

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

Processo nº 17460.000597/2007-52
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.447 – 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria 67.618.4189 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO - PAGAMENTO APTO A ATRAIR O ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.
67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MEDINA CIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DECADÊNCIA.

No caso de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo. Assim, para fins de contagem do prazo decadencial, há que se aplicar a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

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.

Para os períodos em que houver multas relativas à obrigação principal além da acessória, 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.

Nos períodos em que tenha havido decadência com relação ao lançamento da obrigação principal, a multa deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991.

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 afastar a decadência do lançamento da multa e reduzi-la ao valor previsto no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, nos períodos em que a obrigação principal tenha sido totalmente alcançada pela decadência e, ainda, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 2009, nos demais períodos.

(Assinado digitalmente)

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

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 e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Do auto de infração ao recurso voluntário

Trata o presente processo de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória - DEBCAD nº 37.075.230-9, à e-fl. 02, cientificado à empresa contribuinte em 15/03/2007, com relatório fiscal da infração e da multa aplicada às e-fls. 05 e 06. O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 17.768,37.

De acordo com o relatório fiscal, a empresa

... apresentou Guias de Recolhimento de FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, onde informou incorretamente o campo relacionado a Opção do Simples no período 06/2003 a 12/2006, tendo informado "2" (optante) ao invés de "1" (não optante), face desenquadramento ocorrido em 01/01/2002.

Ainda, no período 01/2002 a 02/2003 deixa de informar a remuneração paga a seus sócios a título de Pro Labore.

Assim, informa incorretamente campo que altera o valor da contribuição devida.

Desta forma, foi infringido dispositivo legal: art. 32, inc. IV, parágrafo 50. da Lei no. 8212/91.

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 25 a 35, em 11/04/2007. Já a 7ª Turma da DRJ/BHE, no acórdão nº 02-17.121, prolatado em 13/02/2008, às e-fls. 51 a 55, considerou, por unanimidade, procedente o lançamento, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 24/09/2008, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 67 a 76, arguindo apenas contagem do prazo decadencial de cinco anos, disposta no CTN, em razão de a Constituição Federal definir a necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 18/04/2012, resultando no acórdão 2403-01.237, às e-fls. 86 a 102, que tem as seguintes ementas:

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE DA AUTUAÇÃO - 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 - AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8 - PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: "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".

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Na hipótese dos autos, aplica-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF RICARF, com a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar pelo contribuinte confirmados pelo RDA - Relatório de Documentos Apresentados na conexa NFDL nº 37.075.2546.

A Recorrente teve ciência do auto de infração de obrigação acessória no dia 15.03.2007, o período objeto do auto de infração é de 01/2002 a 12/2006.

Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 02/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

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 o INSS 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. 32A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) ACORDAM os membros do Colegiado, nas Preliminares por unanimidade de voto, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo a decadência das competências até 02/2002, inclusive, com base no art. 150, § 4º do CTN. No mérito 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. 32A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

RE da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda foi intimada do acórdão em 23/05/2012 (e-fl. 103) e interpôs recurso especial de divergência, em 06/07/2012, às e-fls. 104 a 119, dele

divergindo com relação a duas matérias: a) decadência do direito de constituição do crédito tributário, e b) aplicação da retroatividade benigna à multa.

Relativamente à matéria de a), em situação fática similar, os acórdãos paradigmas nº 9202-00.472 e 2402-00.182, afirmam que, para contagem do prazo decadencial para multa por descumprimento de obrigação acessória, não se tratando de lançamento por homologação, se faz com fulcro no art. 173, inc. I, do CTN.

Já no tocante à b), o acórdão recorrido aplica a retroatividade benigna à penalidade invocando que, por se tratar de infração relacionada à apresentação da GFIP, o dispositivo legal que deve retroagir para regulamentar a multa aplicada é o art. 32-A da Lei 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício; já o paradigma nº 2401-00.127, considera ser legítima a aplicação da multa nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/91, em situação análoga à presente, por entender que, havendo lançamento de ofício das contribuições previdenciárias vinculadas à infração em análise, não mais deve ser aplicado o art. 32-A do mesmo diploma legal, sob pena de *bis in idem*.

Ao final, a Procuradora requer o conhecimento de seu recurso, para que seja aplicada a regra do art. 173, I, do CTN para contagem da decadência, tendo em vista tratar-se de auto de infração lavrado para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, bem como seja adotada a tese esposada do acórdão paradigma, devendo-se 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 449/2008.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi apreciado pelo então Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, no despacho nº 2400-855/2012, às e-fls. 122 a 125, datado de 22/11/2012, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o RE cumprir os demais requisitos regimentais.

Após ser frustrada a ciência postal da intimação (e-fl. 127) do acórdão nº 2403-01.237, do recurso especial de divergência da Fazenda e do despacho de admissibilidade nº 2400-855/2012, houve afixação de edital (e-fl. 133) em 15/04/2013, com retirada em 30/04/2013, sem que contribuinte retornasse aos autos.

Em sessão datada de 28/09/2017, esta 2ª Turma entendeu por converter o julgamento em diligência, na resolução de nº 9202-000.142. Tal procedimento decorreu de constatação de que a infração que implicou o descumprimento da obrigação acessória que resultou na penalidade lançada neste processo, também levou a exigência de tributo como obrigação principal no processo nº 17460.000565/2007-57, ainda pendente de julgamento, do recurso especial de divergência interposto pela Fazenda. Como a decisão naquele processo poderia influenciar no presente processo, deveriam ambos serem apreciados em conjunto, por isso deveria ser o presente processo àquele apensado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

O processo ora em litígio versa sobre obrigação acessória cuja multa por descumprimento é diretamente afetada pelo resultado dos processos de obrigação principal a ele associados. Já houve o julgamento do processo nº 17460.000556/2007-66, em 28/11/2017, no qual foram constituídos créditos referentes a contribuições para seguridade social, correspondente à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em decorrência do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros. Naqueles autos, o acórdão de recurso voluntário afastou por decadência os valores dos tributos lançados correspondentes ao períodos decaídos, até a competência de 02/2002 e o julgamento do recurso especial de divergência levou à aplicação do critério de retroatividade benigna às multas aplicadas para que atendessem o disposto na Portaria MF PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

Outrossim, conforme a resolução de nº 9202-000.142, houve a diligência para que se procedesse ao julgamento deste processo juntamente com o de nº 17460.000565/2007-57, que também trata de obrigação principal, mas agora tendo por fatos geradores das contribuições lançadas, os valores arbitrados de remuneração de um determinado segurado individual, ex-sócio da empresa. Nesse caso se repetiu o resultado acima, com manutenção da decadência de lançamentos até a competência de 02/2002 e aplicação do critério de retroatividade benigna às multas aplicadas para que atendessem o disposto na Portaria MF PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

Contagem do prazo decadencial

O que se discutirá aqui é a regra de contagem do prazo decadencial e o efeito da decadência dos tributos que servem de base de cálculo para a penalidade a ser lançada, dada a alteração normativa mais benéfica aos contribuintes.

Em face do disposto no § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF¹, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 152 de 2016, este CARF, forçosamente, deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento (quando a lei assim o determine) e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nos demais casos.

Além disso, verifico que, no caso em questão se está diante de descumprimento de obrigação acessória, que gerou como consequência a aplicação, pelo Fisco, de multa, através de procedimento de ofício, em linha com o disposto no art. 113 do CTN, convertendo-se a obrigação de fazer ou não fazer em obrigação principal, ou seja, em obrigação de dar.

Entendo que, em se tratando de obrigação acessória descumprida, geradora de posterior lançamento pela autoridade fazendária, impossível poder-se falar em antecipação de pagamento legalmente previsto, decorrendo daí, independentemente de se admitir ser a forma legal de lançamento a de ofício (consoante entendido pela Fazenda Nacional) ou por homologação (conforme entende a contribuinte), a necessidade de aplicação do art. 173, I do

¹ (...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

CTN para fins de contagem do prazo decadencial, considerada na última hipótese a vinculação ao estabelecido no REsp nº 973.733 - SC.

Quanto à questão da aplicação de *lex mitior* ao caso, verifica-se que esse ponto tem efeito no deslinde da matéria em litígio, qual seja, a exigibilidade da multa por falta de declaração em GFIP de valores que eventualmente não ensejem a exigência das correspondentes contribuições previdenciárias (no caso, por sua decadência).

Para os períodos em que, porventura, a obrigação principal estiver totalmente alcançada pela decadência, não havendo contribuição previdenciária exigível em algum período, não há se falar em somatório de multas e sua limitação a 75% nesses mesmos períodos, mas tão somente à multa por falta de informação em GFIP de valores que não ensejam a exigência de contribuições.

Nesse sentido, cabe reproduzir a declaração de voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que didaticamente enfrenta o tema:

Frente a evidente diferença entre as contagens dos prazos, temos, como regra geral o maior alcance de exclusão de fatos geradores nos AI de obrigação principal do que nos de acessória.

É nesse ponto que a tese quanto ao somatório das multas para verificação do dispositivo legal mostra-se frágil, devendo ser ajustada, de forma a refletir de forma mais acertada o alcance da legislação.

Ou seja, para os meses em que mantido a autuação da multa pela omissão em GFIP, mas excluídos os fatos geradores da obrigação principal pela decadência, não há como fazer comparativo, posto que julgado improcedente o lançamento de ofício, o que leva a sua inexistência (pelo alcance da decadência a luz § 4º, do artigo 150, do CTN).

Dessa forma, entendendo mais acertado, que para os meses em que a multa pelo ausência de informação foi calcula com base em 100% da contribuição omitida, sem a manutenção da obrigação principal, deve o recálculo observar o valor contido no art. 32-A, inciso I, da lei 8212/91, com redação dada pela MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, face o principio da retroatividade benigna. No caso, inaplicável o limite disposto no art. 44, I da lei 9430, conforme proposto pelo relator, posto que não há multa de ofício para se comparar.

Portanto, cabe a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN ao cálculo dos períodos alcançados pela decadência do lançamento da multa, porém, para os períodos em que, eventualmente, a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência, essa multa deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991.

Aplicação da retroatividade benigna às multas

Com as considerações acima realizadas, há que se enfrentar o tratamento das multas quando existirem multas por descumprimento de obrigação principal para as mesmas

competências em que foram aplicadas as multas por descumprimento de obrigação acessórias relativas à GFIP.

Nessa matéria, 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, entendendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

** Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

** Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa

aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Cumpra 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, nas competências em que houve o lançamento de multas por descumprimento de obrigações principais em concomitância com multas por descumprimento de obrigação acessória baseada na redação do art. 32, §§ 4º e 5º, anteriormente à vigência da MP nº 449/2008, há que se aplicar o critério de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

Conclusão

Assim, voto por dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para afastar a decadência do lançamento da multa e reduzi-la ao valor previsto no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, nos períodos em que a obrigação principal tenha sido totalmente alcançada pela decadência e, ainda, aplicar o critério de retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009 nos demais períodos.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos