



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

Processo n° 35232.000456/2007-13
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.026 – 2ª Turma
Sessão de 21 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL DO CORAÇÃO DE NATAL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 14/02/2007

RECURSO ESPECIAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

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.

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 conhecer parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de lançamento (DEBCAD 37.053.9940 - fundamentação legal 68), para cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação acessória decorrente do fato do contribuinte ter apresentado Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Nos termos do relatório fiscal, a obrigação acessória decorre de lançamentos relativos aos seguintes fatos gerados apurados em ação fiscal:

1. No decorrer da ação fiscal realizada no contribuinte supracitado, verificou-se que a empresa em questão deixou de incluir nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP as remunerações constantes dos anexos abaixo relacionados, nas competências discriminadas nos mesmos:

a) Anexo I - Pagamentos de pró-labore

Remunerações pagas ou creditadas a sócios, a título de pró-labore, verificadas do exame do livro Razão da empresa e folhas de pagamento;

b) Anexo II - Pagamento de verbas a contribuintes individuais

Remunerações relacionadas à Assessoria Jurídica, verificadas do exame do livro Razão da empresa. Cabe ressaltar que a empresa não fez constar em todo o período fiscalizado, a identificação desses segurados em folha de pagamento, razão pela qual foi lavrado o Auto-de-Infração 37.053.995-8.

c) Anexo III - Pagamento de salário utilidade/alimentação

Remunerações correspondentes ao salário in natura pago aos segurados empregados, por meio de fornecimento de refeições em restaurante da própria empresa, arcando com todo o ônus, sem qualquer desconto por parte dos funcionários, e sem estar

regularmente inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

...

d) Anexo IV - Pagamento à Análise Cooperativa de Multiserviços e Planejamento

Valor bruto da nota fiscal ou da fatura em relação a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa da trabalho, Análise Cooperativa de Multiserviços e Planejamento- CNPJ 02.890.509/0001-82, nos termos do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

e) Anexo V - Pagamento à Unimed Natal Sociedade Cooperativa de Trabalho Médico

Valor bruto da nota fiscal ou da fatura em relação a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa da trabalho, Unimed Natal Sociedade Cooperativa de Trabalho Médico- CNPJ 08.380.701/0001-05, nos termos do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

A então Delegacia da Receita Previdenciária em Natal – por meio da Decisão Notificação nº 18.401.4/0069/2007 - considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 138/159), reiterando sua tese de defesa e manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados.

A 3ª Turma Especial, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário determinando o recálculo da multa aplicada para ajustá-la ao comando do artigo 32-A, da Lei 8.212/91, introduzido pela Lei 11.941/2009, caso mais favorável ao contribuinte, afastando a aplicação da Portaria PGFN/RFB 14/2009, e para determinar a exclusão da multa relativa ao crédito da parcela do salário utilidade/alimentação, pois padece do vício formal em razão da sua apuração por aferição indireta.

O acórdão 2803-000.530 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 14/02/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATO GERADOR EM GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. PERÍCIA DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

DEFESA PRÉVIA. INEXISTÊNCIA. LANÇAMENTO. ATO UNILATERAL. VINCULADO. VIOLAÇÃO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial com as seguintes fundamentações:

- 1) Preliminar de nulidade do acórdão - decisão extra petita: a parte da decisão que entendeu pela existência de vício formal do lançamento é nula por ter extrapolado os limites da lide, já que enfrentou matéria preclusa não impugnada expressamente pelo contribuinte;
- 2) Inexistência de nulidade formal em razão da ausência de fundamentação legal da forma utilizada na apuração do crédito relativo às verbas de alimentação, destacando que estamos diante de auto de obrigação acessória e eventual irregularidade da constituição do crédito deveria ser discutida no respectivo processo que trata da obrigação principal; e
- 3) critério de aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Pugna pela utilização das regras da Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

Intimado da decisão e do recurso especial o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Pautado para sessão do dia 24.10.2017, o julgamento foi convertido em diligência. Por meio da Resolução 9202-000.154, a CSRF entendeu por bem em converter o julgamento do recurso em diligência à secretaria da câmara para que fossem sejam levantadas informações acerca do trânsito em julgado dos acórdãos proferidos nos processos onde se discutiu as respectivas obrigações principais, e para realização da complementação do exame de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, especificamente quanto à matéria "Preliminar Preclusão e Julgamento Extra-petita".

Informações da Secretaria de Câmara juntadas às fls. 266.

Despacho de complementação de admissibilidade juntado às fls. 267/271, tendo concluído pelo recebimento do recurso da Fazenda apenas quanto aos temas: inexistência de nulidade formal e critério de aplicação do princípio da retroatividade benigna em face das penalidades aplicadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Antes de analisarmos o mérito são pertinentes algumas considerações sobre o conhecimento do recurso, especificamente sobre a matéria que versa sobre a inexistência de vício formal por ausência de fundamentação legal.

Citando como paradigmas os acórdãos CSRF/02-02.301 e 106-14815, a recorrente nos traz a conhecida tese de que a mera ausência do fundamento legal não é motivo suficiente para embasar a decretação da nulidade do lançamento, pois o contribuinte se defende dos fatos e não do dispositivo legal indicado. Quanto ao ponto, vale transcrever o entendimento do acórdão recorrido:

O Relatório Fiscal do Auto de Infração - REFISC, de fls 66 e 67, em seu item 1, " c " , bem como o Anexo III, fls. 71 e 72, informam que tal rubrica foi apurada por aferição indireta e para tanto se louvou do artigo 758, da IN/SRP N° 03/2005.

Ocorre que a aferição indireta é um critério de apuração da base de cálculo a utilizar sobre situações excepcionais, as quais, em regra, previstas em lei. E foi o que aqui ocorreu, pois o agente fiscal deixou claro que seu utilizou desta metodologia em razão do contribuinte lançar em sua contabilidade de forma globalizada o valor de alimentação de funcionários e dos pacientes, isto é, não há separação dos valores gastos com um e com o outro, mas apenas o gasto geral.

Porém, ao se usar a aferição indireta é necessário fundamentar sua aplicação e a fundamentação deve ser a da lei, pois só a lei pode exigir a cobrança de tributos. No REFISC do presente auto a fundamentação da aferição indireta não consta, logo não pode ser exigida a rubrica por falta de requisito essencial. Desta forma, tal parcela deve ser excluída do presente crédito, pois padece de vício formal.

Da transcrição do item acima concluímos que, no presente caso, a decretação da nulidade se deu pelo fato do lançamento ter sido omisso acerca de qual dispositivo de lei autorizaria o arbitramento da base de cálculo para fins de cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de auxílio-alimentação. Por ser de aplicação restrita, o arbitramento deveria ter sido devidamente fundamentado pela fiscalização, não sendo suficiente a citação de norma infralegal neste caso.

Neste cenário, entendo que o presente lançamento enfrenta situação específica que, para fins de conhecimento, deve estar presente também nos acórdãos paradigmas, qual seja, autuação fiscal baseada em critério de arbitramento.

O acórdão **CSRF/02-02.301** está relacionado a cobrança de IPI e a nulidade discutida envolveu a suposta ausência de capitulação legal da multa lançada. Dirimindo a controvérsia a então Câmara Superior concluir por afastar o vício primeiro porque a infração de fato havia sido corretamente descrita e tipificada no auto e segundo porque a capitulação seria prescindível haja vista a correta narrativa dos fatos. Pela pertinência transcrevemos parte do voto:

Quanto à suposta ausência de enquadramento legal a lastrear a multa, entendendo equivocado o posicionamento da câmara recorrida, a uma porque a infração foi corretamente descrita no auto de infração fl. 235), nos termos seguintes: O estabelecimento equiparado a industrial deu salda a produto(s) tributado(s) sem lançamento do imposto, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante deste auto de infração. Em seguida, foi feito o escorreito enquadramento legal da infração - art. 59 c/c art. 51, inc. I, alínea "b", ambos do RPII1982 (fl. 236) -; a duas porque a citação da capitulação legal era prescindível, pois não se pode olvidar que o acusado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Somente haveria prejuízo à defesa se os fatos narrados na acusação não correspondessem aos ocorridos no mundo fenomênico. Mas não foi isso o que aconteceu, a Fiscalização foi pródiga ao descrever, minudentemente, as infrações imputadas ao autuado. Além do que, cada um dos fatos imputados veio arrimado em farta documentação. Todos os elementos essenciais tanto para a defesa quanto para o julgador encontravam-se presentes nos autos. Como visto, não houve qualquer prejuízo à defesa e, sem este, não há nulidade. Aliás, é de se esclarecer que o sujeito passivo, em momento algum, alegou cerceamento de defesa.

Já no **acórdão nº 106-14815**, temos lançamento para cobrança de IRPF sobre valores atribuídos ao contribuinte como lucro recebidos de pessoa jurídica da qual era sócio. A referida autuação ocorreu em virtude da apuração de lucro decorrente do arbitramento com base na receita bruta auferida pela sociedade civil. No caso o contribuinte alegou nulidade em razão da ausência de citação da lei que tratava do arbitramento realizado na pessoa jurídica, a saber, Decreto-lei nº 1.648, de 1978, Portarias nº 22, de 1979 e Portaria 524, de 1993. Na ocasião o colegiado paradigmático assim se manifestou:

Pela leitura da descrição dos fatos do auto de infração de fls. 01-10 e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 11-12, verifica-se que a fiscalização considerou como omissão de rendimentos atribuídos aos sócios de sociedade civil, apurados na empresa Rosai Clínica de Investigação de Olhos S/C, em virtude de apuração de lucro decorrente do arbitramento na referida sociedade (processo nº 10768.007365/98-33).

No enquadramento legal do auto de infração, constam os artigos 1º e 2º e seus parágrafos, do Decreto-lei nº 2.397, de 1987; art. 31º a 3º, da Lei nº 7.713, de 1988; art. 1º 2º, da Lei nº 8.134, de 1990 e arts. 4º e 5º, da Lei nº 8.383, de 1991.15 e 24 da Lei nº 9.249/95 e 25 da Lei nº 9.430/96.

Na há dúvidas, que a infração consubstanciada no auto de infração tem como enquadramento legal o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987. O fato de não mencionado Decreto-lei nº 1.648, de 1978 e as Portarias MF nºs 22, de 1979 e 524, de 1993, não implica na nulidade absoluta do lançamento efetuado.

Todavia, este fato não acarretou cerceamento do direito de defesa, pois a infração está perfeitamente descrita e o autuado mostrou entender claramente a infração, para tanto, basta examinar as peças impugnatória e recursal.

Pelo raciocínio desenvolvido, a primeira decisão não enfrenta a mesma situação fática do presente lançamento, entretanto dúvidas poderiam surgir quanto a utilidade do segundo acórdão citado.

Todavia, a partir de uma análise mais detida, observamos que no último caso o arbitramento ocorreu no lançamento realizado na pessoa jurídica, ação fiscal que deu origem ao lançamento da pessoa física, ou seja, a discussão sobre arbitramento foi objeto de outro processo. Sob este foco - do arbitramento ser matéria alheia ao lançamento dispensando assim a menção acerca dos dispositivos aplicáveis - entendeu o Colegiado pelo correto enquadramento legal da autuação, ressaltando a inexistência de prejuízos à defesa do contribuinte.

Diante dos exposto, neste ponto, entendo que somente caracterizariam paradigmas aptos para fins de conhecimento do recurso da Fazenda Nacional decisões cujo objeto concluísse pela manutenção, mesmo diante da ausência de citação do respectivos dispositivo, de lançamento baseado na aplicação excepcional do método de arbitramento.

Assim, deixo de conhecer do recurso da Fazenda Nacional no ponto que versa sobre a inexistência de vício formal por ausência de fundamentação legal.

Do mérito:

Superada a discussão quanto ao conhecimento, passamos a analisar a única matéria restante no recurso: Retroatividade benigna.

Quanto à divergência acerca da retroatividade benigna 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, lembramos que o acórdão recorrido afastou a aplicação ao caso da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, concluindo pela incidência do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Argumenta a recorrente não ser este o melhor entendimento, pugna para que seja esposta a tese de que a autoridade preparadora verifique, na execução do julgado, qual a 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 lei nº 8.12/91 com redação dada pela Lei nº 11.941/09.

Aqui vale destacar, diante da relação de causa e efeito, o teor da informação prestada pela Secretaria de Câmara em cumprimento à Resolução nº 9202-000.154:

Em atenção à Resolução 9202-000.154, informo, com relação ao item (1): o processo 35232.000458/2007-02 está no arquivo único desde 24/11/2017, por encaminhamento da Sacat/Gabin/DRF/ Natal/RN; os processos 35232.000460/2007-73, 35232.000459/2007-49, 35232.000455/2007-61 e 35232.000453/2007-71 estão com parcelamento de débitos em andamento; os processos 35232.000461/2007-18, 35232.000457/2007-50, 35232.000454/2007-16 ainda estão em papel e tiveram julgamento do RV e seguiram em 30/05/2011, 20/07/2011 e 30/05/2011, respectivamente, para a Secat/DRF/Natal/RN, onde permanecem até esta data.

Conforme oportunamente exposto, na mesma ação fiscal foram lavrados contra o contribuinte os seguintes lançamentos:

HOSPITAL DO CORAÇÃO DE NATAL LTDA		
Processo	Debcad	Acórdão
35232.000461/2007-18	37.053.995-8 CFL.30	2803-00.532
35232.000460/2007-73	37.053.997-4 cessão de mão de obra	2803-001.011
35232.000459/2007-49	cooperativas de trabalho	2302-01.137
35232.000458/2007-02	Remuneração paga a título de fornecimento de alimentação sem a devida formalização ao PAT.	2302-01.130
35232.000457/2007-50	37.053.996-6 CFL.34	2803-00.531
35232.000455/2007-61	37.053.993- CFL.69	2803-00.529
35232.000454/2007-16	37.053.991-5 CFL.35	2803-00.528
35232.000453/2007-71	37.053.999-0 remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços	2803-00.877

Salvo o processo relativo a cobrança de contribuições sobre remuneração paga a título de fornecimento de alimentação sem a devida formalização ao PAT, embora já possua decisão desfavorável ao contribuinte transitada em julgado, todos os demais lançamentos relativos às obrigações principais foram parcelados, o que indica a subsistência das respectivas multas decorrentes das obrigações acessórias e a necessidade de apreciação da matéria devolvida pela Fazenda Nacional.

Neste ponto, 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) 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, 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:

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.

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.

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 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.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, conheço em parte do Recurso da Fazenda Nacional para, na parte conhecida, dar 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