



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

Processo n° 19515.007578/2008-81
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.872 – 2ª Turma
Sessão de 22 de maio de 2019
Matéria Retroatividade Benigna
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RHODIA BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, por falta de similitude fática entre os julgados em confronto.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB N° 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. (SÚMULA CARF N° 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 n° 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 parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento para aplicação da Súmula CARF n° 119.

Assinado digitalmente
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2302-002.942, proferido na Sessão de 22 de janeiro de 2014, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, quanto ao mérito, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado, devendo o lançamento ser mantido somente quanto à terceira parcela relativa ao plano de Participação nos Lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, cujo pagamento da segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 também não está coberto pela norma isentiva. Vencido na votação o conselheiro Arlindo da Costa e Silva por entender válido o lançamento como efetivado. Os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes acompanharam pela conclusões. Quanto à multa aplicada, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso do Auto de Infração de Obrigação Acessória, Código de Fundamento Legal 68, para que seja calculada considerando as disposições do art. 32A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/09/2004

*MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. HIPÓTESES.
ART. 146 DO CTN.*

A vedação contida no artigo 146 do CTN somente ocorre se “a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta” ou “quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas

expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 145).

Se o relatório fiscal e a decisão de primeira instância indicam os mesmos fundamentos de fato e de direito como base para o lançamento, não há que se falar em qualquer modificação de interpretação e, conseqüentemente, de critério jurídico.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.
PERIODICIDADE.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano afronta o disposto na Lei nº 10.101/2000.

Se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere. Todavia, se o plano de participação nos lucros é formulado com respeito a todos pressupostos legais, mas a sua execução é que se dá de forma indevida, somente os pagamentos que desrespeitarem o plano devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

O recurso visa rediscutir as seguintes matérias: a) PLR Empregados e b) Cálculo de penalidade – retroatividade benigna – obrigação acessória.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, quanto à primeira matéria – PLR – Empregados, em síntese, que o salário é elemento remuneratório do trabalho, e se a Constituição ou a Lei Básica de Previdência Social não excluírem o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser extirpada da base de cálculo da contribuição; que, como reconheceu o STF, o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal é norma de eficácia limitada, de modo que até a sua edição era devida a contribuição previdenciária sobre a total remuneração paga aos empregados, mesmo que denominada participação nos lucros e

resultados; que é PLR apenas os numerários pagos aos empregados nos termos referidos na lei a que se refere o precitado preceito constitucional; que conforme demonstrado no Relatório Fiscal, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, mais especificamente, o art. 2º, caput e o art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101, de 2000; que, no caso, não foi observado o requisito da periodicidade mínima de um semestre civil; que o próprio art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos.

Quanto à segunda matéria – retroatividade benigna – sustenta a Fazenda Nacional que, tendo havido lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização, de acordo com a nova sistemática, introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, o dispositivo legal a ser aplicado é o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela referida Medida Provisória a qual foi convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificado do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 05/06/2006 (e-fls. 418) a Contribuinte apresentou as Contrarrazões de e-fls. nº 421 a 452 nas quais sustenta, inicialmente, que o recurso não deveria ser conhecido; que a matéria trazida no tópico I do recurso é alheia ao objeto do presente caso; que a autuação da obrigação principal já foi discutida no julgamento dos Processos Administrativos 19515.007579/2008-25 e 16151.001092/2010-37; que a fundamentação de mérito relativamente ao tópico II do recurso diverge do pedido final; que o entendimento esposado pela Recorrente é contrário ao entendimento do CARF.

Relativamente ao mérito, quanto à primeira matéria – PLR empregados, a Contrarrazoante defende, em síntese, a manutenção da decisão recorrida; afirma que o mérito da obrigação principal já foi discutido no julgamento dos processos nº 19515.007579/2008-25 e 16151.001092/2010-37 os quais foram definitivamente julgados; que o presente caso julga apenas o descumprimento de obrigação acessória – a falta de declaração de GFIP do pagamento de parcelas de PLR efetuadas a um mesmo segurado; que a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que o Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória é reflexo ao Auto de Infração lavrado por descumprimento de obrigação principal.

Sobre a retroatividade benigna, reitera não ser possível delimitar o pedido da Fazenda Nacional, que seja mantida uma "multa única", prevista no artigo 35-A da Lei no 8.212/97, ou que seja mantida a multa aplicada na NLFD e a do Auto de Infração, com base no art. 35-A da Lei no 8.212/91; que o Recurso não se define quanto ao pedido, mostrando-se ambíguo.

Por fim, a contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional ou, se conhecido, lhe seja negado provimento quanto ao mérito. A afirmação de que o mérito da obrigação principal já foi discutido no julgamento dos processos nº 19515.007579/2008-25 e 16151.001092/2010-31.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

O Recurso foi interposto tempestivamente. Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, diante das contrarrazões apresentadas, examino detidamente a questão.

Alega a contribuinte que a incidência da contribuição sobre a parcela correspondente à PLR foi objeto dos processos 19515.007579/2008-25 e 16151.001092/2010-37; que este processo refere-se apenas ao lançamento da multa, tributação reflexa.

De fato, compulsando os autos, vejo que assiste razão à contribuinte. O auto de infração (e-fls. 01 a 24) refere-se a penas ao lançamento de multa, no valor de R\$ 44.145,65. Coerentemente, aliás, o acórdão recorrido, embora tenha abordado a questão da incidência da contribuição sobre a PLR, pois era essa a matéria de fundo, concluiu o julgado apenas com a redução do valor da multa. Confira-se:

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo, no cálculo da multa, ser mantida somente a terceira parcela relativa ao plano de participação nos lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, cujo pagamento da segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 também não está coberto pela norma isentiva e, portanto, deve ser considerada no cálculo da multa. Quanto às faltas remanescentes, deve ser recalculada a multa, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso à recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

Assim, não há divergência de interpretação quanto à incidência da contribuição sobre a PLR simplesmente porque a matéria não está em discussão neste processo e, portanto, não há similitude fática entre os julgados recorrido e paradigmas..

Já quanto à retroatividade benigna, é patente a divergência.

Conheço, pois, parcialmente do recurso, apenas quanto à retroatividade benigna.

Quanto ao mérito, a matéria conhecida diz respeito à definição da(s) penalidade(s) aplicável(eis) no caso de lançamento de ofício quando se apure infrações relacionadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, após as alterações promovidas pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, em razão da aplicação do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a seguir reproduzido:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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 multa 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.

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

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 àquele 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.

Essa posição foi recentemente consolidada neste Conselho que editou a súmula CARF nº 119. Confira-se:

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.

No presente caso, embora o presente processo trate especificamente de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, foram lançadas também multas pelo descumprimento de obrigação principal, em autuações que são objeto dos processos nº

19515.007579/2008-25 e 16151.001092/2010-31, fato que deve ser considerado na verificação da multa aplicável.

É de ser provido o recurso neste ponto para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, assim como lançado.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso apenas quanto à retroatividade benigna e, na parte conhecida, do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento para aplicação da Súmula CARF nº 119.

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator