



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

Processo n° 13864.000227/2010-17
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.460 – 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SADEFEM EQUIPAMENTOS E MONTAGENS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DESISTÊNCIA. PARCELAMENTO.

O pedido de parcelamento do crédito tributário em litígio implica a desistência do recurso interposto pelo sujeito passivo e renúncia ao direito sobre o qual ele se funda, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente. No caso de desistência, a autoridade julgadora deve declarar a definitividade do lançamento no âmbito administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, para declarar a definitividade do lançamento, por desistência do sujeito passivo em face de pedido de parcelamento, devendo Unidade de Origem seguir as disposições da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, no momento da cobrança dos débitos.

(assinado digitalmente)

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

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da

Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Do auto de infração ao recurso voluntário

Trata o presente processo de auto de infração - AI, DEBCAD nº 37.287.438-0, à e-fl. 02, no qual foram constituídos créditos referentes a contribuições a cargo da empresa, parte patronal, destinadas à Seguridade Social e RAT e diferenças de acréscimos legais de GPS pagas em atraso.

O crédito lançado tem como fatos geradores das contribuições diversas parcelas de remunerações pagas aos segurados, não declaradas em GFIP, além das diferenças de acréscimos legais das GPS.

O auto de infração foi cientificado à contribuinte em 14/07/2010 (e-fl. 135) e constituiu créditos, para as competências entre 03/2007 e 04/2009, com multa e juros no valor de R\$ 520.060,38, consolidados em 29/06/2010, e tem seu relatório fiscal de infração posto às e-fls. 88 a 92.

Ao presente processo foram apensados os de números: 13864.000213/2010-01 e 13864.000214/2010-48, conforme informado nos termos de apensação às e-fls. 290 e 291, respectivamente, emitidos em 18/09/2014, mesma data em que o processo foi convertido de natureza papel para digital. Note-se que já em 05/07/2010, à e-fl. 133, havia termo e juntada de processo, no qual se informava a mesma apensação.

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 138 a 152, em 13/08/2010. Já a 9ª Turma da DRJ/CPS, no acórdão nº 05-31.754, prolatado em 21/12/25010, às e-fls. 175 a 181, considerou, por unanimidade, procedente o auto de infração, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 17/02/2011, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 200 a 212, argumentando, em apertada síntese:

- não houve dedução de diversas verbas salariais, verificáveis em folha de pagamento, dos valores utilizados para apuração dos fatos geradores das contribuições exigidas;
- não houve análise da conta "INSS a recuperar", que refletia valores retidos por tomadores de serviços, com a utilização de seu saldo para dedução de créditos constituídos;
- há divergências entre competências de fatos geradores definidos a partir de notas fiscais e aqueles declarados em GFIPS;
- a retificação de GFIPS corrigiria o problema o que levaria à retificação de ofício do AIOP;
- houve excessos e arbitrariedade da fiscalização pois nunca lhe foram negados os documentos necessários a sua atuação e por isso se pleiteia a nulidade da autuação; e

- alternativamente, que se conceda a realização de diligência para constatação dos créditos retidos em notas fiscais de serviços bem como nos créditos liquidados em GPS que sustentarão seus argumentos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 11/03/2015, resultando no acórdão nº 2402-004.671, às e-fls. 293 a 303, que deu provimento apenas parcial ao Recurso Voluntário, para recálculo da multa lançada. A seguir, encontram-se reproduzidos o dispositivo e a ementa do referido acórdão:

VALORES RECOLHIDOS. DEDUÇÕES LEGAIS.

Os valores recolhidos em Guia da Previdência Social (GPS), incluindo os valores recolhidos a título de retenções de notas fiscais, discriminados no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), foram apropriados ao presente lançamento fiscal.

PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA FISCAL. DESNECESSÁRIA. OCORRÊNCIA PRECLUSÃO.

Quando considerá-lo prescindível e meramente protelatório, a autoridade julgadora deve indeferir o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito.

A apresentação de elementos probatórios, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo tributário, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

PROCESSO 13864.000214/2010-48. APENSADO. CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja aplicada a multa nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitando-se ao percentual máximo de 75%

previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do voto, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa aplicada.

RE da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda foi intimada do acórdão nº 2402-004.671 em 06/05/2015 (e-fl. 304) e interpôs recurso especial de divergência, em 26/05/2015, às e-fls. 305 a 311.

Em seu recurso, aponta entendimento expresso no acórdão paradigma de número 9202-02.193, que vai de encontro ao recorrido no tocante à aplicação da retroatividade benigna às multas lançadas.

No acórdão paradigmas tratou-se a matéria com o seguinte entendimento (e-fl. 308) :

... havendo lançamento das contribuições, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96. Esta norma deve ser comparada com a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, inciso II e do art. 32, inciso IV, da lei nº 8.212/91, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna. Tal entendimento é o mesmo aplicado pela fiscalização nos presentes autos.

Já o colegiado *a quo*, no acórdão recorrido desconsiderou a forma de cálculo aplicada pela fiscalização, para determinar o cálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35 da Lei 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores

Por fim, requer que seja conhecido e provido o seu recurso especial para reforma do acórdão recorrido a fim de que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal quando do lançamento.

O recurso especial da Procuradora foi apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 345 a 348, datado de 08/04/2016, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso cumprir os demais requisitos regimentais.

Houve encaminhamento de intimação (e-fl. 350) do acórdão nº 2402-004.671, do recurso especial de divergência da Fazenda e do seu despacho de admissibilidade, da qual a contribuinte teve ciência em 10/05/2016 (e-fl. 353).

Às e-fls. 362 a 364, encontra-se o despacho nº 352/216/DRF/SJC, exarado em 11/03/2016, que trata da existência concomitante de inclusão do DEBCAD nº 37.287.438-0, objeto do presente processo, no parcelamento especial, do qual trata a Lei nº 11.941 de 27/05/2009, (informação do item 3 à e-fl. 362). Com relação ao acórdão de recurso voluntário, no despacho é informado, ainda, que o recurso voluntário foi interposto em 17/02/2011 e as informações necessárias à consolidação do parcelamento foram prestadas em 28/06/2011, com seleção expressa do referido DEBCAD. Ou seja, no despacho conclui-se que, quando do julgamento do recurso voluntário em testilha, 11/03/2015, já havia pedido de parcelamento de todo o crédito em discussão.

Além disso, o referido despacho faz referência à necessidade de desistência expressa do recurso, bem como à possibilidade de dispensa dessa formalidade, quando a desistência fosse integral, conforme a seguir:

*7. O art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009, determina que **para aproveitar os benefícios previstos na Lei 11941/09 o sujeito passivo deverá desistir, expressamente e de forma irrevogável de impugnação ou recurso administrativo.***

*8. **Não consta** nos autos qualquer documento, protocolizado pelo interessado, que comprove o **cumprimento das formalidades** previstas no § 3º e no caput do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009.*

*9. **Entretanto**, o § 3º do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 3 de fevereiro de 2011 prevê que, quando o sujeito passivo efetuar a seleção do débito para consolidação do parcelamento, **a autoridade administrativa poderá dispensar as exigências** contidas no caput e no § 3º do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, relativamente à impugnação ou ao recurso administrativo, **desde que a desistência seja integral.***

Por fim, no despacho, é realizado um questionamento ao CARF, quanto à possibilidade de dispensa da formalidade de desistência do recurso administrativo, nos seguintes termos:

11. Assim, e ainda tendo em vista que a Decisão proferida pelo CARF alcança o debrcad com sua composição original, ou seja, a parte incluída no parcelamento (nº 37.287.438-0) e parte inscrita em DAU (43.995.696-0), proponho encaminhar o presente processo ao CARF, a fim de que decida se acata ou não a dispensa das formalidades para inclusão do débito no parcelamento, nos termos do § 3º, do art. 13, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 3 de fevereiro de 2011.

Cotejando o conteúdo dessas informações com a informação do sistema de cobrança posto à e-fl. 354, conclui-se que houve parcelamento integral do débito que aqui se encontra em litígio, e que parte do débito original foi incluído diretamente em dívida ativa da União, sob nº de DEBCAD 43.995.696-0, pela autoridade preparadora. Dessa forma, resta necessária a conclusão de que:

- quanto à parcela do débito inscrita em dívida ativa, falece competência a este CARF para fazer qualquer manifestação, visto que ele se encontra na esfera de controle da PGFN, em dívida ativa; e

- quanto ao restante do débito, verifica-se que ele se está submetido a pedido de parcelamento, sob controle da autoridade preparadora, a DRF de origem.

Em 06/09/2016, sem que a contribuinte tivesse interposto qualquer manifestação, os autos foram encaminhados para apreciação do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional (e-fl. 365).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, e cumpre todos os requisitos para seu conhecimento.

Todavia, há questão preliminar a ser enfrentada: a existência de pedido de parcelamento e sua consequência no litígio com relação aos recursos interpostos no processo administrativo fiscal.

O art. 78 do do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, vigente à época da interposição do recurso voluntário (17/02/2011), dispunha:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente, descabendo recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional por falta de interesse.

Ocorre que o pedido de parcelamento teve as informações para sua consolidação apresentadas em 28/06/2011 (e-fl. 358), apesar de tal informação só se apresentar nos autos após 22/06/2016. Ou seja, quando da prolação do acórdão nº 2402-004.671 em 11/03/2015, já havia renúncia ao direito sobre o qual se fundava o recurso voluntário interposto pela contribuinte, lembrando ainda que o resultado do acórdão de impugnação era então desfavorável a ela.

Nesse sentido, houvera desistência do recurso em tramitação para o qual não se observa qualquer ressalva da contribuinte nos autos, como ressalta a própria DRF/SJC, no item 7 do seu despacho nº 352/216, à e-fl. 363. Tanto que a parcela do presente processo separada para o DEBCAD nº 43.995.696-0, para inscrição em Dívida Ativa da União, decorreu tão somente de restrição legal, conforme informado no item 4 do mesmo despacho à e-fl. 362, e não de manifestação da contribuinte.

A versão atual do art. 78 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, houve alteração da redação do § 3º e inclusão dos parágrafos 4º e 5º, que assim se configuram:

(...)

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

Assim, resta clara a desistência da contribuinte, sem qualquer ressalva nos autos, e seu efeito de desistência neste processo.

Com relação ao questionamento do item 11 à e-fl. 363, em não havendo ressalva quanto a integralidade do crédito apresentados para parcelamento, fica caracterizada a situação descrita no § 3º do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2 de 03/02/2011.

Uma vez conhecido do recurso especial de divergência da Procuradoria, e feitas as considerações acima, passo a análise do mérito.

Mérito

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”,

do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

** Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

** Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

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:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da

Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

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

Em face ao exposto, há que se aplicar a retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso especial de divergência para reformar o acórdão *a quo*, retomando o critério utilizado no auto de infração, que tem o lançamento definitivo em razão do pedido de parcelamento.

CONCLUSÃO

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento, reformando o acórdão *a quo*, e por declarar definitivo o lançamento, por desistência do sujeito passivo, em face do pedido de parcelamento, devendo a DRF de jurisdição da contribuinte seguir as disposições da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, no momento da cobrança dos débitos.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos