



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

Processo n° 15504.000449/2009-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.957 – 2ª Turma
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSITA TRATAMENTO DE RESIDUOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional.

Trata o presente processo de Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD nº 37.215.3062, às e-fls. 04 a 64, cientificado à contribuinte em 23/01/2009 (e-fl. 97), com relatório fiscal da infração às e-fls. 86 a 94. O crédito lançado atingiu o montante de R\$485.068,08, consolidado na data de 16/01/2009, para o período de apuração de 01/01/2003 a 31/01/2006.

Cumprida a diligência, à e-fl. 575, os autos retornam para julgamento após ser determinada por este Colegiado a conversão do feito em diligência, às fls. 567/572, por se verificar que, após os despachos de números: 2400088/2014 e 2400367R/014, que negaram a admissibilidade do recurso especial de divergência da contribuinte, não lhe foi dada ciência de nenhum deles.

Deste modo, considerando as especificidades abordadas no cumprimento da diligência, adoto o relatório da Resolução de nº 9202-000.107, em sua íntegra:

“Trata o presente processo de Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD nº 37.215.3062, às e-fls. 04 a 64, cientificado à contribuinte em 23/01/2009 (e-fl. 97), com relatório fiscal da infração às e-fls. 86 a 94.

A autuação foi lavrada par exigir os créditos das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos denominadas "Terceiros", num total de 5,8% incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de cesta básica e vale-refeição. A contribuinte deixou de incluir entre os valores que compõem o salário de contribuição de seus segurados empregados aqueles relativos ao pagamento de auxílio alimentação em pecúnia; com isso deixou de reter e recolher o tributo correspondente aos terceiros.

O crédito lançado atingiu o montante de R\$485.068,08, consolidado na data e 16/01/2009, para o período de apuração de 01/01/2003 a 31/01/2006.

O lançamento de obrigação principal foi impugnado, às e-fls. 102 a 114, em 25/02/2009. Já a 7ª Turma da DRJ/BHE, no acórdão nº 0228.641, prolatado em 17/09/2010, às e-fls. 324 a 346, considerou, por unanimidade, a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 04/03/2011, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 386 a 356, alegando, em síntese:

não incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de fornecimento de alimentação, por ter natureza indenizatória e decorrer de convenção coletiva de trabalho;

deveria ser analisada a questão com base nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade em vista das condições fáticas da empresa e seus funcionários.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 19/06/2012, resultando no acórdão 2403001.399, às e-fls. 4120 a 429, que tem a seguinte ementa:

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO PAGAMENTO EM ESPÉCIE ALIMENTAÇÃO EMPRESA NÃO INSCRITA NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR PAT INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento, em espécie, de alimentação aos segurados empregados por empresa não inscrita no PAT Programa de Alimentação do Trabalhador, integra o salário de contribuição e se constitui em fato gerador de contribuições sociais previdenciárias.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO ACRÉSCIMOS LEGAIS JUROS E MULTA DE MORA ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 RECÁLCULO DA MULTA

MAIS BENÉFICA ART. 106, II, C, CTN Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do Colegiado: I) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, mantendo os Levantamentos Cesta Básica e Vale Refeição . Vencidos os conselheiros Cid Marconi, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Marcelo Magalhães Peixoto; II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que se recalcule o valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

RE da Fazenda Nacional Cientificada do acórdão, em 12/12/2012 (e-fl. 30), a Procuradoria da Fazenda Nacional, na mesma data, manejou recurso especial de divergência RE (e-fls. 431 a 445) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimentos firmados no CARF em critério aplicação da retroatividade benigna às multas lançadas.

A divergência relativa foi assim destacada pela Procuradora, à e-fl. 439:

... Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, caput, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§ 2º do art. 61).

Ao revés, os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para os órgãos prolores dos paradigmas, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna

na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei n° 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do caput do art. 35 com a redação dada pela Lei n° 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.

Foram indicados como paradigmas das divergências para a matéria os acórdãos n° 230100283 e n° 240100120.

Por fim, a Procuradora requer o conhecimento e o provimento do RE para a reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei n° 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei n° 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei n° 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei n° 8.212/91.

O RE da Fazenda foi apreciado pelo então Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria n° 256 de 22/06/2009, por meio do despacho n° 2400278/2013, às e-fls. 483 a 486, datado de 25/03/2013, entendendo por lhe dar seguimento, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

RE da contribuinte A contribuinte foi intimada do acórdão n° 2403001.399, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho n° 2400278/2013, por meio da Intimação n° 2008 (e-fl. 488) e apresentou recurso especial de divergência em 09/08/2013, às e-fls. 490 a 513.

Aponta como divergentes os entendimentos do acórdão a quo, quando considera que o fornecimento de alimentação em dinheiro não integra o salário-de-contribuição quando atenda aos requisitos do programa de alimentação do trabalhador (PAT), previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho, pois os paradigmas, contrariamente, entendem que essas verbas para alimentação do trabalhador teriam natureza não salarial, até mesmo sem haver inscrição no PAT. Indicou como acórdãos paradigmas da matéria os de n° 2301003.004, n°2803001.727 e n° 2403001.629.

Por fim, requer o recebimento do seu recurso especial de divergência para que ele seja provido para que se julgue improcedente o lançamento.

Em 22/01/2014, o Presidente da 4ª Câmara, no despacho de admissibilidade n° 2400088/2014, às e-fls. 561 a 563, com base nos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria n° 256 de 22/06/2009, negou seguimento ao recurso especial da contribuinte, por entender não haver similitude fática entre as matérias do recorrido e dos paradigmas, uma vez que os paradigmas tratavam de pagamentos de auxílio-alimentação in natura enquanto o recorrido tratava de pagamento em espécie.

Em 07/05/2014, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, em reexame da admissibilidade

de nº 2400367R/2014, à e-fl. 564, confirmou as conclusões do despacho acima, igualmente negando seguimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.

Contrarrrazões da contribuinte Na mesma data em que interpôs seu recurso especial de divergência, a contribuinte apresentou contrarrrazões ao recurso especial da Fazenda, às e-fls. 549 a 555.

De início argumenta que a exposição da Procuradoria não seria suficiente para caracterizar a divergência, pois as ementas não fazem menção ao debate sobre a regra de aplicação de multa de mora no tempo ou sobre a aplicação da legislação mais benéfica, e as alegações posteriores com base considerações da fundamentação dos votos vencedores não seriam bastantes, pois haveria ausência do inteiro teor dos julgados para poder-se afirmar com certeza absoluta que estas se encontrariam nos acórdãos paradigmas.

Na sequência, reafirma a correção do entendimento do acórdão a quo. Assevera que a legislação previdenciária não adotava a dicotomia entre multa de mora e de ofício, por isso incidência do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação anterior à vigência da MP nº 449/2008. Afirma que, quando da aplicação da multa, a legislação vigente relativa à multa de mora seria a mais benéfica à contribuinte (20%) e por isso deve ela ser sustentada. Inaplicável o art. 35-A da mesma lei para os fatos anteriores à sua vigência.

Requer a admissão das contrarrrazões para que se julgue improcedente o recurso especial de divergência da Procuradoria, mantendo-se integralmente o entendimento firmado no acórdão recorrido em relação a aplicação de multa.

É o relatório.”

Ato contínuo ao cumprimento da diligência, o Contribuinte foi cientificado sobre a negativa de seguimento de seu Recurso Especial à fl. 575.

Às fls. 581/639, o Contribuinte juntou aos autos cópia do Agravo de Instrumento, manejado nos autos da ação judicial de nº 0023664-48.2017.4.01.3800, e respectiva Decisão, dos quais se manifestou a DRJ, à fl. 643, no seguinte sentido:

Conf. resolução nº 9202-000.107, de 26/04/2017 (e-fls. 567/572), o processo foi remetido à unidade de origem para ciência do sujeito passivo da não admissibilidade de seu recurso especial, com posterior devolução ao CARF (2ª Turma da CSRF) para julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional. Conf. fls. 579, vê-se que a unidade de origem solicitou a juntada de decisão monocrática em sede de agravo de instrumento, proferida pelo TRF da 1ª Região, que antecipou os efeitos da tutela recursal para suspender a exigibilidade dos créditos tributários correspondentes às NFLDs ns. 37.215.306-2 e 37.2015.307-0; (PAF 15504.000449/2009-11). As providências em tela constam, inclusive, de nota de processo. Não há, portanto, nenhuma providência de competência da ASTEJ. O agravo referido no despacho não é agravo do RICARF, mas o agravo de instrumento objeto dos artigos 1.015 e seguintes do CPC. Diante do exposto, encaminhem-se os autos à 2ª Turma da CSRF para julgamento do REsp da PFN.

Após, vieram os autos conclusos para apreciação do Recurso Especial da União.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata o presente processo de Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD nº 37.215.3062, às e-fls. 04 a 64, cientificado à contribuinte em 23/01/2009 (e-fl. 97), com relatório fiscal da infração às e-fls. 86 a 94. O crédito lançado atingiu o montante de R\$485.068,08, consolidado na data e 16/01/2009, para o período de apuração de 01/01/2003 a 31/01/2006.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante a **retroatividade benigna, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.**

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da

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

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

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

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

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

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

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

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

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade

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

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, 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, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

