ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13971.000640/2008-40

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

Processo nº	13971.000640/2008-40
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-006.569 – 2ª Turma**
Sessão de	28 de fevereiro de 2018
Matéria	DECADÊNCIA E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente	HACO ETIQUETAS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO EM GFIP. PERÍODO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I DO CTN.

Nos Autos de Infração de Obrigação Acessória não há que se falar em recolhimento antecipado, devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173, I do CTN.

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 e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

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

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.121.468-8, lavrado em 26/02/2008, contra o contribuinte identificado acima, no valor de R$ 677.493,72 (seiscentos e setenta e sete mil, quatrocentos e noventa e três reais e setenta e dois centavos), em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, §5º, da Lei 8.212/91, uma vez que a empresa apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Não houve ocorrência de circunstâncias agravantes e foi constatada a correção da falta relativa a competência 13/2006, pelo que a multa para esta ocorrência foi atenuada em 50% do valor.

Conforme consta no Relatório Fiscal, de fls. 92 a 96 e planilhas de fls. 97 a 122, a empresa deixou de informar a totalidade dos valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, sob as seguintes rubricas: a) verba denominada "Indenização" paga ao segurado empregado JORGE LUIZ KOPROWSKI; b) "Indenização Aposentadoria", rubrica relativa ao pagamento de um salário nominal a funcionários aposentados quando do desligamento; c) verba destinada ao pagamento de gratificação dos funcionários que fazem parte do grupo de bombeiros voluntários da empresa; d) verba denominada "Gratificação" paga em 03/2004, no estabelecimento matriz, em parcela única, na rescisão do segurado empregado ALCIDES SCHWANK; e) verba denominada "Indenização Clausula 29", relativa a pagamentos no ato da rescisão a segurados empregados com mais de 05, 10 e 15 anos de serviço na empresa, previsto em convenção coletiva; f) verba denominada "Aviso Prévio Idade 45 anos", a qual consistia em pagamento de um salário nominal aos empregados desligados com idade superior a 45 anos, conforme Convenção Coletiva firmada com o Sindicato de Blumenau, cláusula 09; g) remuneração de contribuintes individuais que prestaram serviços à autuada, registrada na escrita contábil da empresa, nas contas "5530 SERVIÇO TERCEIROS PF" e "3790 SERVIÇO TERCEIROS PF"; h) custeio, por parte da autuada, de gastos pessoais do sócio administrador, Sr. RICARDO GUEDES LOWNDES e da Sra. CORNÉLIA CONRAD LOWNDES, esta representante legal da empresa Conrad Empreendimentos e Participações S/A, de CNPJ 01.528.583/000190, que por sua vez é sócia majoritária da autuada. Os referidos valores encontram-se registrados na escrita contábil, contas 4877 e 3582, ambas de descrição "VIAGENS E ESTADAS"

Com esteio no contrato social e alterações, além de análise da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, constatou-se a existência de grupo econômico integrado pela autuada e pelas seguintes empresas: a) CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, é a sócia controladora, detém 98,01% das cotas da autuada; b) HACO ETIQUETAS DO NORDESTE LTDA., empresa controlada pela autuada, que detém 99% do seu capital social; e c) HACO FIOS LTDA., empresa também controlada pela autuada, que detém 99,32% de seu capital social.

Concluiu o Fisco que essas empresas teriam responsabilidade solidárias com a autuada pela quitação do crédito previdenciário constante no AI.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC julgado a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada e suas solidárias, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 16/10/2012, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2401-002.692** (fls.), com o seguinte resultado: "*ACORDAM os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade; II) pelo voto de qualidade, excluir os responsáveis solidários, vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator), Marcelo Freitas de Souza Costa e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que não excluíam; e III) Pelo voto de qualidade, no mérito, relevar a multa na proporção das contribuições que foram declaradas nas GFIP retificadoras juntadas aos autos, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial em maior proporção, recalculando, também, o valor da multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Igor Araújo Soares".* O acórdão encontra-se assim ementado:

> *ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2006*
>
> *LANÇAMENTO. GRUPO ECONÔMICO CARACTERIZADO APENAS COM BASE NA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS. CRITÉRIO ÚNICO. SOLIDARIEDADE AFASTADA.*
>
> *A solidariedade ao adimplemento das contribuições previdenciárias, com esteio no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, enseja a necessidade do devido apontamento dos elementos que demonstrem, de fato, que as empresas envolvidas ou tidas como componentes do grupo, se caracterizam como uma única empresa, possuindo um centro de comando unificado. Desta feita, não é suficiente para tanto, o simples fato de uma empresa participar do capital social da outra, tratando-se o critério de participação societária apenas como um dos elementos caracterizadores do grupo, mas não o determinante.*
>
> *APLICAÇÃO DO §4.º DO ART. 32 DA LEI N.º 8.212/1991. ENQUADRAMENTO NA TABELA LEVANDO-SE EM CONTA NÚMERO TOTAL DE SEGURADOS DA EMPRESA.*

Para cálculo do limite da multa, previsto no revogado §4.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, deve-se tomar como base o número total de segurados a serviço da empresa e não apenas aqueles cuja remuneração deixou de ser declarada na GFIP.

FIXAÇÃO DA MULTA. VALORES VIGENTES NA DATA DA AUTUAÇÃO.

A penalidade por descumprimento de obrigação acessória deve ser fixada de acordo com o valor vigente na data da lavratura fiscal e não na data da ocorrência do ilícito administrativo.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DO ART. 35-A DA LEI N.º 8.212/1991.

Nos casos de lançamento de ofício de contribuições sociais aplica-se a multa prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991.

DECLARAÇÃO PARCIAL DOS FATOS GERADORES. RELEVAÇÃO DA MULTA NA PROPORÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DECLARADA.

Se o contribuinte, até a decisão de primeira instância, declarava parte dos fatos geradores omitidos na GFIP, merecia a relevação da multa na proporção das contribuições declaradas, desde que cumpridos os demais requisitos normativos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2006

FALHA NA CIENTIFICAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO PELOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE DE SANEAMENTO. NULIFICAÇÃO DO PROCEDIMENTO. INOCORRÊNCIA.

A mera remessa de comunicação às empresas arroladas como coobrigadas, Desacompanhada das peças do Auto de Infração, é falha em condição de validade do lançamento, sendo cabível o seu saneamento, sem que disso decorra a nulificação de todo o procedimento fiscal.

INOCORRÊNCIA DE PREJUÍZO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há de se declarar a nulidade do lançamento, quando o mesmo, revestido das formas legais, não acarreta prejuízo aparente ou implícito para o direito de defesa do sujeito passivo.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE APRESENTA FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA E ENFRENTA TODAS AS ALEGAÇÕES DEFENSÓRIAS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há o que falar em nulidade da decisão que enfrenta todos os pontos da impugnação com fundamento nos fatos constantes dos autos e no direito aplicável à espécie.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O processo foi encaminhado para Fazenda Nacional em 07/01/2013, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional tomou ciência em 08/02/2013 sem interposição de Recurso Especial.

O contribuinte e suas solidárias foram cientificados do Acórdão nº **2401-002.692** em 02/05/2013, sendo que a notificada opôs Embargos de Declaração em 07/05/2013, portanto tempestivamente, alegando omissão do acórdão na decisão ao não se manifestar sobre os argumentos/fundamentos utilizados pelo contribuinte quanto à aplicação das multas previstas nos arts. 32-A e 35-A da Lei 8212/91. Tais embargos foram rejeitados, conforme Despacho nº 2401-031, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de 01/07/2014 (fls.).

Notificado da decisão de rejeição dos embargos opostos em 21/08/2014, o contribuinte apresentou em 08/09/2014, portanto tempestivamente, Recurso Especial (fls.). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) nulidade do despacho que julgou os ED; b) decadência; c) multa aplicável pelo descumprimento de obrigação acessória e d) aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

Ao Recurso Especial foi dado parcial seguimento, somente em relação aos itens ”b” e “d”, conforme Despacho s/nº, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de 23/11/2015 (fls.) e Despacho s/nº, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 02/02/2016 (fls.), respectivamente Exame e Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial.

- O recorrente traz como alegações, em relação ao item “b” - decadência, que quando se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Fisco dispõe de cinco anos para promover o lançamento, contados dos respectivos fatos geradores, conforme dispõe o art. 150, §4º, do CTN.

- Diz que conforme o paradigma apresentado e diversos outros precedentes do CARF, em se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória ligada a contribuições previdenciárias, deve ser aplicado o art. 150, §4º do CTN, que prevê a contagem do prazo decadencial a partir do próprio fato gerador, e não do primeiro dia do ano seguinte; e portanto, considerando que a notificação de lançamento se deu em 12 de março de 2008, segundo o próprio

acórdão recorrido, todos os valores anteriores a 12 de março de 2003 foram atingidos pela decadência.

- Em relação ao item "d" – aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212/ 91, afirma que, nos moldes do art. 106, II, "c", do CTN é necessário aplicar-se a legislação mais benéfica à empresa, que é a do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, inclusive tem-se vários precedentes do CARF nesse sentido.

- Ressalta que existe outra inconsistência no acórdão recorrido, quando ele mantém a aplicação da multa mínima de R$500,00 por competência, uma vez que a lei prevê que a multa mínima é aplicada para todo o período autuado, e não por competência. Além disso, mesmo partindo-se do pressuposto de que fosse por competência, como se tratam de duas competências (12/02 e 01/03), o valor da multa deveria ser de R$ 1.000,00 (seguindo o raciocínio do próprio acórdão) e não de R$ 19.558,88.

- O processo foi encaminhado para Fazenda Nacional em 08/07/2016, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional apresentou em 25/07/2016, portanto tempestivamente, suas contrarrazões.

- Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional destaca que não houve pagamento antecipado, mesmo porque se trata de auto de infração (penalidade), cujo lançamento será sempre de ofício, e não por homologação; e por isso, não existe dispositivo legal que autorize deslocar o termo inicial da decadência para o fato gerador, devendo ser aplicada a regra geral do artigo 173, I do CTN.

- A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões em relação ao item "d" - aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 1069. 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

Cinge-se a controvérsia na aplicação da decadência quinquenal, bem como nas 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. Mais especificamente em relação a decadência o período objeto de discussão envolve as competências 12/2002 a 02/2003, tendo em vista que o período anterior já estaria abrangido pela decadência do art. 173, I do CTN.

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.

Em primeiro lugar, devemos considerar que se trata de auto de infração, que ao contrário das NFLD ou dos AI de obrigações principais (AIOP), constitui obrigação acessória de "fazer" ou "deixar de fazer", sendo irrelevante a existência ou não de recolhimentos antecipados. Porém, antes de identificar o período abrangido pela decadência, exponha a tese que adoto sobre o assunto.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n º 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 º 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. Contudo, conforme descrito anteriormente, trata-se de lavratura de Auto de Infração por não ter a empresa cumprido obrigação acessória, mais especificamente, *" constatou-se que o mesmo deixou de incluir em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. A omissão de fatos geradores em ME' constitui infração, conforme legislação citada na capa do presente AI — "Dispositivo legal infringido"* . Dessa forma, não há que se falar em recolhimento antecipado devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173, I do CTN.

Neste ponto, apenas esclareço a inaplicabilidade da súmula 99 do CARF, considerando que a regra ali expressa, visa deixar claro que rubricas pagas pelo empregador na condição de salário indiretos serão apreciadas a luz do art. 150, §4º do CTN, sempre que demonstrado recolhimento antecipado/parcial sobre o mesmo fundamento legal. Entretanto, como já enfatizado, estamos falando de obrigação acessória, dessa forma, não há que se falar de recolhimento antecipado.

Por fim, esclareço que a decisão aqui refletida não afronta, de forma alguma, decisão do STF, uma vez que a súmula nº 08 declara a inconstitucionalidade do art. 45 da lei 8212/91, passando a decadência a ser apreciada a luz do disposto no CTN, conforme foi analisado no corpo desse voto.

Da mesma forma, afasto o entendimento descrito no acórdão recorrido de que em aplicando-se a decadência do principal a luz do art. 150, §4º do CTN, igual destino deve ser dado a obrigação acessória ligada àqueles fatos. Conforme já exaustivamente descrito, uma coisa é a obrigação legal de recolher o tributo, outra diversa, é a obrigação acessória de informar ou apresentar documento próprio, como a exigência prevista no dispositivo objeto da autuação.

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 26/2/2008, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/2/2008. Os fatos geradores sob reapreciação envolvem as competência 12/2002 a 01/2003, já que o acórdão recorrido já excluiu até 11/2002 . Dessa forma, a luz do art. 173, I do CTN, não há reparo a ser feito na decisão proferida.

Por fim, em se tratando de obrigação acessória, importante apenas identificar a situação da obrigação principal correlata, Processo 13971.000643/2008-83, posto que o resultado da Obrigação principal deve ser levado em consideração para excluir da multa de GFIP aplicada os fatos geradores excluídos na obrigação principal por improcedência no momento de execução do julgado.

Aplicação da multa - retroatividade benigna.

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. Entende

o recorrente (sujeito passivo), que a regra descrita nos moldes do art. 32_A seria a que melhor se enquadra ao caso concreto, o que venho a discordar.

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

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> ***c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática**. (grifos acrescidos)*

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

> *AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*
>
> *A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*
>
> *AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*
>
> *Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº*

> *11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória n° 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei n° 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

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

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

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

> *Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*
>
> *Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*
>
> *Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a

estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

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

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

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

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

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

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

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

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei n° 9.430/1996. Da mesma

> *forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%.* ***No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 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, nego 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, com destaque para os meses em que a decadência alcançou a obrigação principal, visto que, para esses, a retroatividade será aplicada a luz do art. 32-A nos termos destacados no presente voto. Além desse ponto, **conforme já descrito anteriormente, em se tratando de obrigação acessória, importante apenas identificar a situação da obrigação principal correlata, Processo 13971.000643/2008-83, posto que o resultado da Obrigação principal deve ser levado em consideração para excluir da multa de GFIP aplicada os fatos geradores excluídos na obrigação principal por improcedência no momento da execução do julgado.**

Por fim, quanto a alegação de que a multa foi aplicada indevidamente, entendo que razão não assiste ao recorrente. A obrigatoriedade de entrega da GFIP dá-se mensalmente, dessa forma, conforme preceitua o § 3º a multa mínima a ser considerada para apuração da situação mais benéfica 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. o cálculo da multa mínima também deve ser dar por competência.

Assim, deve ser mantida a decisão recorrida, por ter adotado a interpretação correta da legislação aplicável, em consonância com o que determina a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, conforme descrito nesse voto.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.