



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.005861/2009-59
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.861 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
CLARO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/04/2004

LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL AFASTADA PELA DECADÊNCIA. SUBSISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

A obrigação acessória não afastada pela decadência pode ser mantida, no caso de afastamento da obrigação principal pela decadência, nos termos da Súmula CARF nº 140, a saber: “No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.”

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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. (SÚMULA CARF Nº 119)

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que lhe deu provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos por CLARO S/A e FAZENDA NACIONAL em face do Acórdão nº 2301-004.017, proferido na Sessão de 16 de abril de 2014, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, devido à aplicação da regra decadencial expressa no Art. 173, nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pela inexistência de infração; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Wilson Antônio de Souza Correa.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/04/2004

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PREVISTA NO ART. 32, §5º DA LEI 8.212/91.]

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF DOS ARTIGOS 45 E 46 DA Lei nº 8.212/91. CONTAGEM DE ACORDO COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

Não havendo pagamento antecipado aplica-se a regra decadencial prevista no artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, sendo benéfica para o infrator. Foi acrescentado o art. 32A à Lei n.º 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de trata-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.

Assim, no presente caso há de ser aplicada o artigo 32A por corresponder a multa mais benéfica ao contribuinte

RETROATIVIDADE BENIGNA. OMISSÕES E INEXATIDÕES NA GFIP. LEI 11.941/2009. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas por omissões ou inexatidões na GFIP foram alteradas pela Lei 11.949/2009 de modo a, possivelmente, beneficiar o infrator, conforme consta do art. 32A da Lei n.º 8.212/1991. Conforme previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do 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 contribuinte opôs Embargos Inominados nos quais aponta suposto lapso manifesto do Colegiado Recorrido, que teria aplicado a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, sem demonstrar que não teria havido pagamento antecipado. Os embargos, todavia, não foram admitidos.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional visa rediscutir a seguinte matéria: **Cesta de multa.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a presidência da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que antes das inovações da MP 449/2008, além da lavratura do auto de infração para imposição de multa isolada, com base no artigo 32 da Lei n.º 8.212/91, também se realizava o lançamento do principal, em NFLD, com incidência da multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91; que com o advento da MP 449/2008, ao menos dois dispositivos devem ser analisados para que se possa determinar com precisão a norma legal que regulará a aplicação da multa: artigo 32A e artigo 35A, ambos da Lei n.º 8.212/91; que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32A da Lei n.º 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, recolhendo-se, contudo, as contribuições destinadas a Seguridade Social; que toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, tal como no caso dos autos, a multa lançada será única, prevista no artigo 35A da Lei 8.212/91; que a Lei n.º 9.430/96 a que remete o art. 35A, abarca as duas condutas, envolvendo o descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata); que no caso, houve lançamento de contribuições sociais (fls. 11); que o dispositivo a ser aplicado seria, então, o artigo 35A da Lei n.º 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei n.º 9.430/96).

A contribuinte tomou ciência do Acórdão Recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 18/11/2016 (e-fls. 268) e, em 05/12/2016 (e-fls. 436), apresentou Contrarrazões de e-fls. 369 a 400 nas quais propugna, preliminarmente, pelo não conhecimento do recurso, sob a alegação, em síntese, de que os

paradigmas indicados, não se prestam para demonstrar divergência não restou demonstrada a divergência, seja por ausência de similitude fática, seja pela falta de dissídio jurisprudencial entre eles. Quanto ao mérito, defende a manutenção do Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos. Por fim, à guisa de resumo e conclusão, aduz a Contrarrazoante o que se segue:

Quanto à admissibilidade do Recurso Especial:

(i) O Recurso Especial interposto pela D. PGFN não deve passar pelo crivo do juízo de admissibilidade da C. CSRF uma vez que os requisitos legais necessários para tanto não se demonstram satisfatoriamente preenchidos;

(ii) o acórdão paradigmático 1 não chegou sequer a discutir a aplicação da multa para os casos em que houve decadência do lançamento da obrigação principal – como é o caso da Contrarrazoante – não sendo possível realizar o cotejo fático e jurídico entre os acórdãos;

(iii) o acórdão paradigmático 2 não apresenta qualquer dissídio jurisprudencial quanto ao dispositivo legal aplicável ao presente caso, tendo sido aplicada, inclusive, a mesma multa do acórdão recorrido para as situações fáticas semelhantes à que se encontra a Contrarrazoante.

Quanto às razões de mérito da Contrarrazoante:

(iii) a presente discussão cinge-se à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória e, tendo sido a obrigação principal extinta pela decadência, não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91;

iv) a comparação para aferição da penalidade mais benéfica deverá ser feita em relação ao mesmo fato típico, nos termos do art. 106, II, “C” do CTN e, por esta razão, os dispositivos legais efetivamente comparáveis são do artigo 32, § 5º da Lei nº 8212/91 (em sua redação vigente à época dos fatos geradores) e o artigo 32-A da mesma lei (introduzida pela Lei nº 11.941/09).

(iv) é já consolidada a jurisprudência do CARF e da CSRF em favor do quanto defendido pela Contrarrazoante.

O Recurso Especial do contribuinte visa rediscutir a seguinte matéria:
Cancelamento da multa por descumprimento de obrigação acessória em razão da extinção da obrigação principal.

Em exame preliminar de admissibilidade, a presidência da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais o contribuinte aduz, em síntese, que a autuação objeto deste processo gerou outros processos de exigência de obrigação principal, os quais foram extintas em razão do reconhecimento da decadência, com base no art. 150, § 4º, do CTN; que uma vez reconhecida a extinção do crédito tributário principal, a obrigação acessória deve seguir o principal.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões nas quais defende a inadmissibilidade do recurso em razão da não demonstração da divergência; que no Recorrido se assume, expressamente, que não houve pagamento antecipado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

Começo pelo recurso do contribuinte, cujo desfecho pode, em tese, ser prejudicial ao exame do recurso da Fazenda Nacional. O recurso foi interposto tempestivamente. Examinando os demais pressupostos de admissibilidade.

Em relação ao primeiro paradigma – Acórdão nº 2202-003.371 – embora o acórdão recorrido tenha afastado a multa isolada em razão do cancelamento da exigência da obrigação principal, trata de situação diversa da deste processo. É que aqui se trata de aplicação de regras distintas de aferição do termo inicial da decadência nos casos de lançamento de obrigação principal e de obrigação acessória; lá, a obrigação principal foi afastada, porém em razão de considerações de mérito, não de decadência. Não há, portanto, similitude fática entre os julgados. Já o segundo paradigma – Acórdão nº 2401-003.240 – trata de situação idêntica, conforme se pode ver do seguinte trecho do seu voto condutor:

Inicialmente, mister destacar que corroboramos com a conclusão da tese aventada pela contribuinte, no sentido da aplicação do prazo decadencial inserido no artigo 150, § 4º, do CTN, não em face da pretensa existência de recolhimentos, uma vez que a presente autuação decorre de descumprimento de obrigação acessória e não principal, onde se cogitaria em antecipação de pagamento, mas, sim, por conta do *decisum* exarado nas autuações por descumprimento de obrigação principal, onde sustentamos a decadência com base no dispositivo legal supra, impondo seja levada a efeito a mesma decisão nestes autos em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Como se vê, aqui a situação é a mesma, pois embora a obrigação principal tenha sido afastada pela decadência, com fundamento no artigo 150, § 4º, do CTN, se afastou a obrigação acessória, não pela regra da decadência, mas simplesmente porque se entendeu que para a obrigação acessória deveria ser aplicado o mesmo resultado do julgamento da obrigação principal.

Assim, conheço do recurso apenas em relação ao segundo paradigma.

Quanto ao mérito, a matéria diz respeito à aplicação automática ao lançamento da obrigação acessória da decisão que afastou a exigência da obrigação principal, considerando que o fundamento dessa decisão foi de aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN para definir o termo inicial da decadência. O contribuinte defende em síntese, que, tendo sido afastada a exigência do principal pela decadência, o mesmo resultado deveria se aplicar ao lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Note-se que a divergência aqui não é quanto à definição do termo inicial da decadência no caso de lançamento pelo descumprimento da obrigação acessória, questão em relação à qual há convergência entre os julgados recorrido e paradigma; ademais, trata-se de matéria sumulada, a saber:

Súmula CARF nº 148 - No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Ora, a exclusão do crédito tributário pela decadência não afasta a infração pelo descumprimento da obrigação acessória. A infração ocorreu, apenas caducou o direito de o Fisco proceder ao lançamento para a exigência do imposto, mas não caducou o direito de o Fisco aplicar a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória. Fora isso, a súmula CARF 148 não teria nenhuma eficácia, pois afastar a obrigação principal pela decadência, qualquer que fosse o critério, implicaria, necessariamente, no afastamento da obrigação acessória.

Não merece prosperar, portanto, a pretensão do contribuinte.

O recurso da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. As objeções ao conhecimento do recurso, feitas pelo contribuinte, em sede de Contrarrazões, não procedem. A matéria objeto do recurso, aqui designada por “cesta de multa” consiste na verdade na definição dos critérios para a determinação da multa aplicável que satisfaz o princípio da retroatividade benigna, e sobre esse ponto, penso que a Fazenda Nacional logrou demonstrar a divergência. Com efeito, os acórdãos recorrido e paradigmas enfrentaram situações em que esse tema esteve em discussão e um e outros abraçaram teses distintas. Resta configurada e devidamente demonstrada, portanto, a divergência, razão pela qual conheço do recurso.

Quanto ao mérito, registre-se, por relevante, que o presente lançamento de obrigação acessória foi realizado juntamente com outras autuações por descumprimento de obrigação principal, estas, contudo, foram afastadas pela decadência.

Pois bem, antes das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, a Lei nº 8.212, de 1991 previa, para os casos de lançamento de ofício de contribuições sociais de que trata os incisos “a”, “b” e “c”, do parágrafo único, do art. 11, a incidência de uma penalidade para o caso de falta de declaração em GFIP de verba tributável (art. 32, § 5º) e outra penalidade pelo recolhimento insuficiente (art. 35, II). Eis a redação dos referidos dispositivos, antes da MP nº 449, de 2008:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

[...]

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

[...]

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Incidiam, portanto, duas penalidades para duas infrações materialmente distintas: a falta de declaração de verba tributável e o recolhimento insuficiente do tributo.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, essas duas penalidades foram substituídas por uma só: a multa prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. Vejamos:

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 art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, prescreve:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e

II – (VETADO).

Para aferir qual a penalidade mais benigna, se a prevista anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008 ou a posterior à mudança legal, devemos sopesar, consideradas as naturezas materiais das infrações previstas, isto é, a relação entre as condutas e as infrações previstas, aquela menos onerosa para o infrator, conforme entendimento consolidado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016):

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.

Como, para as duas condutas: a falta de declaração e o pagamento insuficiente, para as quais a legislação anterior previa a incidência de duas penalidades, cumulativamente, a nova legislação prevê apenas a incidência de uma única penalidade, na aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar a soma das multas previstas (arts. 35, II, e 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991) à multa prevista na nova legislação (art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

Mais especificamente, como a nova legislação prevê multa de 75%, na ausência de evidente intuito de fraude, haverá retroatividade benigna se a penalidade aplicável, segundo a legislação vigente à época do lançamento, ultrapassar esse percentual. No caso de incidência das multas previstas nos §§ 4º e 5º, do art. 32 e do art. 35, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, se a soma das duas penalidades for superior a 75%. No caso de aplicação, por qualquer razão, de apenas uma das penalidades, a comparação deve ser feita com o valor desta. Esse é o entendimento compatível com a posição da Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, segundo entendimento também consolidada deste Colegiado, conforme voto proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega

da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

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

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

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

A citada Portaria 14, de 2009, que, vale ressaltar, está em perfeita consonância com a jurisprudência do CARF, é clara quanto aos procedimentos a serem observados para aplicação, em cada caso, da retroatividade benigna. Vejamos:

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.

Por fim, registre-se que essa posição, em razão da reiterada jurisprudência no sentido acima defendido foi recentemente convertida em Súmula. Trata-se da Súmula CARF nº 119, com o seguinte enunciado:

Súmula 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. (Súmula CARF nº 119)

Assim, 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.

Pois bem, embora os lançamentos referentes à obrigação principal tenham sido afastadas pela decadência, com fundamento no art. 150, § 4º, o Acórdão Recorrido rejeitou a preliminar de decadência da obrigação acessória, com fundamento no art. 173, I do CTN, e,

segundo a orientação da PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009 (§§ 1º e 2º, do art. 3º), a multa mais benigna, tratando-se de lançamento apenas da obrigação acessória, é a do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pelo contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento, e conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, nego-lhe movimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa