



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

Processo nº 16832.000664/2009-62
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.260 – 2ª Turma
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria CS - AIOA - ALIMENTAÇÃO IN NATURA - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
RAVA ADMINISTRAÇÃO DE EVENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FORNECIMENTO DE LANCHES E REFEIÇÕES. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA - AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT. ATO DECLARATÓRIO Nº 03/2011

O cálculo da multa pela omissão em GFIP encontra-se diretamente relacionado com a procedência da autuação em relação a obrigação principal, dada a sua natureza acessória.

Restando demonstrado que o fornecimento de lanches e refeições, deu-se na modalidade "in natura", o lançamento enquadra-se na exclusão prevista no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida "in natura", sob a forma de utilidades.

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 do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para excluir do cálculo da multa, os fatos geradores excluídos do lançamento de obrigação principal, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe deu provimento integral. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.240.446-4, CFL 68, lavrado contra o contribuinte identificado acima, consolidado em 06/08/2009, no valor de R\$ 106.334,40, por ter deixado de informar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, a totalidade das remunerações dos segurados constantes das folhas de pagamento, as despesas com alimentação apuradas na conta contábil 4.1.2.02.01.00808, vez que não possui inscrição no PAT e pagamentos das verbas trabalhistas relativas às Conciliações Trabalhistas contabilizadas na conta 4.1.2.02.01.00256, nas competências 01/2005 a 09/2005.

Conforme relatório fiscal, tais omissões constituem infração ao artigo 32, inciso IV e §5º da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 225, inciso IV e §4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

A multa aplicada foi apurada conforme previsto nos artigos 32, §5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, combinado com os artigos 284, inciso II (Redação alterada pelo Decreto nº 4.729/2003) e 373, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, atualizada pela Portaria MPS/MF nº 48, de 12/02/2009. Foi feita a comparação entre a multa anterior e a multa de ofício, aplicando-se a mais benéfica ao contribuinte.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ julgado a impugnação improcedente, mantendo totalmente o crédito tributário apurado.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 20/06/2013, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.111, com o seguinte resultado: *"Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 33-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009"*. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/09/2005

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. IRREGULARIDADE DA LAVRATURA DA AUTUAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.

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

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

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO – GFIP – APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar a RFB na administração previdenciária.

CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ARTIGO 32, IV, §§ 4º e 5º, LEI Nº 8.212/91. APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. ART. 106, II, C, CTN.

Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional CTN a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, §§ 4º e 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 20/09/2013 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 07/10/2013, o presente Recurso Especial. 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 2400-1132/2013, da 4ª Câmara, de 08/11/2013.

- 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 2403-002.111, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 18/08/2014, o contribuinte apresentou, antes mesmo de receber a intimação pelos Correios, em 01/07/2014, contrarrazões e Recurso Especial da parte que lhe foi desfavorável no acórdão recorrido.

Ao Recurso Especial do contribuinte foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-0/2015, da 4ª Câmara, de 06/11/2015.

Em seu recurso, o contribuinte aponta, como divergência jurisprudencial, a forma de cálculo adotada para determinação da multa mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106 do CTN: enquanto o paradigma apresentado definiu a penalidade mais benéfica comparando-se o valor aplicado no auto com aquele calculado conforme o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, o aresto hostilizado fixou a penalidade mais favorável pela comparação com o inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

- Ressalta a similitude fática entre o presente caso e o julgado através do acórdão paradigma, já que em ambos os casos se discutiu a aplicação do princípio da retroatividade benigna em auto de infração lavrado para cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, por não ter informado em GFIP a totalidade das remunerações pagas. E, ao contrário do que se entendeu no acórdão recorrido, no acórdão paradigma restou consignado que a aplicação da multa de 75% é única, contemplando tanto o inadimplemento quanto a apresentação de declaração com informação inexata.
- Por fim, solicita a extinção do presente auto de infração, tendo em vista que foi lavrado para cobrança de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, dada a subsistência das multas aplicadas nos autos de infração correlatos. Ainda, na hipótese de se entender pela manutenção deste auto de infração, solicita a exclusão da multa em relação à parcela dos autos de infração em apenso lavrados por descumprimento de obrigação principal julgados parcialmente improcedentes.

Em suas contrarrazões, o contribuinte alega que:

- - o acórdão recorrido, ao determinar o recálculo da multa de mora com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 32-A da Lei 8.212/91, a fim de prevalecer a mais benéfica ao contribuinte, apenas aplicou o princípio da retroatividade benigna, insculpido no art. 106, II, “c”, do CTN.

- - no presente caso, o acórdão recorrido determinou “*que se recalcule a multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no artigo 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009*”; já, a Fazenda Nacional requereu que se verifique qual a multa mais benéfica, entendendo que deverá ser comparada a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) com a multa prevista no art. 35-A, em sua redação dada pela Lei nº 11.941/09.
- - que esse cotejo solicitado pela Fazenda Nacional já será feito nos três autos de infração lavrados para a cobrança das obrigações principais, nos quais já foi determinada a aplicação da multa menos gravosa, em atenção ao art. 106, II, “c”, do CTN; e que, considerando-se o entendimento consignado no segundo paradigma apresentado pela Fazenda no sentido de que a aplicação da multa de ofício é única, contemplando tanto o inadimplemento quanto a apresentação de declaração com informação inexata, deve ser julgado extinto o presente auto de infração, tendo em vista que foi lavrado para cobrança de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória e, ainda, que está vinculado a outros três autos de infração para cobrança de obrigação principal.

Cientificada do Recurso Especial do Contribuinte em 11/11/2015, a Fazenda Nacional apresentou em 20/11/2015, portanto, tempestivamente, contrarrazões, onde alega:

- - que o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.
- - que, nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais.
- Tal dispositivo remete à aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe:
 - *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).*
 - *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;(...)*
- - que a redação do art. 35-A é clara: 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 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).

- - que a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas; e, por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91.
- - que no caso presente houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito; logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96).
- - que, nessa linha de raciocínio, o presente Auto de Infração e a NFLD correspondente devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449/08, tal como ressalvado no recurso especial fazendário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Recurso Especial do Sujeito Passivo

O Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 213. 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

O primeiro ponto que merece conhecimento, tendo em vista que a obrigação acessória de omissão em GFIP encontra-se diretamente relacionada a identificação do conceito de salário de contribuição, importante destacar que a exclusão de verbas na apreciação do auto de obrigação principal, produz reflexos diretos na obrigação acessória, razão pela qual entendo deva ser excluído do cálculo da multa de obrigação acessória, os fatos geradores descritos na obrigação principal, razão pela qual transcrevo ementa da decisão adotada para as obrigações principais.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/09/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FORNECIMENTO DE LANCHES E REFEIÇÕES. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA - AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT. ATO DECLARATÓRIO Nº 03/2011 Restando demonstrado que o fornecimento de lanches e refeições, deu-se na modalidade "in natura", o lançamento enquadra-se na exclusão prevista no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida "in natura", sob a forma de utilidades.

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.

Considerando restar demonstrado que a alimentação foi fornecida in natura, na forma de fornecimento de lanches e refeições, deve-se ecluir do cálculo da multa o levantamento “Despesas com lanches e refeições” razão pela qual DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO.

Já com relação ao recurso especial do Contribuinte, sua apreciação será feita em conjunto com o da Fazenda Nacional, considerando que ambos buscam identificar a melhor interpretação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN em relação a aplicação dos art. 32 e 32-A da lei 8212/91.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 112. Contudo, considerando a argumentação pela ausência de similitude fática, convém analisar um pouco melhor a questão.

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 nº 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

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

Apresentada a tese descrita pela Portaria n. 14, mostra-se inviável acatar simultaneamente os argumentos do sujeito passivo e da PGFN, tendo em vista consistirem em teses excludentes. Conforme trazido anteriormente, o que o recorrente busca é a aplicação da tese a retroatividade benigna seja aplicada 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. Ou seja, segundo a tese prevista na Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 não há como aplicar as teses isoladamente, como proposto no acórdão recorrido, mas sua análise, para apuração da norma mais benéfica, presume o somatório das multas decorrentes de obrigação principal e acessória (pela não informação em GFIP) em confronto com o novo dispositivo do art. 35_A, conforme determinado o presente voto. Assim, a fiscalização só determinou a aplicação das multas simultaneamente, quando constatado que essa regra é mais benéfica ao contribuinte do que a atual regra descrita no art. 44 da lei 9430.

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 dos recursos Especiais do Sujeito passivo e da Fazenda Nacional, para, em relação ao Recurso Especial do Sujeito Passivo DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que se exclua do cálculo das multas os fatos geradores excluídos dos autos de infração de obrigação principal. Já em relação ao Recurso Especial da PGFN, voto por 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