



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

Processo n° 13831.000505/2007-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.312 – 2ª Turma
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria PAF - RECURSO ESPECIAL - PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado B & L ASSESSORIA E COMÉRCIO EM INFORMÁTICA LTDA - ME

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

A divergência interpretativa somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas. Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212, DE 1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP Nº 449, DE 2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14, 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, basicamente, 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 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 parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

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

Relatório

Trata-se de autuação relativa a contribuição da empresa incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) e as destinadas a Terceiros (FNDE - Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE). A empresa fez opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples em 21/12/1998, data de sua constituição e, em 01/01/2002, foi excluída do sistema.

Não houve manifestação, por parte do Contribuinte, contra a exclusão do Simples, conforme consta da decisão de Primeira Instância:

"E quanto à argumentação a respeito das razões excludentes do SIMPLES e documento anexado, é mister ressaltar que o presente processo não é foro competente, pois como já vimos, a exclusão do SIMPLES já se tornou definitiva. Dessa forma, o presente julgamento limita-se à discussão relacionada ao crédito tributário, constituído através da lavratura da NFLD.

Assim, agiu bem a auditoria fiscal ao lançar as contribuições, objeto da presente Notificação de Débito, em razão da exclusão da Empresa Defendente do SIMPLES pelo Órgão competente, ficando sujeita, a partir 01/01/02, As normas de tributação aplicáveis As demais pessoas jurídicas."

Em sessão plenária de 14/08/2012, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2301-002.971 (fls. 269 a 278), assim ementado:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2007

DECADÊNCIA PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. EMPRESA EXCLUÍDA DO SIMPLES. INCOMPETÊNCIA DA 2ª SEÇÃO PARA APRECIAR E JULGAR A QUESTÃO. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

A competência para apreciar e julgar a exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao SIMPLES pertence à 1ª Seção de Julgamento do CARF (art. 2º, V, do Regimento Interno do CARF).

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 09/2002, anteriores a 10/2002, devido à aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pela aplicação do I, Art. 173 do CTN para os fatos geradores não homologados tacitamente até a data do pronunciamento do Fisco com o início da fiscalização; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a)."

No que tange à exclusão do Simples, o voto vencedor assim registra:

"11. Insurge-se o contribuinte contra sua exclusão do SIMPLES sob a argumentação de que 'o ato declaratório do qual teria excluído a Impugnante do SIMPLES deixou de atender o § 3º do art. 15 da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1988, qual seja o direito do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual pugna-se pela nulidade da presente NFLD, sob pena de violação de vários princípios constitucionais, consagrados na carta cidadã". (ff. 119)

12. Ocorre que tal assertiva não merece prosperar. Isso porque conforme documentação juntada pela autoridade fiscal às ff. 102 a 105, a empresa foi devidamente cientificada de sua exclusão

do SIMPLES, no dia 26/05/2003, por intermédio do Ato Declaratório Executivo DRF/MRA nº 467119, de 07 de agosto de 2003, o qual concedeu o prazo de trinta dias para que o contribuinte se manifestasse sobre a questão:

'(...) Poderá o contribuinte, dentro do prazo de trinta dias contados a partir da data do recebimento deste Ato, manifestar sua inconformidade, por escrito, nos termo do Decreto nº 70.235, de 7 de março de 1972, e suas alterações posteriores, relativamente à exclusão do Simples, ao Delegado da Receita Federal de sua Jurisdição, por meio do formulário Solicitação de Revisão da Exclusão do Simples (SRS), disponível na página da Secretaria da Receita Federal na Internet (...), ou em suas unidades, assegurados o contraditório e a ampla defesa.' (f. 102)

13. E da análise dos autos, verifica-se que o recorrente não colacionou aos autos qualquer documentação capaz de demonstrar sua manifestação de inconformidade com a exclusão do SIMPLES dentro do prazo oferecido no Ato Declaratório.

14. Dessa forma, não há que se falar em cerceamento do direito à ampla defesa e contraditório, posto que fora dado o prazo de 30 dias para que o contribuinte se manifestasse, quedando-se, este, inerte.

15. Ademais, como não houve manifestação por parte da empresa, a respeito da questão, dentro do prazo concedido pela autoridade fiscal, entendo que o direito de buscar a reversão de sua exclusão do SIMPLES encontra-se precluso.

16. Além disso, ainda que a matéria pudesse ser discutida, a competência para apreciar e julgar a exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao SIMPLES pertence à 1ª Seção de Julgamento do CARF (art. 2º, V, do Regimento Interno do CARF):"

Cientificada do acórdão em 10/10/2012 (fls. 130), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data (Relação de Movimentação de fls. 132), o Recurso Especial de fls. 479 a 521, suscitando as seguintes matérias:

- preliminarmente, nulidade do acórdão recorrido, por ter se pronunciado sobre matéria preclusa; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-068/2013, de 04/03/2013 (fls. 532 a 536).

Relativamente à primeira matéria, a Fazenda Nacional alega, em síntese, que a questão relativa à aplicação de multas não fora impugnada, tampouco constara do Recurso Voluntário, razão pela qual não poderia ter sido suscitada de ofício no acórdão recorrido, por restar preclusa.

No que tange à segunda matéria, a Fazenda Nacional pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a multa do art. 35, II, da norma revogada, ou a do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da MP nº 449, de 2008.

Intimada, a Contribuinte ficou-se silente (informação de fls. 543).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir sobre o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

De plano, esclareça-se que, conforme as decisões de Primeira e Segunda Instâncias, não há que se falar na exclusão da empresa da sistemática do Simples, uma vez que não houve manifestação contrária por parte do Contribuinte, o que haveria de ser feito por meio de procedimento específico.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- preliminarmente, nulidade do acórdão recorrido, por ter se pronunciado sobre matéria preclusa; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Relativamente à primeira matéria, a Fazenda Nacional defende a ocorrência da preclusão, tendo em vista que a questão relativa às multas - aplicação da retroatividade benigna - não fora suscitada na Impugnação, tampouco no Recurso Voluntário, portanto não poderia ter sido tratada de ofício no acórdão recorrido. Como paradigmas, apresentou dois acórdãos que, a seu ver, retratariam situação semelhante a do acórdão recorrido: a qualificação da multa de ofício não fora impugnada, porém suscitada em sede de Recurso Voluntário e, ao contrário do que ocorreu no recorrido, dita matéria não foi conhecida pelo colegiado, que aplicou a preclusão.

Entretanto, o caso do acórdão recorrido em nada se assemelha ao caso dos paradigmas. Com efeito, no caso do acórdão recorrido, a retroatividade benigna consistiu na aplicação da Medida Provisória nº 449, de **03/12/2008**, a fatos geradores ocorridos de 1º/01/2002 a 31/05/2007. Quanto à Impugnação, esta foi apresentada em **19/11/2007** (fls. 79). O Recurso Voluntário, por sua vez, foi interposto em **04/08/2008** (fls. 116). Constatou-se, assim, que seria impossível à Contribuinte suscitar, em sede de Impugnação ou de Recurso Voluntário, a retroatividade benigna, mediante a aplicação de lei que somente foi editada após o protocolo dessas peças de defesa. Confira-se o trecho do acórdão recorrido que trata do tema:

"18. Por fim, sobre a multa aplicada, torna-se importante apreciar, de ofício, a matéria, tendo em vista se tratar de questão de ordem. Dessa forma, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea "c", deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No

caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores." (grifei)

Nesse passo, a divergência jurisprudencial somente seria demonstrada mediante a indicação de julgado tratando de retroatividade benigna, em que esta deixasse de ser aplicada, por não haver sido suscitada na Impugnação nem no Recurso Voluntário, ainda que ditas peças processuais houvessem sido protocolados antes da edição da legislação tida como mais benéfica. Entretanto, nenhum dos paradigmas indicados retrata situação semelhante. Repita-se que os julgados apresentados pela Fazenda Nacional tratam de qualificação de penalidade não impugnada, suscitada no máximo em sede de Recurso Voluntário, razão pela qual aplicou-se a preclusão.

Destarte, ausente a similitude fática, não há que se falar em divergência jurisprudencial, razão pela qual **não conheço da primeira matéria suscitada - preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, por ter se pronunciado sobre matéria preclusa.**

Quanto à segunda matéria suscitada - aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009 - o Recurso Especial atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto dela conheço.

Trata-se de autuação relativa a contribuição da empresa incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) e as destinadas a Terceiros (FNDE - Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE). A empresa fez opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples em 21/12/1998, data de sua constituição e, em 01/01/2002, foi excluída do sistema.

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 n 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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, é 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 parágrafo 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, de 1991, correspondente aos 75% previstos no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. 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 atingido pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime, proferido no Acórdão nº 9202-004.499, de 29/09/2016:

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 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.

Cumprido 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.

Nesse 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, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 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, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, na parte conhecida, dou provimento parcial para determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo