



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 35601.004434/2006-98
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-009.361 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MABE CAMPINAS ELETRODOMESTICOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/04/2002

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS.
PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação sobre a remuneração de segurados da Previdência Social em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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 n° 9.430, de 1996 (Súmula CARF n° 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.361 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 35601.004434/2006-98

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, Debcad n.º 35.957.338-0, relativa a contribuições previdenciárias, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 543/591, por não ter informado em Guia de Recolhimento do FGTS à Informações Previdência Social – GFIP, os fatos geradores objeto do presente lançamento, contra o Sujeito Passivo foi lavrado o Auto de Infração registrado sob o Debcad n.º 35.639.667-3.

Em sessão plenária de 17/07/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-004.086 (fls. 1516/1525). Referida decisão foi integrada pelos Acórdãos de Embargos n.º 2301-004.741, de 15/09/2016 e n.º 2301-005.598, de 11/09/2018. Transcreve-se as ementas e registros dos julgados:

Acórdão n.º 2301-004.086

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/04/2002

NFLD DEBCAD sob n.º 35.957.3380

Consolidados em 17/10/2006

DA DECADÊNCIA

Aplicação da Súmula 99 do CARF é uma imposição regimental, inserta no artigo 72 RICARF, eis que houve recolhimentos, ainda que parcial, antecipado, estando decadente o período anterior a outubro de 2001.

IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO

Não procede o requerido pela Recorrente a de anular o presente lançamento, eis que, segundo alega no remédio recursivo, a Autoridade Fiscal não poderia refazer o lançamento antes prejudicado por erro formal, eis que o caso concreto não abarca as exigências dos artigos 145 e 149 do CTN.

Ocorre que houve uma falta funcional da autoridade lançadora, fato este, que por si só autorizaria a revisão, conforme dispõe o mencionado artigo 149 e incisos do CTN.

DA PRESUNÇÃO UTILIZADA PELA FISCALIZAÇÃO e DA DESCARACTERIZAÇÃO DAS CONDIÇÕES QUE ENSEJAM A APOSENTADORIA ESPECIAL

Alega a Recorrente que, quanto à exposição aos ruídos no local do trabalho nas áreas de produção, não se pode incluir todos os empregados do setor, já que, hodiernamente, efetua um gerenciamento do ambiente de trabalho e controla os riscos ocupacionais neutralizando ou reduzindo o agente físico ruído a índices aceitos pela legislação, fazendo uma confusão entre contribuição para a aposentadoria especial com o seguro de acidente de trabalho.

DA NEUTRALIZAÇÃO DA EXPOSIÇÃO AO AGENTE NOCIVO. RODÍZIO DE EMPREGADOS EM SETORES. INSUFICIENTE PARA DETERMINAR RECOLHIMENTO DE APOSENTADORIA ESPECIAL

O lançamento se fundamenta, basicamente, a partir de confirmada a exposição sobre a qual não há discordância entre a fiscalização e o contribuinte, em verificar se as medidas de controle adotadas pelo contribuinte foram suficientes à neutralização da exposição. Neste ponto situam-se as questões relativas ao rodízio de atividades entre segurados que atuam nos setores de montagem, transformação, pintura a pó, esmaltação, ferramentaria e manutenção, bem assim, o fornecimento e utilização de Equipamentos

de Proteção Individual EPI, e, por fim, os resultados anormais constantes dos relatórios do PCMSO.

O próprio rodízio anunciado já demonstra da necessidade de se exigir o adicional da contribuição especial, isto porque, mesmo que seja mínimo, a atividade requer atenção especial, caso contrário não existiria o rodízio. E, há de considerar que os EPI's, não substituem a aposentadoria especial.

Há nos autos resultados dos Programa de Controle Médico e Saúde Ocupacional PCMSO que demonstram autos índices de anomalias.

DO ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO SAT

Alegação de arbitramento não procede porque a Fiscalização não colheu de forma alheatória os valores para exercer a autuação, eis que se baseou em peças existentes nos autos e fornecidas pela Recorrente, ou seja, na remuneração dos empregados da linha de produção.

APLICABILIDADE DA MULTA DEBCAD SOB N.º 51.014.8611

A Recorrente apresentou GFIP com incorreções e/ou omissões referentes às competências 01/2008 a 12/2009, após a entrada em vigor da MP 449/2008, deixando de declarar os valores relativos a PLR e programa de previdência privada pagos em desacordo com a legislação, bem como a totalidade das remunerações de contribuintes individuais.

Deve, portanto, pagar multa pela ausência de lançamento em GFIP devido, conforme anuncia a Lei 8.212/91 constitui infração descrita no artigo 32A, inciso I, do "caput", § 3º, da mencionada legislação, cuja qual foi incluída pela MP 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, respeitado o disposto na alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN.

DA MULTA. COMETIMENTO DE INFRAÇÃO

A multa de mora está prevista no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, antes da sua revogação pela Lei n.º 11.941/2009.

E, em consonância à legislação, mormente ao artigo 106, C, II do CTN, há previsão de retroatividade da legislação menos onerosa ao contribuinte, que no caso em tela é o artigo 61 da Lei 9.430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 10/2001, anteriores a 11/2001, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

Acórdão n.º 2301-004.741

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/04/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO EM CASO DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU DÚVIDA.

Havendo contradição entre a fundamentação e a parte do dispositiva do acórdão, os embargos de declaração devem ser acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos para lhe dar provimento, adequando o dispositivo do acórdão embargado para que nele conste "dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, art. 150, do CTN, as contribuições apuradas até o período anterior a outubro de 2001".

Acórdão n.º 2301-005.598

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/04/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Na existência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão proferido os embargos devem ser acolhidos.

DA DECADÊNCIA

Aplicação da Súmula 99 do CARF é uma imposição regimental, inserta no artigo 72 RICARF, eis que houve recolhimentos, ainda que parcial, antecipado, estando decadente o período anterior a outubro de 2001.

IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO

Não procede o requerido pela Recorrente a de anular o presente lançamento, eis que, segundo alega no remédio recursivo, a Autoridade Fiscal não poderia refazer o lançamento antes prejudicado por erro formal, eis que o caso concreto não abarca as exigência dos artigos 145 e 149 do CTN.

Ocorre que houve uma falta funcional da autoridade lançadora, fato este, que por si só autorizaria a revisão, conforme dispõe o mencionado artigo 149 e incisos do CTN.

DA PRESUNÇÃO UTILIZADA PELA FISCALIZAÇÃO E DA DESCARACTERIZAÇÃO DAS CONDIÇÕES QUE ENSEJAM A APOSENTADORIA ESPECIAL

Alega a Recorrente que, quanto à exposição aos ruídos no local do trabalho nas áreas de produção, não se pode incluir todos os empregados do setor, já que, hodiernamente, efetua um gerenciamento do ambiente de trabalho e controla os riscos ocupacionais neutralizando ou reduzindo o agente físico ruído a índices aceitos pela legislação, fazendo uma confusão entre contribuição para a aposentadoria especial com o seguro de acidente de trabalho.

DA NEUTRALIZAÇÃO DA EXPOSIÇÃO AO AGENTE NOCIVO. RODÍZIO DE EMPREGADOS EM SETORES. INSUFICIENTE PARA DETERMINAR RECOLHIMENTO DE APOSENTADORIA ESPECIAL

O lançamento se fundamenta, basicamente, a partir de confirmada a exposição sobre a qual não há discordância entre a fiscalização e o contribuinte, em verificar se as medidas de controle adotadas pelo contribuinte foram suficientes à neutralização da exposição. Neste ponto situamse as questões relativas ao rodízio de atividades entre segurados que atuam nos setores de montagem, transformação, pintura a pó, esmaltação, ferramentaria e manutenção, bem assim, o fornecimento e utilização de Equipamentos de Proteção Individual EPI, e, por fim, os resultados anormais constantes dos relatórios do PCMSO.

O próprio rodízio anunciado já demonstra da necessidade de se exigir o adicional da contribuição especial, isto porque, mesmo que seja mínimo, a atividade requer atenção especial, caso contrário não existiria o rodízio. E, há de considerar que os EPI's, não substituem a aposentadoria especial. Há nos autos resultados dos Programa de Controle Médico e Saúde Ocupacional PCMSO que demonstram autos índices de anomalias.

DO ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO SAT

Alegação de arbitramento não procede porque a Fiscalização não colheu de forma alheatória os valores para exercer a autuação, eis que se baseou em peças existentes nos

autos e fornecidas pela Recorrente, ou seja, na remuneração dos empregados da linha de produção.

APLICABILIDADE DA MULTA DEBCAD SOB N.º 51.014.8611

A Recorrente apresentou GFIP com incorreções e/ou omissões referentes às competências 01/2008 a 12/2009, após a entrada em vigor da MP 449/2008, deixando de declarar os valores relativos a PLR e programa de previdência privada pagos em desacordo com a legislação, bem como a totalidade das remunerações de contribuintes individuais.

Deve, portanto, pagar multa pela ausência de lançamento em GFIP devido, conforme anuncia a Lei 8.212/91 constitui infração descrita no artigo 32-A, inciso I, do “caput”, § 3º, da mencionada legislação, cuja qual foi incluída pela MP 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, respeitado o disposto na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN.

DA MULTA. COMETIMENTO DE INFRAÇÃO A multa de mora está prevista no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, antes da sua revogação pela Lei n.º 11.941/2009.

E, em consonância à legislação, mormente ao artigo 106, C, II do CTN, há previsão de retroatividade da legislação menos onerosa ao contribuinte, que no caso em tela é o artigo 61 da Lei 9.430/96 Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos com efeitos infringentes para, por maioria de votos, sanando os vícios apontados no Acórdão n.º 2301004.741, de 15/09/2016, registrar que a tese vencedora no Acórdão 2301004.086, de 17/07/2014, foi a existência, no lançamento original, anulado pelo Acórdão n.º 1.447, de 2005, do CRPS, de vício material, e, assim, retificar o Acórdão 2301004.086, de 17/07/2014 no que dispõe diferentemente e ratificar as demais decisões desse acórdão. Vencidos os conselheiros João Maurício Vital, Reginaldo Paixão Emos e João Bellini Júnior, que entendiam que o lançamento original foi anulado pelo Acórdão n.º 1.447, de 2005, do CRPS, pela constatação de vício formal.

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN em 16/11/2018 (fl. 1578), para ciência do Acórdão de Embargos n.º 2301-005.598. Em 04/12/2018 (1591), a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 1579/1590, no intuito de rediscutir a matéria **retroatividade benigna**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 1593/1598.

Apresenta como paradigmas os Acórdãos n.º 2401-002.740 e n.º 9202-005.155, cujas ementas, no que interessa à solução da lide, transcreve-se a seguir:

Acórdão n.º 2401-002.740

[...]

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

Nos casos em que tenha havido falta de recolhimento das contribuições e declaração incorreta dos fatos geradores em GFIP, para a aferição da multa mais benéfica, deve-se cotejar a soma da multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991)

e da multa por descumprimento da obrigação acessória (§ 5.º do art.

32 da Lei n.º 8.212/1991) com a atual multa de ofício (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991), prevalecendo a que seja mais favorável ao contribuinte.

[...]

Acórdão n.º 9202-005.155

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA 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.

Com base nos argumentos recursais, requer a Fazenda Nacional que seja conhecido e provido o Recurso Especial, para reformar o acórdão recorrido, a fim de que a retroatividade benigna seja aplicada a partir da comparação entre os seguintes valores: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, a Contribuinte não apresentou manifestação.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

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

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

De repisar que no mesmo procedimento fiscal foram exigidas multas por descumprimento de obrigações principais, bem como por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

De mais a mais, a solução do litígio passa pelo exame da alínea “c” do inciso II do referido art. 106, que dispõe:

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

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

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Convém registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime, pacificou o entendimento de que, na aferição com vistas à aplicação da retroatividade benigna, não basta verificar a denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais ou limites. É necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Nesse sentido é o juízo extraído do Acórdão n.º 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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

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

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

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação anterior à Medida Provisória n.º 449/2008 determinava, para a situação em que ocorresse o recolhimento a menor do tributo e a falta de declaração dos valores sujeitos à incidência de contribuições em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas no inciso II dos art. 35 e do § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991. Com a superveniência da nova norma, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), previu-se somente a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Por conseguinte, para adequada observância da retroatividade benigna insculpida na alínea “c” do art. 106 do CTN, mostra-se necessário comparar o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida.

As conclusões expostas acima, estão em linha com o entendimento consolidado no âmbito do CARF, muito bem resumido nos excertos Acórdão n.º 9202-004.499, de 29/09/2016, transcritos a seguir:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação

accessória, 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 accessória.

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 accessória.

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 da 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.

Cumpramos 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 n.º 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Nesse sentido, para fatos geradores ocorridos até a publicação da Medida Provisória 449/2008, uma vez concluído o julgamento na esfera administrativa, a autoridade responsável pela execução do acórdão, deverá observar as disposições contidas na Portaria PGFN/RFB n.º 14/2009, que está em perfeita consonância com a jurisprudência administrativa. Confira-se os procedimentos indicados na referida portaria:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 n.º

11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

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

De se ressaltar que, com a superveniência da Súmula CARF nº 119/2018 e a atribuição de efeito vinculante a esse enunciado pela Portaria do Ministério da Economia nº 129, de 1º de abril de 2019, o entendimento aqui esposado passou a ser de observância obrigatória por toda a Administração Tributária Federal. Abaixo o inteiro teor da Súmula:

Súmula Vinculante CARF nº 119. No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho