



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

Processo n° 15983.000615/2007-71
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.562 – 2ª Turma
Sessão de 28 de fevereiro de 2018
Matéria DECADÊNCIA E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAVALCANTE CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/04/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN. EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS POR COMPETÊNCIA.

A decadência deve ser apreciada a luz do art. 150, §4º do CTN quando constatado que trata-se de diferenças de contribuições e resta demonstrado nos autos a existência de recolhimentos antecipados para todas as competências..

OMISSÃO EM GFIP. 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 parcial, 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 Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de NFLD, DEBCAD: 37.073.145-0 consolidado em 17/09/2007, contra o contribuinte identificado acima, no valor de R\$ 339.311,42 (trezentos e trinta e nove mil, trezentos e onze reais e quarenta e dois centavos), correspondentes às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à parte dos segurados, empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho/RAT, e as destinadas a Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE).

De acordo com o Relatório Fiscal, o crédito foi lançado por arbitramento e apurado por aferição indireta, conforme dispõe o art. 148 do CTN e art. 33 da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os critérios de apuração de procedimentos de fiscalização previstos na IN 3/2005.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, foram encontradas várias irregularidades na contabilidade, tais como: omissão de lançamentos contábeis (pagamentos a contribuintes individuais, folhas de pagamento do 13º salário, GPS, retenção INSS destacada nas notas fiscais de serviços, nota fiscal de serviço; lançamentos contábeis com divergência de valores (pró-labore, receita de prestação serviços; duplicidade de lançamento contábil; lançamento contábeis indevidos (pagamento de GPS, de cesta básica); lançamentos contábeis incorretos.

Assim, considerando a apresentação de documentos de forma deficiente e a confirmação de que a contabilidade não espelhava a realidade econômico-financeira da empresa, e em razão das omissões e incorreções dos lançamentos contábeis, concluíram que a escrituração contábil não poderia ser considerada, levando à lavratura de Auto de Infração.

O fato gerador foi a remuneração de mão-de-obra contida em notas fiscais de serviços, apurado por aferição indireta; assim foram calculados 40% dos valores de serviços constantes nas NF, por tomador de serviços, e confrontados os resultados com os salários-de-

contribuição das folhas de pagamento (elaboradas por tomador). As diferenças apuradas, conforme quadro demonstrativo, serviram de base para a aferição indireta e estão discriminadas no RL.

A atuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP julgado o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela atuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 16/05/2012, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-002.828 (fls.), com o seguinte resultado: “*Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 08/2002, anteriores a 09/2002, devido à aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do(a) Redator designado(a). Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram em aplicar o I, Art. 173 do CTN para os fatos geradores em que não havia recolhimento na rubrica específica e o disposto no § 4º, Art. 150 do CTN, onde havia recolhimento na rubrica específica; b) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Wilson Antonio de Souza Correa, que votaram pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator designado(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Leonardo Henrique Pires Lopes*”. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/04/2007

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratand0-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.

Aplica-se o art. 150, §4º do CTN se verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

ARBITRAMENTO. MOTIVAÇÃO EM CONSONÂNCIA COM A LEI.

Em conformidade com o §6º do art. 33 da Lei 8.212/91, se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição

indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Presença nos autos de provas da motivação em consonância com a exigência legal.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente previstas com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 23/10/2012, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, no mesmo dia, portanto tempestivamente, Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) prazo decadencial; e b) retroatividade benigna.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-187/2014, da 3ª Câmara, de 27/02/2014.

O recorrente traz como alegações:

- Em relação ao item “a” - prazo decadencial, que para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, é necessário verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos. No presente caso, os discriminativos de fls. 08/10 indicam que a antecipação do recolhimento dos tributos não ocorreu nas competências descritas no lançamento, motivo pelo qual, torna-se necessária para estas, a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN e não, do art. 150, § 4º do mesmo diploma legal.
- Ressalta que o Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, §4º e 173, I, do CTN, entende que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173 do CTN; e que essa é a linha adotada pela jurisprudência majoritária no âmbito do CARF.

-
- Em relação ao item “b” - retroatividade benigna - obrigação acessória, o recorrente requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35 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 multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº **2301-002.828**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 15/09/2014, o contribuinte interpôs, em 30/09/2014, portanto tempestivamente, Recurso Especial da parte do Acórdão que lhe foi desfavorável e contrarrazões.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi negado seguimento conforme Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 15/02/2016 - Exame de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte.

- Em suas contrarrazões, em relação à decadência, o contribuinte argumenta que o STF, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, e determinou que, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do CTN.
- Diz que, aplica-se o art. 150, §4º do CTN, se verificado que o lançamento refere-se ao descumprimento de obrigação principal, que houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e que inexistente fraude, dolo ou simulação.
- Acrescenta que nesse contexto, o presente recurso não pode prosperar, por falta de fundamentos jurídicos, e pela questão constitucional, já que foi decidido pelo Pleno do STF, inclusive foi editada Súmula nº 08, visando evitar discussões acerca do assunto já pacificado.
- Já em relação à multa aplicada, o contribuinte afirma que os julgadores em decisão do Conselho de Recursos Fiscais, acertadamente, entenderam que a aplicação da lei mais benéfica está contida nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e artigo 106 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 231. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Cinge-se a controvérsia na aplicação da decadência quinquenal, bem como nas penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo. Mais especificamente em relação a decadência o período objeto de discussão envolve as competências 12/2001 a 08/2002, tendo em vista que o período anterior já estaria abrangido pela decadência do art. 173, I do CTN.

Para se contrapor ao Recurso especial, traz o sujeito passivo em sede de contrarrazões:

Em suas contrarrazões, em relação à decadência, o contribuinte argumenta que o STF, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, e determinou que, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do CTN.

Diz que, aplica-se o art. 150, §4º do CTN, se verificado que o lançamento refere-se ao descumprimento de obrigação principal, que houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e que inexistente fraude, dolo ou simulação.

Acrescenta que nesse contexto, o presente recurso não pode prosperar, por falta de fundamentos jurídicos, e pela questão constitucional, já que foi decidido pelo Pleno do STF, inclusive foi editada Súmula nº 08, visando evitar discussões acerca do assunto já pacificado.

Já em relação à multa aplicada, o contribuinte afirma que os julgadores em decisão do Conselho de Recursos Fiscais, acertadamente, entenderam que a aplicação da lei mais benéfica está contida nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e artigo 106 do CTN.

Da decadência

Quanto ao acatamento da preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD/AIOP, antes mesmo de apreciar a correta aplicação da regra decadencial no acórdão recorrido, passemos a considerações acerca do tema que norteiam o entendimento dessa relatora.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade,

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173, I ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias, bem como sua subsunção aos termos da súmula nº 99 do CARF.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Nesse ponto, importante identificarmos as informações constantes no acórdão recorrido, bem como a análise dos relatórios constante no auto de infração.

No caso, o acórdão recorrido é por deveras resumido, tornando imprescindível nos debruçarmos sob os demais relatórios para objetivamente identificar a existência de recolhimentos antecipados capazes de atrair o art. 150, §4º do CTN.

Ou seja, muito claro no lançamento, mais especificamente no relatório fiscal e DAD que se tratam de diferença de contribuições apurados por aferição indireta, o que no meu entender, serve como base para identificarmos possíveis recolhimentos antecipados. Vejamos o relatórios fiscal:

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, foram encontradas várias irregularidades na contabilidade, tais como: omissão de lançamentos contábeis (pagamentos a contribuintes individuais, folhas de pagamento do 13º salário, GPS, retenção INSS destacada nas notas fiscais de serviços, nota fiscal de serviço; lançamentos contábeis com divergência de valores (pró-labore, receita de prestação serviços; duplicidade de lançamento contábil; lançamento contábeis indevidos (pagamento de GPS, de cesta básica); lançamentos contábeis incorretos.

Assim, considerando a apresentação de documentos de forma deficiente e a confirmação de que a contabilidade não espelhava a realidade econômico-financeira da empresa, e em razão das omissões e incorreções dos lançamentos contábeis, concluíram que a escrituração contábil não poderia ser considerada, levando à lavratura de Auto de Infração.

O fato gerador foi a remuneração de mão-de-obra contida em notas fiscais de serviços, apurado por aferição indireta; assim foram calculados 40% dos valores de serviços constantes nas

NF, por tomador de serviços, e confrontados os resultados com os salários-de-contribuição das folhas de pagamento (elaboradas por tomador).

As diferenças apuradas, conforme quadro demonstrativo, serviram de base para a aferição indireta e estão discriminadas no RL. Ou seja, para todas as competências existe a indicação de que se tratam de diferenças de contribuições, que em todos os casos ora descritos, são recolhidas sob a mesma codificação de GPS (2100).

Todavia, existem outras informações constantes dos autos que também esclarecem a existência de recolhimentos. Conforme descrito anteriormente, o período objeto de discussão envolve as competências 12/2001 a 08/2002, tendo em vista que o período anterior já estaria abrangido pela decadência do art. 173, I do CTN. Para esse período existem guias recolhidas código 2100, fls. 38/39, em todas as competências, inclusive 13º salário de 2002, o que enseja estar correta a decisão proferida pela *turma a quo*.

No lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 17/09/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 13/12/2007. Os fatos geradores sob reapreciação envolvem as competências 12/2001 a 08/2002, dessa forma, a luz do art. 150, §4º do CTN considerando a existência de recolhimentos deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso da PGFN.

Aplicação da multa - retroatividade benigna

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

Embora o recorrente entenda ter a turma *a quo* acertado na decisão proferida, colacionando outros argumentos para reforçar a tese, entendo que não seja a interpretação mais acertada.

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

Processo nº 15983.000615/2007-71
Acórdão n.º **9202-006.562**

CSRF-T2
Fl. 9

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 PARCIAL , apenas 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.