



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 18050.003611/2008-45
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-008.702 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de junho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CATUSSABA HOTEL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS.
PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação sobre a remuneração de segurados da Previdência Social em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996 (Súmula CARF n° 119).

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.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.702 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 18050.003611/2008-45

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad n.º 37.153.711-8, uma vez que a empresa deixou de informar, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 7/15), o presente Auto de Infração decorre da falta de informação em GFIP de remunerações de autônomos, pró labore pago a diretores e a diferenças encontradas entre os valores das remunerações informados nas folhas de pagamento e aqueles declarados na referida Guia, além alimentação *in natura*, que foi considerado como base de cálculo das contribuições previdenciárias em virtude da não inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

No mesmo procedimento fiscal foram lavrados também Autos de Infração por descumprimento de obrigações principais. Contudo, somente houve contestação quanto aos créditos tributários relacionados aos valores pagos a título de auxílio alimentação, sendo que Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador – DRJ/SDR considerou improcedentes os lançamentos, conforme detalhado a seguir:

- AI 37.153.715-0 (Processo n.º 18050.003588/2008-99) – contribuições da empresa, e contribuição inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade causada por riscos ambientais do trabalho – GILRAT/SAT (alimentação *in natura*)-lançamento considerado improcedente, Acórdão DRJ/SDR n.º 15-31.738, de 19/02/2012. Processo Arquivado.
- AI 37.153.716-9 (Processo n.º 18050.003587/2008-44) – contribuição de terceiros (alimentação *in natura*) - lançamento considerado improcedente, Acórdão DRJ/SDR n.º 15-31.737, de 19/02/2012. Processo Arquivado
- AI 37.153.717-7 (Processo n.º 18050.003586/2008-08) – contribuição dos segurados (alimentação *in natura*)- lançamento considerado improcedente, Acórdão DRJ/SDR n.º 15-31.736, de 19/02/2012. Processo Arquivado;

Em relação ao presente processo, tem-se que, em sessão plenária de 10/03/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2403-002.954 (fls. 132/139), assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

CORREÇÃO DA FALTA. AGRAVANTES. AUSÊNCIA. RELEVAÇÃO DA PENALIDADE.

O contribuinte tem direito à relevação da penalidade aplicada quando demonstrada a correção da falta dentro do prazo de impugnação, a inexistência de circunstâncias agravantes e houver o pedido de relevação.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. MULTA GFIP.

Conforme determinação 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.

A multa deverá ser recalculada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 32-A da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso, para determinar o recálculo da multa, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

O processo foi encaminhado à PGFN em 09/04/2015 que, em 14/04/2015, apresentou Recurso Especial (fls. 154/161), para o qual foi dado seguimento para a rediscussão da matéria: “**regime jurídico aplicável ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, formalizada mediante lançamento de ofício – retroatividade benigna**”.

Apresenta como paradigma o acórdão n.º 2401-00.127, cuja ementa, no que concerne à matéria em debate, transcreve-se a seguir:

[...]

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - INFRAÇÃO

Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP - Guia do recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

ASSUNTO : PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005.

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA - APLICAÇÃO.

Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

De modo a evidenciar a divergência jurisprudencial, transcreve os seguintes trechos da decisão trazida a cotejo:

Entretanto, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida provisória n.º 449/2008.

A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionada a GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

(...)

Entretanto, a MP 449/2008, 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, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei 9.430, de 1006. 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

Requer a Fazenda Nacional que seja conhecido e provido o Recurso Especial, para reformar o acórdão recorrido e determinar para que se verifique, 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.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, em 11/05/2016, a Contribuinte apresentou, em 24/05/2016 apresentou contrarrazões, com as alegações a seguir resumidas:

- embora o caso trazido como paradigma possua algumas semelhanças com o acórdão recorrido, contém sutis e substanciais diferenças que determinam a aplicação do art. 32-A ou 35-A, da Lei nº 8.212/1991;

- além da discussão da própria ausência de declaração, a decisão trazida a cotejo discute-se a decadência de parte do período autuado que só ocorreu em 2006, bem como se os valores omitidos integrariam ou não a base de cálculo do tributo, dado o seu caráter eventual, sendo julgado ao final que a remuneração omitida integraria o critério quantitativo da exação;

- ao contrário, na presente decisão recorrida, superada a questão do auxílio-alimentação pela própria Administração Fiscal lastreada na decisão proferida pelo STJ, sob o rito dos recursos repetitivos, remanesce apenas a discussão da multa pelo descumprimento de obrigação acessória;

- como se extrai do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a punição aplica-se quando presentes cumulativamente as hipóteses de totalidade ou diferença de contribuição nos casos de falta de recolhimento ou pagamento mais a falta de declaração ou declaração inexata;

- a sanção prevista abrange as duas condutas, sendo a norma somente aplicável quando o contribuinte deixar de recolher ou pagar contribuição e não declará-la ou fazê-la de maneira inexata;

- haveria *bis in idem*, acaso o sujeito passivo sofresse penalização por descumprimento da obrigação principal e acessória com base no art. 35-A, do diploma em discussão e a autoridade tributária ainda tentasse enquadrar o descumprimento da obrigação acessória também no art. 32-A;

- o art. 32-A, da Lei 8.212/1991 é aplicável tão somente quando o sujeito passivo mesmo recolhendo corretamente a contribuição fruto dos fatos geradores, deixa de declara-los, entrega após o prazo ou apresenta com incorreções e omissões;

- superada a discussão acerca do auxílio-alimentação, jamais discutiu-se nestes autos administrativos obrigação principal não paga ou não recolhida, sempre restringiu-se ao suposto descumprimento de obrigação acessória;

- superada a discussão acerca do auxílio-alimentação, jamais discutiu-se nestes autos administrativos obrigação principal não paga ou não recolhida, sempre restringiu-se ao suposto descumprimento de obrigação acessória.

- verifica-se que haverá subsunção do fato a norma prevista no art. 32-A, da Lei nº. 8.212/1991;

- a Recorrente dá interpretação inadequada ao caso para tentar subsumir o caso aqui descrito ao art. 35-A, da Lei Federal n.º 8.212/1991 que prevê o descumprimento da obrigação principal cumulado com descumprimento da obrigação acessória;

Além de requer a manutenção da decisão recorrida, a Contribuinte destina parte de suas contrarrazões para pugnar pela relevação da multa aplicada.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

De início, convém esclarecer que se está diante de Recurso Especial da Fazenda Nacional e que a peça de contrarrazões destina-se a contrapor os argumentos suscitados pela parte adversa. Assim não se fará no presente voto qualquer abordagem acerca de suscitada relevação da multa por descumprimento da obrigação de informar fatos geradores em GFIP, visto que as contrarrazões não se prestam à apresentação de contestação acerca de aspectos relacionados à acórdão recorrido.

Quisesse o Sujeito passivo discutir questões afetas à relevação da multa objeto do Auto de Infração, poderia ter se valido do meio adequado que consiste na apresentação do competente recurso especial, nos moldes estabelecidos pelo Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Não tendo adotado tal providência, é absolutamente incabível tentar valer-se do apelo fazendário para tal fim.

Cabe ressaltar que, por terem sido apresentadas tempestivamente, nos demais pontos nela abordados, as Contrarrazões merecem ser conhecidas.

De outra parte, não vejo como acolher as alegações da Contribuinte de que as situações retratadas nos acórdãos nos acórdãos recorrido e paradigma seriam distintas e que isso importaria em óbice ao conhecimento do Recurso Especial.

Em primeiro lugar o fato de o paradigma tratar de outra matéria, além daquela cuja legislação foi interpretada de forma divergente, não representa qualquer obstáculo ao seguimento do Recurso Especial, pois a divergência deve ser avaliada a partir dos aspectos que são comuns às decisões cotejadas e, no caso, ambos os acórdãos tratam da aplicação retroativa da legislação, em situação em que sobreveio norma nova relativa à prática de ato infracional relacionado a declaração incorreta de fatos geradores de contribuições sociais em GFIP.

Por outro lado, o acórdão recorrido revela circunstância em que, além da multa por descumprimento de obrigação acessória foram também efetuados os lançamentos relacionados às obrigações principais respectivas. De fato, as informações contidas no relatório são no sentido de que os lançamentos relacionados ao auxílio alimentação fornecido *in natura* foram cancelados. Porém, remanesceram as autuações pelo não recolhimento de contribuições incidentes sobre as remunerações de autônomos e o pró labore pago diretores, bem assim a relativa às contribuições decorrentes das diferenças verificadas entre as remunerações informadas em folhas de pagamento e declaradas em GFIP, as quais sequer foram questionadas pelo Sujeito Passivo.

Dessarte, tem-se que a situação espelhada na decisão desafiada diz respeito a lançamento de obrigações acessórias pela não declaração de fatos geradores em GFIP, efetuado em conjunto com lançamentos pelo descumprimento de obrigações principais respectivas.

De modo semelhante, o caso examinado no paradigma também refere-se a situação que houve, em processos distintos, lançamentos de obrigações principais e acessórias. Vejamos trechos do relatório de referida decisão:

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista na Lei n.º 8.212/1991, no art. 32, inciso IV e § 5º, acrescentados pela Lei n.º 9.528/1997 c/c o art. 225, inciso IV e § 4º do Decreto n.º 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fl. 09), a autuada deixou de declarar em GFIP, no período de 01/1999 a 12/2005, os valores pagos a título de prêmios aos segurados empregados por intermédio da empresa Incentive House S/A, através dos cartões de premiação *Flex Card*, *Premium Card*, *Top Premium*, *Top Premium Travel* ou Presente Perfeito.

As contribuições correspondentes aos fatos geradores omitidos foram objeto das seguintes Notificações Fiscais de Lançamento de Débito: 37.045.517-7, 37.045.518-5, 37.045.520-7, 37.045.521-5 e 37.058.441-4, lavradas na mesma ação fiscal. (Grifou-se)

Vê-se, assim, que em situações semelhantes (lançamento de obrigação acessória de deixar de informar fatos geradores em GFIP, cumulado com lançamentos de obrigações principais correlatas), foram adotadas soluções diversas, estado claramente configurada a divergência de interpretação da lei tributária.

Em vista disso, conheço do Recurso Especial e passo a analisar-lhe o mérito.

Mérito

Como dito, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se exclusivamente à aplicação da retroatividade benigna, tendo em vista as alterações promovidas na Lei n.º 8.212/1991 pela MP n.º 449/2009, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

De repisar que no mesmo procedimento fiscal foram exigidas multas por descumprimento de obrigações principais, bem como por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

De mais a mais, a solução do litígio passa pelo exame da alínea “c” do inciso II do referido art. 106, que dispõe:

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. (*Grifou-se*)

Convém registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime, pacificou o entendimento de que, na aferição com vistas à aplicação da retroatividade benigna, não basta verificar a denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais ou limites. É necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991, não são cabíveis quando realizado o lançamento de ofício, conjuntamente com a autuação pela não informação de fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, conforme juízo extraído do Acórdão n.º 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação anterior à Medida Provisória n.º 449/2008 determinava, para a situação em que ocorresse o recolhimento a menor do tributo e a falta de declaração dos valores sujeitos à incidência de contribuições em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas no inciso II dos art. 35 e do § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991. Com a superveniência da nova norma, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), previu-se somente a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Por conseguinte, para adequada observância da retroatividade benigna insculpida na alínea “c” do art. 106 do CTN, mostra-se necessário comparar o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida.

As conclusões expostas acima, estão em linha com o entendimento consolidado no âmbito do CARF, muito bem resumido nos excertos Acórdão n.º 9202-004.499, de 29/09/2016, transcritos a seguir:

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 da 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.

Nesse sentido, para fatos geradores ocorridos até a publicação da Medida Provisória 449/2008, uma vez concluído o julgamento na esfera administrativa, a autoridade responsável pela execução do acórdão, deverá observar as disposições contidas na Portaria PGFN/RFB n.º 14/2009, que está em perfeita consonância com a jurisprudência administrativa. Confira-se os procedimentos indicados na referida portaria:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

De se ressaltar que, com a superveniência da Súmula CARF n.º 119/2018 e a atribuição de efeito vinculante a esse enunciado pela Portaria do Ministério da Economia n.º 129, de 1º de abril de 2019, o entendimento aqui esposado passou a ser de observância obrigatória por toda a Administração Tributária Federal. Abaixo o inteiro teor da Súmula:

Súmula Vinculante CARF n.º 119. No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula CARF n.º 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho