



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

Processo n° 15504.020586/2009-71
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.245 – 2ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria CSP - DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TELEMIG CELULAR SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SEGURADOS. 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 dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.217.411-6, lavrado contra o contribuinte identificado acima, no valor total de R\$ 2.702.178,29 (dois milhões, setecentos e dois mil, cento e setenta e oito reais e vinte e nove centavos), referente à contribuição dos segurados, cujo lançamento é decorrente de divergências entre as folhas de pagamento, em arquivos digitais em leiaut MANAD, e as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP's entregues no período de 01/2004 a 13/2005.

Na aplicação da multa, foi observada a mais benéfica, conforme alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), em razão das alterações na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 4 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. O comparativo de multa encontra-se às fls. 28/29.

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

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 17/07/2014, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2302-003.248** (fls. 666/676), com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a decadência das competências de 01/2004 a 11/2004, inclusive, por força da aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das*

disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96)”. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 29/08/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 16/09/2014, Recurso Especial (fls. 677/688). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação ao cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte - retroatividade benigna - Obrigação Acessória.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 25/04/2016 (fls. 689/694).

O recorrente, em suas alegações, requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, inciso II, da Lei n.º 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP n.º 449/2008.

Cientificado do Acórdão n.º **2302-003.248**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 18/08/2016, o contribuinte apresentou, em 31/08/2016, portanto, tempestivamente, contrarrazões (fls. 706/720).

Em suas contrarrazões, o contribuinte alega, preliminarmente, que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido pois os acórdãos apresentados como paradigmas não possuem similaridade fática com o caso dos presentes autos, além do que, carece de prequestionamento.

Diz que para a apuração da penalidade “mais benéfica” a Fazenda Nacional entendeu que a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, cuja aplicação se encontra prevista atualmente também para as contribuições previdenciárias, por força do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, deve ser comparada com a soma das obrigações principais e acessórias, então previstas nos arts. 32, IV e 35, II, da Lei n.º 8.212/91, apurando-se o percentual de 75%; contudo, essa sistemática adotada resulta na negativa da aplicação das penalidades efetivamente mais benéfica, já que a multa aplicada no acórdão recorrido representa o percentual de 50% incidente sobre o valor do imposto, o que é, evidentemente, mais benéfico, principalmente levando-se em consideração que o presente feito objetiva-se punir apenas a obrigação principal, havendo processo administrativo específico para a cobrança de multa sobre o descumprimento de obrigações acessórias (15504.020583/2009-38).

Afirma que o acórdão paradigma equivocou-se ao manter a multa resultante do somatório das penalidades previstas nos arts. 32, IV e 35, II, da Lei n.º 8.212/91, haja vista se tratarem de penalidades que possuem naturezas jurídicas completamente diversas; e acrescenta: *“ainda que se entenda que a multa de mora até então prevista na legislação possuía natureza de multa de ofício, passível de se confrontada com a multa de ofício atualmente prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, tal comparação deve envolver apenas essas penalidades, não sendo viável ou justificável a soma daquela primeira com a então prevista para os casos de descumprimento de obrigação acessória.*

Ressalta que a MP n.º 449/08, além de revogar a penalidade prevista no art. 32, IV, §5º da Lei n.º 8.212/91, introduziu àquela lei o art. 32-A, que aplica ao contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 ou que a apresentar com incorreções ou omissões uma multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas (...), ou seja, continua existindo uma penalidade específica para os casos de apresentação de GFIP com omissões, de modo que a penalidade então prevista no art. 32, IV da Lei n.º 8.212/91 deve ser comparada unicamente com a atualmente prevista no art. 32-A da mesma lei.

Pondera que, se antes do advento da MP n.º 449/2008 existiam penalidades distintas para as diferentes infrações (falta de recolhimento e omissão de informações em GFIP), tal distinção continua existindo na legislação em vigor, ou seja, as penalidades previstas nos arts. 32, IV, §5º e 35 da Lei n.º 8.212/91 se referiam a infrações distintas, assim como atualmente se verifica em relação aos arts. 32-A e 35-A da mesma lei (em ambos os casos, uma

decorrente da ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, outra em face da omissão de informações em GFIP).

Conclui que deve prevalecer o entendimento do acórdão recorrido, ou seja, não há como se sustentar que a penalidade então prevista para os casos de omissões de fato gerador em GFIP restou absorvida pela penalidade prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96 pelo fato daquele dispositivo fazer menção a casos de “*falta de declaração e declaração inexata*”, enquanto que, nos autos, a situação combatida é a suposta ausência de recolhimento de obrigação principal; ficando evidente a ausência de similitude fática entre os paradigmas invocados e a situação dos autos.

Em relação ao prequestionamento, observa que o órgão julgador *a quo* não foi devidamente provocado pela Recorrente por meio de seu Recurso de Ofício, especialmente porque a controvérsia objeto do Recurso Especial, qual seja, a caracterização de erro na capitulação legal da multa não foi apreciada anteriormente, tanto que sequer consta a menção a tal discussão na Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal.

Na questão de mérito, argumenta que a União Federal pretende, por meio de seu Recurso Especial, impor penalidade mais gravosa à Recorrida em flagrante afronta ao que dispõe o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, sob o pretexto de que estaria correta a comparação entre os dispositivos que prevêm penalidade para infração consistente tanto na não apresentação de declaração quanto no não pagamento de tributo; e como já visto anteriormente, a presente autuação versa sobre multa aplicada em função da ausência de recolhimento de obrigação principal, não havendo que se falar em descumprimento de obrigação acessória passível de punição.

Insiste que não é admissível que, para aferir qual a multa menos gravosa, sejam comparadas infrações de natureza jurídica absolutamente distintas, como nos dispositivos pretendidos pela Recorrente; e conclui que não é necessário realizar contas complexas para se concluir que a nova penalidade se apresenta mais benéfica ao contribuinte do que a anterior, haja vista que a penalidade imposta pelo acórdão recorrido representa 50% do valor do imposto supostamente devido, enquanto que o cálculo fazendário remonta ao montante de 75% do imposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 689. Contudo, havendo questionamento acerca do conhecimento, passo a melhor apreciar a questão.

Do conhecimento

A Procuradoria sustenta a divergência do acórdão recorrido sob os seguintes fundamentos:

A Fazenda Nacional afirma que, no presente caso, o acórdão merece ser reformado em relação ao procedimento a ser utilizado para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte.

Assevera que há nítida divergência entre o acórdão recorrido e os Acórdãos n.º 2401-002.453 e n.º 9202-02.086, proferidos, respectivamente, pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF e pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, cuja ementas são transcritas a seguir:

Acórdão n.º 2401-002.453:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996.

Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei.

No próprio Recurso especial trouxe o recorrente trecho dos acórdãos paradigmas que destacam a forma de interpretar a legislação introduzida pela MP 449 de forma diversa do presente acórdão recorrido. Para tanto os próprios trechos citados descrevem de forma clara a interpretação diversa. Vejamos:

Acórdão n.º 2401-002.453:

De acordo com o fisco, na fixação da multa de ofício, levou-se em conta as alterações legislativas promovidas pela MP n.º 449/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2008. Assim, comparou-se a multa aplicada com base no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 (dispositivo vigente na data da ocorrência dos fatos geradores), com a multa imposta em obediência ao art. 35A da mesma lei, aplicando-se o valor mais favorável ao sujeito passivo.

De acordo com o art. 35A da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pela MP n.º 449/2008, havendo lançamento de ofício do tributo, deve-se aplicar a multa prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996,(...)... Suscita a empresa que lhe fosse aplicada a

multa do art. 61 da Lei n.º 9.430/1996, todavia esse dispositivo somente se aplica no caso de recolhimento espontâneo, no qual é aplicada a multa de mora e juros. Havendo lançamento das contribuições, exige-se a multa de ofício prevista no art. 44, I, da mesma Lei.

Assim, o fisco agiu com acerto ao comparar a multa do art. 35 com aquela prevista no art. 35A, ambos da Lei n.º 8.212/1991, não havendo reparos a serem feitos no levantamento quanto a esse aspecto.

...

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo fato incontestável aplicou a multa no patamar fixado na legislação, já considerando, em razão das alterações legislativas advindas da MP n. 449/2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/2009, dispositivo mais benéfico ao sujeito passivo, conforme muito bem demonstrado no próprio relatório fiscal em que é apresentada planilha pormenorizada de aplicação da multa. (grifos da recorrente)

Já em relação ao segundo acórdão paradigmático também não assiste razão ao recorrente quanto a ausência de similitude fática. Primeiramente, vejamos a ementa trazida:

Acórdão nº 9202-02.086:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006

[...]

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração. No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições *Processo nº 15504.020585/2009-27 Despacho n.º s/n S2-C3T1 Fl. 4 4* previdenciárias. Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Embora o acórdão citado refira-se a auto de infração de obrigação acessória, esse fato não interfere na sua aceitação como paradigma, tendo em vista que a tese aplicada pela Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, aplica de forma indistinta a retroatividade para cálculo da multa tanto na obrigação acessória, como na principal.

Por fim, quanto inexistência de pré questionamento, importante esclarecer que sua exigência restringi-se a recurso do sujeito passivo, já que o litígio, em relação a este se instaura ainda na fase de defesa. Já a PGFN só tem a possibilidade de recorrer após a decisão das Câmaras Baixas, razão pela qual a exigência em relação aos pressupostos restringi-se a demonstração de interpretação de legislação de forma diversa.

Dessa forma, CONHEÇO DO RECURSO.

Do mérito

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n.8.212/91, entendo que razão assiste ao recorrente.

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito -

NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

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

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

Cumprido ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

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

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.