



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

Processo nº 19515.721820/2011-28
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.398 – 2ª Turma
Sessão de 27 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
TRANSCOOPER COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE PESSOAS E
CARGAS DA REGIÃO SUDESTE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA TRANSITADA EM JULGADO.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Não se conhece de recurso cujo objeto é a rediscussão de matéria já enfrentada e decidida pela Delegacia de Julgamento e a qual não foi oportunamente contraposta quando da apresentação do recurso voluntário pelo contribuinte.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

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

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 não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Júnior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Com base no relatório fiscal de fls. 1.042 a 1.060, esclareço que tara-se de lançamento para constituição do crédito tributário referente a valores devidos nas competências Janeiro/2006 a Dezembro/2007, num total de vinte e quatro competências, concernentes às contribuições previdenciárias da EMPRESA (Debcad nº 37.353.801-4), dos segurados CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS (Debcad nº 37.353.802-2), bem como às contribuições sociais para OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (Debcad nº 37.353.803-0), previstas no artigo 11, inciso II e parágrafo único, alíneas “a” e “c”, da Lei 8212, de 24/07/91. Cobra-se também multa por deixar de incluir em GFIP, nas épocas próprias, os valores pagos aos segurados contribuintes individuais.

Foram lavrados ainda autos de infração para cobrança de multas decorrentes de outras obrigações acessórias (AI 38 - PAF nº 19.515.721.821/2011-72 e AI 59 - PAF nº 19.515.721.822/2011-17).

Segundo o fiscal:

1.2 - A Transcooper – Cooperativa de Transporte de Pessoas e Cargas da Região Sudeste (antiga Transcooper – Cooperativa de Trabalho dos Profissionais no Transporte de Passageiros em Geral da Região Sudeste), é uma Sociedade Cooperativa de Trabalho formada por cooperados motoristas autônomos, que atua no ramo de transporte de Cargas e Pessoas, operando de

forma permissionária no município de São Paulo, nas regiões 01 (Zona noroeste), 02 (Zona Norte) e 04 (Zona Leste) e foi constituída em 11 de agosto de 1997, através da Assembléia Geral de Constituição desta mesma data, registrada na Organização das Cooperativas do Estado de São Paulo sob nº 1377, tendo por finalidade, dentre outras, a prestação de serviços aos seus Cooperados, mediante a contratação de serviços perante pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, representando e defendendo seus interesses junto aos Contratantes (artigo 3º do Estatuto Social, com as alterações posteriores, consolidado em 19/11/2010), constando essas informações no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ.

1.3 - A Cooperativa, sendo permissionária do sistema de transporte coletivo concedida pela Secretaria Municipal de Transportes – SMT da Prefeitura do Município de São Paulo (Termos de Permissão nº 692/03, 693/03 e 695/03), é, substancialmente, uma prestadora de serviço público de transporte coletivo de passageiros, através de seus cooperados, sendo essa a sua atividade preponderante, bem como sua principal fonte geradora de recursos.

Contribuinte apresentou impugnações as quais foram julgadas improcedentes.

Inconformada a autuada apresentou recursos voluntários de fls. 1.500/1.527; 1.528/1.555; 1.556/1.581 e 1.582/1.596, individualizados por Auto de Infração, nos quais alega, em apertada síntese, que **i)** seus cooperados são contribuintes individuais e recolhiam as respectivas contribuições, individualmente, por carnês; **ii)** os cooperados e as pessoas físicas não prestam serviços à cooperativa, **iii)** a cooperativa não pode ser equiparada à empresa, de sorte que não há contribuição sobre os valores repassados a pessoas físicas, inclusive seus diretores; **iv)** ilegalidade e inconstitucionalidade da Taxa Selic; **v)** multa confiscatória; **vi)** quanto ao Auto de Infração nº 37.353.8030, relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (SEST/SENAT), incidentes sobre as remunerações dos cooperados, aduz que a Lei nº 8.706/93, ao instituir tais contribuições, ofendeu vários dispositivos constitucionais, sendo que a cooperativa não pode ser enquadrada no conceito de empresa de transporte rodoviário e **vii)** quanto ao Auto de Infração nº 37.283.6380, aduz que não está obrigada a apresentar GFIP, pois não há qualquer prestação de serviços por parte dos cooperados à cooperativa.

A 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, por voto de qualidade manteve o lançamento da obrigação principal e determinou que a multa relativa ao lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória fosse recalculada considerando as disposições do art. 32A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009. O acórdão nº 2302-002.973, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Art.

26A do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF nº 256/2009).

CONCEITO DE EMPRESA. COOPERATIVA DE TRABALHO. COOPERADOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Nos termos do parágrafo unico do art. 15 da Lei nº 8.212/91, a cooperativa de trabalho equipara-se à empresa, para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias. Sendo assim, deve haver o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL QUE PRESTA SERVIÇO A EMPRESAS. DESCONTO E RESPECTIVO RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

A partir do advento da Lei nº 10.666/03, a empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo. Art. 4º da Lei nº 10.666/03 e artigo 30, I, a, da Lei nº 8.212/91.

Nos termos do artigo 33, § 5º, da Lei nº 8.212/91, o desconto de contribuição sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Intimada do acórdão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial questionando o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas. Requer seja dado total provimento ao recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma

legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35- A da MP nº 449/2008.

Contribuinte apresentou contrarrazões e também o seu próprio recurso especial ao qual foi dado seguimento parcial para rediscussão apenas da seguinte matéria: conhecimento de ofício da decadência com a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pelo não conhecimento do recurso por ausência de prequestionamento e no mérito, diante da ausência de pagamento, pela aplicação do art. 173, I do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Diante da relação de causa e efeito, analisarei primeiramente o recurso do contribuinte.

Do Recurso do Contribuinte:

Argumentando tratar-se de matéria de ordem pública, requer o contribuinte o reconhecimento da decadência do lançamento em relação ao período de janeiro à outubro de 2006 por força da aplicação do art. 150, §4º do CTN, haja vista que sua intimação ocorreu apenas em 25 de novembro de 2011.

Embora tenha sido apresentado acórdão paradigma no sentido da tese apresentada (decadência/ordem pública), entendo que há no presente caso situação peculiar que impede o conhecimento da divergência, isso porque estamos diante de matéria cuja discussão já transitou em julgado na esfera administrativa, fato não presente no caso julgado pelo acórdão paradigma.

Conforme se observa da impugnação e do acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento, o contribuinte em sua primeira oportunidade de defesa trouxe, em sede de preliminar, pedido de declaração da decadência do período de 01/2006 a 10/2006. Referido pedido foi repetido nas defesas apresentadas para todos os lançamentos:

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que deve ser reconhecida a decadência relativa aos fatos geradores anteriores ao quinquênio legal, ou seja, aqueles ocorridos antes de novembro de 2.011, não se incluindo esta competência.

Assim sendo, deve ser observado no caso em exame pela autoridade administrativa que irá julgar a presente impugnação, a aplicação do disposto na Súmula Vinculante número 08, do STF, a fim de afastar a cobrança de valores atingidos pela decadência, pelas razões acima expostas.

Por mais essas razões, há que se concluir pelo julgamento de improcedência do presente Auto de Infração.

No acórdão de nº 16-37.695, a 11ª Turma da DRJ/SP1, expressamente enfrentou e decidiu para inexistência da decadência:

Da Decadência. Inocorrência.

Em sua Impugnação, de forma sumariada, pretende a Defendente o reconhecimento da ocorrência da decadência tributária, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN.

Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno do STF editou a Súmula Vinculante nº 8, de observância obrigatória pela Administração Pública, de acordo com a Lei nº 11.417/06, declarando inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que estabelecia o prazo decenal para constituição dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias e àquelas destinadas aos “Terceiros”, a partir de tal advento, são de observância obrigatória para Administração Pública as regras gerais previstas no Código Tributário Nacional.

Contudo, é de se observar que, de acordo com o citado art. 150, § 4º, do CTN, o lançamento por homologação tem como pressuposto básico a atuação do sujeito passivo consubstanciada na apuração do fato gerador e/ou no pagamento da respectiva obrigação surgida, tendo a Fazenda Pública que se pronunciar em 5 anos a contar da sua ocorrência, ou do contrário, considerar homologado e extinto o consequente crédito. Inocorrendo os requisitos mencionados, a decadência será regida pelo art. 173, inciso I.

Nesse sentido, o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, estabeleceu orientação acerca da aplicação da legislação retromencionada aos crédito previdenciários:

(...)

No caso concreto, verifica-se que as autuações decorrem da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias(patronal e dos segurados) e das destinadas a Outras Entidades incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais (diretores eleitos, prestadores de serviços – pessoas físicas sem vínculo empregatício e cooperados) e, conforme mencionado no Relatório Fiscal, tais verbas não foram recolhidas nem, tampouco, informadas através da GFIP. A impugnação apresentada é no mesmo sentido, uma vez que o contribuinte não reconhece que os valores, que deu origem aos Autos ora em apreço, deveriam estar sujeitos à tributação.

Desta forma, ao contrário do que pretende a Impugnante, uma vez que deixou de praticar oportunamente a atividade de

apuração, não apresentando ao Fisco as informações pertinentes ao tributo em questão por meio de GFIP e considerando que as presentes autuações dizem respeito, apenas, a contribuições não pagas, não há que se cogitar acerca de lançamento por homologação, mas sim de situação que exigiu lançamento de ofício, previsto no art. 149, especialmente no inciso V, do Código Tributário Nacional, ao qual se aplica o prazo decadencial determinado pelo art. 173, I, do mesmo diploma legal.

(...)

Portanto, entende-se que o prazo decadencial das contribuições destinadas aos Terceiros também deve obedecer ao prazo decadencial de 05 anos previsto no CTN, em face da interpretação sistemática dos dispositivos supramencionados.

Assim, nos Autos de Infração em tela, aplica-se, em relação à decadência, a regra geral prevista no art. 173, inc. I do CTN. Tendo em vista que a competência inicial destes Autos de Infração é 01/2006, a Fazenda Pública poderia constituir o respectivo crédito tributário no período de 01/01/2007 a 31/12/2011, correspondente aos 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como os lançamentos foram cientificados ao Contribuinte em 24/11/2011, tais atos ocorreram, portanto, dentro do prazo legalmente previsto, não havendo que se falar em decadência, nem mesmo parcial.

Assim, por tudo quanto articulado e demonstrado, não há que se reconhecer decadência do crédito objeto deste AI como pretendido pelo Impugnante.

Mesmo a decadência tendo sido enfrentada em capítulo autônomo da decisão administrativa, o Contribuinte deixou, oportunamente, de tecer qualquer consideração ou discordância quanto ao entendimento daquele Colegiado. Não consta dos recursos voluntários apresentados qualquer consideração acerca da decadência.

Embora tenha o entendimento de que matérias classificadas como de ordem pública possam e devam ser conhecidas de ofício pelos julgadores, especialmente no caso dos processos administrativos, e embora concorde que decadência seria um exemplo disso, no caso concreto a situação é diversa, pois a matéria em questão foi suscitada pelo Contribuinte e expressamente afastada pela instância de julgamento competente. Assim, não há que se falar em aplicação de ofício da decadência uma vez que esta é matéria já apreciada e cuja decisão se tornou definitiva, não podendo mais ser modificada no âmbito administrativo.

Faço a ressalva que o entendimento da maioria do Colegiado é no sentido de ser, no caso do Recurso Especial, imprescindível o prequestionamento da matéria e a comprovação da divergência, não se admitindo o conhecimento de ofício de matérias de ordem pública em razão do recurso de divergência previsto no art. 67 do RICARF ser de cognição restrita.

Analisando o inteiro teor do acórdão 3101-001.69 citado no Recurso Especial, notamos que tal situação não foi apreciada por aquele Colegiado. Assim, percebe-se o grande distanciamento entre os acórdãos paradigma e recorrido.

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso do Contribuinte.

Do recurso da Fazenda Nacional:

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual reiterando o despacho nº 2300-304/2014 – 3ª Câmara (fls. 1.643/1.648), dele conheço.

O Recurso da Fazenda Nacional trata da controvérsia relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO
DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

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

correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

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

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

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

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

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

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, 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.

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.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e

os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, deixo de conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte. Quanto ao Recurso da Fazenda Nacional, conheço e dou provimento para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri