



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

Processo nº 15983.000569/2010-14
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.329 – 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2017
Matéria 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADE/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
EMPREITEIRA FENIX LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA 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. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

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

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Do auto de infração ao recurso voluntário

Trata o presente processo de auto de infração de obrigação principal - DEBCAD nº 37.264.180-6, à e-fl. 02, cientificado à contribuinte em 28/08/2010, com relatório fiscal às e-fls. 25 a 28.

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, trata-se de Auto de Infração emitido, relativo a contribuições destinadas a Outras Entidades (terceiros), a saber, salário educação, Incra, Sesi, Senai e Sebrae, não declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência – GFIP, no período de 01/2006 a 12/2007.

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 50.938,20 (cinquenta mil, novecentos e trinta e oito reais, e vinte centavos), com consolidação em 13/08/2010.

Foram apurados os seguintes fatos geradores de contribuições previdenciárias:

- FP e FP1 – FOLHA DE PAGAMENTO – remuneração dos segurados empregados não declarada em GFIP.

O Auto de Infração foi impugnado, às e-fls. 63 a 83, em 27/09/2010. Já a 8ª Turma da DRJ/CPS, no acórdão nº 05-34.625, prolatado em 03/08/2011, às e-fls. 167 a 173, considerou, por unanimidade, procedente o lançamento.

Inconformada com o resultado, em 25/11/2011, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 176 a 197, argumentando em resumo (extraído do relatório do acórdão recorrido) :

- No lançamento fiscal, o ente autuante tem o dever de comprovar o fato ilícito em decorrência da lei e que se expressou em fato constitutivo do seu direito.
- Em uma das planilhas juntadas pela Recorrida intitulada SEGURADOS NÃO DECLARADOS EM GFIP, demonstra exatamente o que a Recorrente alegou em sua impugnação, pois apresenta somente a dedução do salário família, sem considerar as

faltas, atrasos, aviso prévio indenizado e seus reflexos, 1/3 constitucional de férias, os primeiros 15 dias de afastamento etc.

- O ônus da prova é da Recorrida, pois impõe dever tributário sem a devida comprovação, juntando apenas planilhas demonstrativas.
- No que tange a questão das verbas consideradas não salariais e indenizatórias, a fiscalização apenas demonstrou que fez abatimento apenas do salário família (vide planilha intitulada SEGURADOS NÃO DECLARADOS EM GFIP), restando a demonstração do devido abatimento das verbas consideradas não salariais/indenizatórias – aviso prévio indenizado e seus reflexos, 1/3 constitucional de férias, além do não abatimento das faltas e atrasos.
- Aplicação da taxa SELIC acima do que permitido em lei.
- Inobservância do art. 106 do CTN em razão da MP 449/08. A multa de mora aplicável não poderá ser superior a 20% (vinte por cento).
- Requer seja o presente recurso recebido e julgado TOTALMENTE PROVIDO a fim de que todas as verbas não salariais/indenizatórias seja excluídas da base de cálculo do suposto débito imputado, redução dos juros SELIC na forma como prescrito na Lei n.º 9.430/96, bem como aplicação da multa (20%) nos moldes estabelecidos no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento em 14/05/2013, resultando no acórdão 2803-002.334, às e-fls. 211 a 217, que tem a seguinte ementa :

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração : 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PAGAMENTOS A SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

DIFERENÇA GFIP E FOLHA DE PAGAMENTO

A empresa é obriga a arrecadar as contribuições devidas em razão da remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais. Constatada a diferença entre o que declarado em GFIP e os valores constantes em folhas de pagamento, escrita contábil e RAIS, correta a autuação.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE. APLICABILIDADE SOMENTE SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

Os valores das multas referentes a descumprimento de obrigação principal foram alterados pela MP 449/08, de 03.12.2008, convertida na lei n.º 11.941/09. Assim sendo, como os fatos geradores se referem ao ano de 2006 e 2007, o valor da multa aplicada deve ser calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que

constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.
Recurso Voluntário Provido em Parte

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator, para que o valor da multa aplicada seja calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.

RE da Fazenda Nacional

Intimada do acórdão, em 11/06/2013 (e-fl. 218), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 24/06/2013, manejou recurso especial de divergência (e-fls. 219 a 230) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmado no CARF no tocante à multa, em face da retroatividade benigna.

A procuradora traz por paradigmas os acórdãos nº 2301-00.283, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF e n.º 9202-02.086 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Explicitando a divergência, assim se manifestou a Procuradora :

*"Como se vê, os acórdãos paradigmas entenderam que, para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses como a dos presentes autos em se trata de lançamento por descumprimento de obrigação principal, deve-se comparar a multa prevista na sistemática antiga (art. 35, II, da norma revogada) com a multa indicada no novo art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%). A multa de mora prevista no novo art. 35 da Lei n. 8.212/91 não deve ser levada em consideração porque trata do pagamento em atraso que crédito que ainda não foi objeto de autuação. Patente, portanto, a divergência no que toca ao procedimento a ser adotado para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, pois o Colegiado a quo não leva em consideração o art. 35-A da lei nº 8.212/91. De fato, para a Turma recorrida, tratando-se de auto de infração para cobrança de multa por descumprimento de obrigação principal, a comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna deve ser feita entre as penalidades previstas no **revogado** art. 35, II, e no **novo** art. 35, ambos da Lei n. 8.212/91."*

No mérito, a Fazenda Nacional sustenta a tese que, efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que corresponde ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devido e não recolhido.

Afirma que, a incidência da multa de mora somente ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96, ou seja, nas hipóteses nas quais o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício.

Ressalta que, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96, logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade.

Ao final, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica : se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O RE da Procuradora foi apreciado por este Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 233 a 239, datado de 23/07/2015, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas e o recurso cumprir os demais requisitos regimentais.

Cientificado do Acórdão nº 2803-002.334, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional em 14/09/2011 (AR de efl. 243), o sujeito passivo interpôs, tempestivamente, em 24/09/2015 (Protocolo de efl. 245), o Recurso Especial de efls. 245 a 269, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Apresentou ainda, contrarrazões de efls. 320 a 332 ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, em 24/09/2015 (Protocolo de efl. 320).

RE do Sujeito Passivo

Em seu Recurso Especial, o Sujeito Passivo suscitou as seguintes matérias :

- (a) **ausência de descrição clara e precisa do fato gerador - vício material - cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório;**
- (b) **exclusão do 1/3 de férias da base de cálculo;**

- (c) **multa aplicável - lei superveniente mais benéfica - retroatividade;**
e
- (d) **exclusão da base de cálculo dos valores referentes a aviso prévio indenizado e seus reflexos.**

Das matérias acima, este Relator na qualidade de Presidente da 3ª Câmara e da 2ª Seção de Julgamento do CARF, entendeu que restou comprovada a divergência jurisprudencial apontada pelo Contribuinte apenas com relação a matéria "**multa aplicável - lei superveniente mais benéfica - retroatividade**", para a qual foi dado seguimento a fim de ser rediscutida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Quanto a essa matéria, o recorrente apontou como paradigmas os Acórdãos nº 2403-002.947 e nº 2403-002.912, ambos proferidos pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, cujos trechos das ementas relacionadas ao tema em discussão, transcreve-se a seguir :

Acórdão paradigma nº 2403-002.947

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

(...)

QUADRO COMPARATIVO DE MULTAS. MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N. 11.941/2009. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPARAÇÃO DE MULTAS POR INFRAÇÕES DE NATUREZAS DISTINTAS.

Para fins de aplicação do artigo 106, II, do CTN, não se deve comparar a multa de ofício atualmente prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, com o somatório da multa de mora antes prevista no art. 35, II, alínea "a" da Lei nº 8.212/91 com a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no revogado §5º do art. 32 da Lei n. 8.212/1991 (CFL 68), por se tratar de penalidades de naturezas distintas.

MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOVA REDAÇÃO DO ART. 35 DA LEI N. 8.212/1991

Em respeito ao princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, do CTN, a multa de mora aplicada com base no revogado inciso II, 'a' do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, deve ser limitada a 20%, conforme nova redação do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, dada pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI N. 8.212/1991. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. CANCELAMENTO.

A multa de ofício prevista no novel artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991 não pode ser aplicada retroatividade, por não se tratar de penalidade mais benéfica ao contribuinte. Necessidade de cancelamento da multa de ofício aplicada retroativamente, em face da impossibilidade de sua conversão em multa de mora pelo órgão julgador.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma de Julgamento, no sentido de que a Auditoria Fiscal elaborou de maneira correta o quadro comparativo de multas, posto que se

observou o princípio da retroatividade benigna, estabelecido pelo artigo 106, II, c, CTN, de modo que as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores foram comparadas, em cada competência, com as impostas pela legislação superveniente (Lei 11.941/2009), sendo aplicadas as mais benéficas para o contribuinte.
Recurso Voluntário Provido em Parte

Acórdão paradigma nº 2403-002.912

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração : 01/01/2003 a 31/12/2004

(...)

MULTA DE MORA.

É pertinente o recálculo se as circunstâncias motivarem verificar o resultado da aplicação do revogado art. 35 da Lei nº 8.212/91 no qual se baseou o lançamento; o resultado do preceituado na nova redação dada ao art. 35 da sobredita lei pela Lei nº 11.941 e finalmente compará-los com os valores obtidos nos termos do novo art. 35-A para então fazer prevalecer o menos gravoso.

RETROATIVIDADE BENIGNA

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, o artigo 106,II, “c”, do Código Tributário Nacional CTN, observando princípio da retroatividade benigna, determina a aplicação retroativa da lei.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Sustenta que:

- no acórdão recorrido, foi determinado o cálculo da multa com base na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e sua comparação com o valor lançado, para manutenção do menor dos dois; e

- ao contrário do acórdão recorrido, deve ser aplicado o entendimento exarado nos acórdãos paradigma, que entendem pela aplicação da multa prevista no artigo 35, da Lei n.º 8.212/91, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.941/09 (reduzindo seu valor ao máximo de 20%).

Contrarrazões do contribuinte

Em sede de contrarrazões, o contribuinte afirma que, as razões do Recurso Especial da Fazenda Nacional não merecem prosperar, tendo em vista que a Recorrente está tentando criar uma nova sistemática para cumular penalidades para infrações distintas, bem como tenta aplicar multa de ofício que inexistia no ordenamento jurídico na época dos fatos.

No mérito, alega que, a Recorrente criou uma nova sistemática para aplicação de multas, consubstanciada na comparação entre a somatória das multas por descumprimentos

das obrigações principal e acessória e a multa de ofício (75%), requerendo aplicação da menor, em suposto cumprimento da retroatividade benigna.

Afirma que, em nenhum momento a legislação dá a entender ou determina a citada comparação entre as multas mencionadas pela Fazenda Nacional no seu Especial.

Salienta ainda que, independentemente da infração previdenciária imputada (principal ou acessória), os contribuintes só eram apenados com Multa de Mora, variando apenas os percentuais aplicados (4% a 100%), dependendo da fase administrativa ou judicial do débito em cobro, inexistindo a possibilidade de imputação da multa de ofício no percentual de 75%, motivo pelo qual o recurso especial da Fazenda nacional deve ser totalmente improvido.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Encaminhado o processo à PFN, para ciência do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e do Despacho de Exame de Admissibilidade que deu seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões (efls. 351 a 355) ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, relativamente à matéria que obteve seguimento.

Reitera a Fazenda Nacional, o Recurso Especial apresentado às efls 237 a 246, repisando as alegações constantes naquela peça recursal, no qual também se discute o regime das multas previdenciárias em face das alterações promovidas pela edição da MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009.

Ao final, espera a União (Fazenda Nacional) seja negado provimento ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Tendo em vista que os Recursos Especiais de Divergência aos quais foi dado seguimento, versam sobre a mesma matéria, passo a analisar ambos os recursos de forma conjunta.

RE da Fazenda e do Sujeito Passivo

Conhecimento

Os recursos especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Contribuinte são tempestivos.

Quanto aos requisitos para o conhecimento dos recursos especial, os argumentos trazidos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional em sede de contrarrazões em nada alteram o entendimento de que deva ser admitido.

Observa-se de plano que houve demonstração analítica da divergência, até mesmo com descrição de partes dos votos dos paradigmas, que confortam entendimento distinto ao do acórdão recorrido, para situação de fato semelhante.

Assim, considero presentes todos os requisitos para conhecer do Recurso Especial de divergência da Procuradora e do Sujeito Passivo.

Mérito

Objeto dos presentes autos, a matéria "*cálculo da multa mais benéfica/retroatividade benigna*" foi apresentada a esta Câmara Superior em três teses diferentes :

- A Turma *a quo* concluiu que a multa deveria ser calculada segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores lançados no auto de infração, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte;

- O Sujeito Passivo, em seu Recurso Especial entende que a decisão combatida deve ser reformada para aplicar a multa prevista no artigo 35, da Lei n.º 8.212/91, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.941/09 (multa de mora de 20%) e, ;

- A Fazenda Nacional sustenta que, deve ser verificado, na execução do julgado, qual norma mais benéfica : se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material,

portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

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

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

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

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

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

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

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

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de

2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e
- II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A 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, há que se aplicar a retroatividade benigna em conformidade com o art. 4º da Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009 e o que se observa, quanto à apuração da multa, é que foi esse o critério adotado pelo acórdão de primeira instância.

Por essas razões, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora e dar-lhe provimento para reformar o acórdão *a quo*, retomando o critério utilizado no auto de infração.

CONCLUSÃO

Com base no exposto, voto por :

a) conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento e reformar o acórdão *a quo*, devendo a DRF de jurisdição da contribuinte seguir as disposições da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, no momento da cobrança dos débitos ; e

b) conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos