



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

Processo n° 15586.000096/2008-13
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.629 – 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO DOS SERVIDORES DO PODER JUDICIÁRIO DO E.E.S.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 26/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 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)

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 retorno de diligência comandada por meio da Resolução 9202-000.137 de 26 de setembro de 2017, onde restou assim consignado:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para esclarecimento acerca do julgamento do auto de infração correlato à NFLD DEBCAD 371100275.

A resolução fez-se necessária na medida que, por tratar-se de AI de obrigação acessória AIOA, necessário primeiro verificar a certeza e liquidez do crédito, tendo em vista que conforme podemos identificar no relatório fiscal, foram lavrados Autos de Infração de Obrigações Principais conexos ao presente processo, qual seja: nº 37.110.0275. Contudo, não foi possível identificar qual a situação do referido processo, nem mesmo identificar o nº que lhe foi atribuído, o que prejudica a continuidade do presente lançamento.

Antes de apreciarmos os termos da informação fiscal elaborada pela unidade preparado, relevante transcrever os termos do relatório que ensejou a resolução:

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.110.025-9, com base no art. 32, IV, §3º e 5º da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, IV, §4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, lavrado contra o contribuinte identificado acima, consolidado em 26/12/2007, no valor de R\$ 126.848,57 (Cento e vinte e seis mil, oitocentos e quarenta e oito reais e cinquenta e sete centavos), em razão da empresa ter apresentado a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Numa breve síntese, a empresa apresentou a GFIP com omissão dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, correspondentes a valores pagos às cooperativas de trabalho, UNIMED VITÓRIA Cooperativa de Trabalho Médico e UNIODONTO ES — Cooperativa de Trabalho Odontológico LTDA, conforme relatório fiscal da infração (fls. 13).

De acordo com o Relatório Fiscal de aplicação de multa (fls. 14), a multa aplicada encontra-se em conformidade com o art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 284, inciso II e art. 373. O valor da multa corresponde a 100% do valor da contribuição devida e não declarada, observados os limites legais conforme previsto

no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, e atualizada pela portaria nº 142, de 11/04/2007. O cálculo da multa encontra-se discriminado no demonstrativo de fls. 15/17.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgado o lançamento procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário apurado.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 07/02/2012, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2803-001.288 (fls. 1.580/1.587), com o seguinte resultado: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.”. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 27/12/2007

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS.

Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. APLICABILIDADE

O artigo 32 da lei 8.212/91 foi alterado pela lei 11.941/09, traduzindo penalidade, em tese, mais benéfica ao contribuinte, a qual deve ser aplicada, consoante art. 106, II “c”, do CTN, se mais favorável. Deve ser efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 12/06/2012 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (fls. 1.590/1.592) alegando omissão no acórdão embargado em relação à aplicabilidade do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09. Tais embargos foram rejeitados.

Assim, o processo foi novamente encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 10/12/2012 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 11/12/2012, Recurso Especial (fls. 1.599/1.609). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação ao cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte - retroatividade benigna.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-530 (fls. 1.642/1.645), da 3ª Câmara, de 02/09/2013.

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. 32-A da Lei nº 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 nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2803-001.288, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 19/08/2014, o contribuinte apresentou tempestivamente, em 03/09/2014, suas contrarrazões (fls.1.653/1.663).

Em suas contrarrazões, alega, preliminarmente, que a despeito do que quer fazer crer o recorrente, a situação fática versada nos presentes autos é absolutamente diversa daquela narrada nos acórdãos paradigmas, uma vez que a conduta imputada à recorrida diz respeito apenas e tão somente ao descumprimento de obrigação acessória, instituída pelo inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212/91; enquanto que nos acórdãos paradigmas houve, além do descumprimento de obrigação acessória, também o descumprimento de obrigação principal, de modo que o lançamento de ofício contemplou tributo e multa, devendo, realmente ser aplicada a multa prevista no artigo 35-A do mesmo diploma legal.

Conclui que, em razão disto, não há que se falar em divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas, o que, por consequência lógica, inviabiliza o manejo do presente recurso especial com fundamento do artigo 67 da Portaria MF nº 256/09.

Argumenta que, caso superada a preliminar acima exposta, no mérito, o recurso especial da fazenda não merece provimento justamente em razão dos argumentos colocados anteriormente: a multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 somente é aplicável em casos em que, além do descumprimento da obrigação acessória, verifica-se o descumprimento de obrigação principal com o consequente lançamento de ofício do tributo, o que não é o caso dos presentes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende, em princípio, os pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 1642. Contudo, tendo sido questionado o conhecimento, passo a análise da questão.

Do conhecimento

Em relação ao conhecimento, argumenta que o paradigma aborda questão diversa, já que trata de obrigação principal, porém entendo que razão não assiste ao recorrente.

Realmente, a própria ementa descreve tratar-se de obrigação acessória, contudo a sistemática de aplicação da regra do art. 106 do CTN, quanto a retroatividade benigna trazida pela MP 449/08, convertida na lei 11.941/09 é justamente a realização de comparativo entre os somatórios das obrigações acessórias pela omissão em GFIP e obrigações principais, senão vejamos trecho do despacho de admissibilidade que descreve a questão:

Ocorre que há equívoco no entendimento da recorrente, a decisão recorrida expressamente se manifestou acerca de qual multa deve ser aplicada e como a comparação deve ser efetivada, não havendo que se falar em omissão quanto a este ponto, senão vejamos.

As multas em GFIP foram alteradas, após a lavratura do auto, pela lei n.º 11.941/09, o que pode beneficiar o recorrente. Foi acrescentado o art. 32A à Lei n.º 8.212, senão vejamos:

(...)

Dessarte, o valor do Auto de Infração deve ser calculado segundo a nova norma legal art.

32A, I, da lei 8.212/91, somente, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte. grifei CONCLUSÃO Ante o exposto, conheço do presente recurso e DOULHE PARCIAL PROVIMENTO para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

O fato de não haver menção ao art. 35A citado, foi pelo entendimento da Turma pela sua inaplicabilidade. O julgador não precisa citar todos os artigos legais que entende prescindíveis ao deslinde da questão debatida, precisa, isto sim,

fundamentar sua decisão, apontando a legislação pertinente, o que foi feito.

Isto posto, seja em relação a obrigação acessória ou principal, a retroatividade benigna será apreciada sobre os mesmos fundamentos, razão pela QUAL CONHEÇO DO RECURSO.

Antes de avançarmos no mérito, relevante apreciar os termos das informações prestadas fls. 1676/1681:

*2. Em atendimento ao comando expedido, informamos que a NFLD DEBCAD 37.110.027-5 integra o **Processo 15586.000099/2008-49.***

2.1. Os fatos geradores que ensejaram na lavratura da NFLD 37.110.027-5, nos termos do Relatório Fiscal anexado às fls. 67-71 do Processo 15586.000099/2008-49 foram:

Falta de recolhimento da contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de notas fiscais/faturas de serviços prestados por cooperados, por intermédio das cooperativas de trabalho UNIMED VITORIA-Cooperativa de trabalho Médico (CNPJ 27.578.434/0001-20) e UNIODONTO ES- Cooperativa de Trabalho Odontológico Ltda (CNPJ 28.423.044/0001-43), lançadas no levantamento COO – COOPERATIVAS;

O contribuinte tomou serviços com cessão de mão de obra da empresa TESCOON Serviços Ltda ME, CNPJ 39.327.325/0001-19 sem efetuar a retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da NFS/Fatura/recibo, e efetuar o recolhimento com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada.

2.2.1. A saber, as contribuições lançadas no Levantamento COO, período de 10/2000 a 12/2001, estão excluídas em razão do Acórdão 2301-01.746 de 01/12/2010.

2.3. Informa-se ainda que, além dos AI 37.110.027-5 (obrigação principal) e o AI 37.110.025-9, no mesmo procedimento fiscal também foi lavrado o Auto de Infração de Obrigação Acessória - AI DEBCAD 37.110.026-7 vez que o contribuinte deixou de efetuar a retenção dos 11% incidentes sobre o valor bruto das NFS/Fatura dos serviços prestados com cessão de mão de obra, que se encontra BAIXADO POR PAGTO C/ RED 50 %.

2.4. No tocante a existência de julgamento, constata-se que em sessão do dia 01/12/2010, a 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, por meio do Acórdão nº 2301-01.746 assim decidiram:

“ACORDAM os membros da 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, em relação à decadência, por maioria de votos, em dar provimento parcial para declarar a decadência de parte do período com base no artigo 173, I do CTN, vencidos os conselheiros Damiao Cordeiro de Moraes e Edgar Silva Vidal que aplicavam o artigo 150, §4º do CTN. No mérito, por unanimidade de votos, em manter os demais valores.

2.5. O contribuinte, inconformado com o decidido no Acórdão nº 230101.746, interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 26/07/2011.

2.6. A UNIÃO (Fazenda Nacional), através de sua Procuradora (PGFN), ofereceu CONTRARRAZÕES ao RECURSO ESPECIAL interposto contra o referido acórdão lavrado no processo administrativo em epígrafe.

2.7. Em 20/11/2013, o Processo 15586.000099/2008-49 foi encaminhado ao CSRF e se encontra na fase "EM JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE".

[...]

2.8.1. E, também, foram anexadas do SICOB, sistema de cobrança mantido pela RFB e Dataprev/INSS:

- Valores lançados no AI DEBCAD 37.110.027-5;

- Informações sobre a situação do AI DEBCAD 37.110.026-7.

2.9. Em 20/11/2013, o Processo 15586.000099/2008-49, referente ao AI DEBCAD 37.110.027-5, foi encaminhado a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF e se encontra na fase "EM JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE".

2.9. Em 20/11/2013, o Processo 15586.000099/2008-49, referente ao AI DEBCAD 37.110.027-5, foi encaminhado a Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF, 2ª Turma, e se encontra na fase "EM JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE".

2.9.1. A saber, o contribuinte encaminhou requerimento datado de 01.12.2014, termo de solicitação de juntada emitido em 28.01.2015, em que requer a descontinuidade do lançamento tributário e dá suas razões.

3.0. É o que se tem a informar. À Chefia da EF 18, para análise e prosseguimento.

Ou seja, encontra-se em julgamento nesta mesma sessão de julgamento o processo 15586.000099/2008-49, sendo que a procedência do presente AIOA encontra-se diretamente vinculada a procedência daqueles autos. Dessa forma, transcrevo o resultado do Acórdão 9202-006.630, julgado nesta mesma data: "Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento."

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.º 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 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.

Cumprе 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.