



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.003833/2009-05
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-009.137 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 20 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SARAIVA LIVREIROS S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL EM RECUPERACAO JUDICIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 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 Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de contribuições previdenciárias, correspondente à parte da empresa, relativas a pagamentos efetuados a contribuintes individuais (trabalhadores autônomos), cujas referidas contribuições deixaram de ser recolhidas ou foram recolhidas a menor.

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 14/21), em virtude da não informação em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP dos fatos geradores das contribuições apuradas, com base na legislação vigente à época desses fatos geradores, calculou-se o valor da multa que deveria ter sido aplicada em razão do descumprimento da obrigação acessória (Código de Fundamentação Legal 68) e somou-se esse valor com o da multa de mora respectiva. Após, haja vista as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008 na Lei nº 8.212/1991, e tendo em vista o disposto na alínea “c” do art. 106 do Código Tributário Nacional, comparou-se o montante apurado com a multa prevista na legislação superveniente (art. 44 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-se, por competência, a penalidade mais benéfica à Contribuinte.

Em sessão plenária de 17/04/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-002.580 (fls. 414/426), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE ERRO. LANÇAMENTO.

MANUTENÇÃO. NECESSIDADE. Em se tratando do lançamento efetuado em decorrência de informações prestadas pelo próprio contribuinte em documentação contábil apresentada à fiscalização, no caso os livros, DIPJ, DIRF e planilhas elaboradas, resta ao mesmo comprovar de forma inequívoca que sua declaração estava eivada de vícios ou erros, sob pena de manutenção do lançamento efetuado.

LANÇAMENTO. COMPARATIVO DE DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL APRESENTADA. A divergência de informações acerca de valores pagos a contribuintes individuais apurada em sede de ação fiscal autoriza o lançamento das diferenças, devidamente acrescida dos encargos legais previstos na legislação previdenciária.

MULTA. FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA EDIÇÃO DA MP 449/08, CONVERTIDA NA LEI 11.941/09. PRINCÍPIO DO *TEMPUS REGIT ACTUM*. CÁLCULO QUE CONSIDERA A SOMA DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. Nos termos do artigo 144 do CTN, o lançamento deve se reportar à legislação tributária válida no momento da ocorrência do fato gerador, mesmo que venha a ser posteriormente revogada. Se além do descumprimento da obrigação principal relativa ao adimplemento de contribuições devidas, deixou o contribuinte de informar tais fatos geradores em GFIP, em se tratando de fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da MP 449/08, não pode a fiscalização considerar para fins de aplicação da multa mais benéfica a soma da obrigação acessória e da principal, eis que, à época dos fatos, possuíam fundamentação legal específica.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, vencido o Conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva que votou pela redução da multa a 20% do tributo, e vencido o conselheiro Julio César Vieira Gomes que acompanhou o relator somente quanto à multa, por entender que não integra a base de cálculo a parte do tributo assumida contratualmente pelo contratante do serviço e apresentará declaração de voto.

O processo foi encaminhado à PGFN em 27/02/2014 (fl. 427) que, em 01/04/2014 (439), apresentou Recurso Especial (fls. 428/438), para o qual foi dado seguimento para a rediscussão da matéria: “**retroatividade benigna**”.

Apresenta como paradigmas os Acórdãos n.º 2401-002.740 e n.º 2403-00.035 cujas ementas, na parte que interessa à análise da matéria, transcreve-se a seguir:

Acórdão n.º 2401-002.740

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

[...]

FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E DECLARAÇÃO INCORRETA EM GFIP. MULTA MAIS BENÉFICA. AFERIÇÃO CONSIDERANDO TODOS AS LAVRATURAS EFETUADAS NA AÇÃO FISCAL.

Nos casos em que tenha havido falta de recolhimento das contribuições e declaração incorreta dos fatos geradores em GFIP, para a aferição da multa mais benéfica, deve-se cotejar a soma da multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) e da multa por descumprimento da obrigação acessória (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991) com a atual multa de ofício (art. 35A da Lei n.º 8.212/1991), prevalecendo a que seja mais favorável ao contribuinte.

MULTA. LIMITE DE 20% DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O limite da multa previsto no § 2.º do art. 61 da Lei n.º 9.430/1996 (20% da contribuição devida) somente é cabível para recolhimento espontâneo.

[...]

Acórdão n.º 2403-00.035

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 -OMISSÃO EM GFIP - MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

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.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999: "informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social/INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97).

A procedência de AI pela omissão de fatos geradores em GFIP está diretamente relacionado ao resultado da NFLD lavrada durante o mesmo procedimento.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

[...]

Como forma de evidenciar a divergência em relação ao Acórdão n.º 2403-00.035, a Fazenda Nacional transcreve o seguinte trecho da decisão:

Entretanto, a 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, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, 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.

As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

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 mesmo diapasão, não se pode esquecer que as penalidades recebem tratamento peculiar no CTN. O art. 106, CTN prevê que caso nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, devem ser reduzidas ou canceladas as multas aplicadas:

(...)

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a 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 (b) a norma atual, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 44, I, Lei 9.430/1996, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação.”.

De acordo com a peça recursal, para o período até 11/2008, deve ser aplicado o disposto no inciso I do art. 4º da Instrução Normativa nº 1.027, de 22/04/2010, que determina a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, em 18/03/2016

(fl. 450), a Contribuinte, em 30/03/2016 (506), também apresentou Recurso Especial (fls. 452/460), o qual teve seguimento negado por força do despacho de fls. 509/514, confirmado pelo despacho de fls. 568/575. Na mesma data (30/03/2016), foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 499/505), com os argumentos a seguir resumidos:

- Em que pese o entendimento explanado pela União em suas razões de Recurso Especial, certo é que deve ser mantido o acórdão recorrido, haja vista que a multa inicialmente aplicada vem totalmente em desconformidade com o que determina a legislação;
- Isso porque a Fiscalização efetuou para efeitos de aplicação da multa a legislação mais benéfica, somando a multa de mora de 24% pelo descumprimento da obrigação principal com a multa a ser aplicada pela entrega de GFIP com omissão dos fatos geradores da contribuição previdenciária;
- Do resultado, a comparou com a multa de ofício de 75% trazida pela redação da nova Lei 11.941/09. Então, entendeu por aplicar a última (75%) com base no art. 106, III, “c”, do CTN, considerando-a como mais benéfica;
- Todavia, conforme bem explanado pelo acórdão recorrido, ao aplicar a multa aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei 11.941/09, deveria ter sido observado o que determina o art. 144, do CTN;
- Da leitura do dispositivo acima citado, constata-se que no caso em tela deve ser aplicada a multa vigente à época do presente lançamento;
- Nesse sentido, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça;
- Assim sendo, resta patente que a multa que deveria ser aplicada desde o início da lavratura do auto de infração, era a estabelecida pelo art. 35, da Lei nº 8.212/91;
- Ademais, como bem observado pelo acórdão recorrido, deve-se respeitar o princípio *Tempus regit actum*, que veio justamente corroborar com o que determina o art. 144, do CTN, e dizer que o tempo rege o ato, ou seja, os atos jurídicos se regem pela lei da época em que ocorreram;
- Assim, resta evidente de que no presente caso há de ser recalculada a multa anteriormente aplicada, a fim de que se amolde ao determinado no artigo 35, da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores;
- Dessa forma, não pairam dúvidas de que os argumentos fazendários são improcedentes, devendo ser mantido o acórdão recorrido, no que se refere à reaplicação da multa;
- A manutenção do acórdão recorrido também se faz necessária em decorrência da proporcionalidade da multa por ela determinada;
- Isso porque os critérios para a fixação das multas tributárias devem obedecer aos padrões do Princípio da Razoabilidade, ou seja, devem levar em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa. Cita doutrina;

- Com efeito, a multa inicialmente aplicada no patamar de 75% do valor das Contribuições era totalmente desproporcional a infração supostamente cometida;
- Vale destacar que a administração pública deve sempre zelar pelos princípios da proporcionalidade, moralidade e razoabilidade, sendo que a aplicação de multa no patamar de 75% é desarrazoada.
- O valor das multas a serem aplicadas deve ser proporcional ao valor objeto da obrigação tributária, sob pena de destruição do bem de onde surgirão os recursos para o Estado, a título de tributo, ou seja, a proporcionalidade da multa se impõe sob pena de destruição da fonte do tributo, que é o contribuinte.
- Portanto, necessário se faz a manutenção do acórdão recorrido, a fim de que seja aplicada a multa descrita no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, uma vez que esta também vem de encontro à regra da proporcionalidade.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se exclusivamente à aplicação da retroatividade benigna, tendo em vista as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela MP nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009.

De repisar que, no mesmo procedimento fiscal, além do descumprimento da obrigação principal, foi constatada a ocorrência de infração a obrigação acessória, tendo em vista que as contribuições objeto do lançamento não foram declaradas em GFIP.

Em vista disso, a Fiscalização, com base na legislação vigente à época dos fatos geradores, calculou o valor da multa que deveria ter sido aplicada em virtude do descumprimento da obrigação acessória (Código de Fundamentação Legal 68) e somou-se esse valor com o da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Ato contínuo, em face das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, na Lei nº 8.212/1991, e tendo em vista o disposto na alínea “c” do art. 106 do Código Tributário Nacional, a autoridade autuante comparou o montante apurado com base na legislação anterior com a multa prevista na legislação superveniente (art. 44 da Lei nº 9.430/1996), aplicando, por competência, aquela considerada mais benéfica à Contribuinte.

A decisão recorrida entendeu que a multa haveria de ser recalculada nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, no que foi contestada pela Fazenda Nacional, que defende a adoção da sistemática estabelecida na Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.

A Contribuinte, a seu turno, pugna pela manutenção da decisão recorrida.

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. Nesse sentido é o juízo extraído do Acórdão nº 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 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 anterior à Medida Provisória nº 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 nº 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 nº 8.212/1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Por conseguinte, para adequada observância da retroatividade benigna insculpada 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 nº 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 nº 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 das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Cumpra-se 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 nº 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 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.

De se ressaltar que, com a superveniência da Súmula CARF nº 119/2018 e a atribuição de efeito vinculante a esse enunciado pela Portaria do Ministério da Economia nº 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 nº 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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 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 nº 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho