o contribuinte não antecipou o pagamento do tributo com referência a todas as competências. Conforme relatório d DRJ, houve antecipação de pagamento apenas em relação às competências de 01/2004 a 04/2004.
- por conta disso, se aplica ao lançamento de ofício em questão o disposto no art. 173, inciso I do CTN, que assim dispõe:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito q que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

- o STJ, ao interpretar a combinação entre os dispositivos dos arts. 150, §4º e 173, I, ambos do CTN, entende que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, ou havendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento dos

tributos sujeitos a lançamento por homologação segue, respectivamente, a disciplina normativa do art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN.

- o cerne da questão debatida aqui reside na análise da existência de pagamento antecipado de parte das contribuições previdenciárias exigidas, cujo reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, §4º, do CTN; e em não havendo tal antecipação de pagamento, a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN é impositiva.
- se determinado fato relevante ao direito tributário gera contribuição previdenciária a cargo da empresa, nos termos da lei, o pagamento parcial antecipado estaria configurado tão-somente se houvesse recolhimento de valores atinentes àquele específico fato, aferindo-se a regra jurídica aplicável conforme cada lançamento e cada específica competência.
- além de permitir a extinção de créditos que, a princípio são inteiramente legítimos, a decisão do acórdão recorrido confere ao contribuinte o poder de beneficiar-se da sua própria torpeza, porque, ao deixar, intencionalmente, de recolher determinadas exações referentes a fatos que lhes geram a incidência, e de recolher determinadas competências, com o fim de burlar o Fisco, esse entendimento ainda brinda o inadimplente com a benesse da contagem prevista no art. 150. §4º. Do CTN, cedendo passo à extinção de créditos relativos a diversas competências.
- considerando que o contribuinte não efetuou qualquer antecipação de pagamento, ainda que parcial, com relação às específicas competências a partir de 05/2004, é imperativa a aplicação do art. 173, I, do CTN ao caso dos autos, para a contagem da decadência.
- Em relação ao item “b” - retroatividade benigna - obrigação acessória, o recorrente requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n.º 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2403-002.197, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 26/12/2014, o contribuinte apresentou, tempestivamente, contrarrazões e Recurso Especial da parte que lhe foi desfavorável no acórdão recorrido, em 12/01/2015.

Ao Recurso Especial foi negado seguimento, conforme Despachos s/nº do Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, de 14/04/2016, da 4ª Câmara.

Em suas contrarrazões, o contribuinte, alega, em relação ao item “a” - decadência, que:

- - a decadência, forma de extinção do crédito tributário, é a perda do direito de constituir o débito quando o credor, no caso o Fisco Federal, não exerça o direito de lançar (constituir) o crédito tributário dentro do prazo legal; e sendo assim, a decadência ocorre no período subsequente à ocorrência do fato gerador e antecede o lançamento e, após a efetivação do lançamento é que inicia-se a contagem do prazo de prescrição, e portanto, o lançamento tributário constitui o marco divisor entre a decadência e a prescrição.
- - a decadência fulmina o direito ao crédito que possui a Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo e podendo, inclusive, ser reconhecida de ofício pelo magistrado, a qualquer tempo, por ser matéria de ordem pública.
- - não há dúvida quanto ao prazo decadencial de 05 (cinco) anos estabelecido no art. 150, §4º do CTN, sendo que no caso em questão, o prazo decadencial de cinco anos para o Fisco constituir o crédito tributário, por meio do lançamento, começa a fluir a partir do fato gerador quando da antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, seja total ou parcial. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Em relação ao item “b” - retroatividade benigna - obrigação acessória, o contribuinte alega que:

- - da análise dos autos do Processo Administrativo em tela, observa-se que o débito ora em discussão possui natureza de Contribuições devidas à Seguridade Social, portanto, sujeito à aplicação de multa de mora mais benéfica ao contribuinte, conforme introduzido pela MP 449/2008 que alterou a Lei 8.212/91, que ficou com a seguinte redação:
- - a novel legislação remete a aplicação da multa, no caso de lançamento de contribuição devida à Seguridade Social, como é o presente caso, ao antigo art. 61 da Lei nº 9.430/96, que dispõe:
- - em situações como essa, quando a lei nova comine pena menos severa, deverá retroagir para beneficiar o contribuinte, conforme preceitua o art. 106 do CTN:
- - as normas relativas à multa, introduzidas pela MP 449/2008 e confirmadas pela Lei nº 11.941/2009, se amoldam com precisão ao conceito de lei que estabelece penalidade mais branda, motivo porque há perfeita subsunção ao art. 106 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 319. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Ultrapassado o conhecimento, importante destacar, as matérias objeto do presente recurso especial, quais sejam: aferição da decadência quinquenal, bem como, a retroatividade benigna quanto à natureza das multas aplicadas nos autos de infração de contribuições previdenciárias após a MP 449/2008, convertida na lei nº 11.941/2009.

Da decadência

Quanto ao acatamento da preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD/AIOP, antes mesmo de apreciar a correta aplicação da regra decadencial no acórdão recorrido, passemos a considerações acerca do tema.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas

esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173, I ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições para

que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Nesse ponto, entendo totalmente pertinente as colocações trazidas em sede de recurso especial, que traduzem a correta interpretação dos dispositivos para aferição da decadência de contribuições previdenciárias.

De pronto, contrapondo totalmente a tese trazida no acórdão recorrido, as contribuições previdenciárias obedecem ao regime de competência, com vencimentos mensais e sucessivos, sendo obrigação da empresa o recolhimento mensal das respectivas contribuições. Dessa forma, não há como aplicar a regra vertida no art. 150, §4º do CTN, sem identificar mês a mês o recolhimento antecipado.

Apenas para os meses em que demonstrada a existência de recolhimento parcial antecipado, poder-se-á excluir do lançamento por decadência determinadas competências. Aliás, essa foi a decisão trazida pela Delegacia de julgamento, a qual traduz a correta aplicação da lei. Colacionamos, abaixo, trecho da referida decisão a qual adoto como razões de decidir.

6.4. No presente caso, como o crédito tributário foi constituído em 28/08/2009 com a ciência do contribuinte, relativo aos fatos geradores nas competências 01/2004 a 12/2004 e 13/2004, tem-se que:

a) Ao verificar os requisitos para que ocorra a incidência do art. 150 § 4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN, em consulta aos recolhimentos efetuados no conta corrente da impugnante, códigos de recolhimento 2305 e 2100, no período de 01/2004 a 13/2004, observou-se que:

- há recolhimento para as competências 01/2004, 02/2004, 03/2004 e 04/2004.

- não há recolhimento para as competências 05/2004, 06/2004, 07/2004, 08/2004, 09/2004, 10/2004, 11/2004, 12/2004 e 13/2004.

b) Só existem recolhimentos parciais no CNPJ da Matriz, não constando quaisquer recolhimentos na filial CNPJ 33.775.164/000220.

6.5. Desta forma, considerando que a notificação foi feita à empresa em 28/08/2009 verifica-se que:

6.5.1. No que diz respeito às competência de 08/2004 a 13/2004, estas não foram abrangidas pela decadência seja pelo art. 150 § 4º ou art. 173, I do CTN.

6.5.2. Considerando que o prazo decadencial, referente às competências 01/2004 a 07/2004, se iniciou em 01/01/2005 por força do art. 173 I do CTN, para os casos em que não ocorreram recolhimentos, competências 05/2004 a 07/2004, estas se encontram fora do alcance da decadência.

6.5.3. Quanto às competências 01/2004 a 04/2004, para as quais ocorreram recolhimentos parciais, estas foram alcançadas pela decadência nos termos do art. 150 § 4º do CTN acarretando a extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, V do CTN, motivo pelo qual deixo de analisar as questões suscitadas pela impugnante, para estas competências.

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 27/8/2009, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/8/2009. Os fatos geradores sob reapreciação envolvem as competências 05/2004 a 07/2004, excluídos pela aplicação do art. 150, §4º do CTN pelo colegiado *a quo*. Contudo, inexistindo recolhimento antecipado, conforme expressamente descrito pela decisão da DRJ, o dispositivo correto a ser aplicado é o art. 173, I do CTN, razão pela qual não há decadência a ser declarada. Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso da PGFN.

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou o "recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte", entendo que razão assiste ao recorrente.

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, descumpriera 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 multas 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.

Cumpra-se 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 ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para: (1) seja afastada a decadência das competências 05/2004 a 07/2004 (2) 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)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira