



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

Processo nº 36202.004161/2006-47
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.503 – 2ª Turma
Sessão de 26 de fevereiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ASSOCIAÇÃO VITORIANA DE ENSINO SUPERIOR - AVIES

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2006

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTONOMIA. ART. 173, I DO CTN.

As obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo. Assim o descumprimento de obrigação acessória leva ao lançamento de ofício da penalidade, aplicando-se o art. 173, I do CTN.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECISÃO DEFINITIVA QUANTO A EXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Havendo decisão definitiva pela manutenção ou cancelamento da obrigação principal, por consequência lógica, seus efeitos devem ser aplicados aos respectivos lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória.

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 do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional 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. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado).

(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, Heitor de Souza Lima Junior, 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 auto de infração para cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato do contribuinte ter apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV, §3º da Lei n. 8.212/91 com dados não correspondentes aos fatos geradores da totalidade das contribuições previdenciárias devidas no período.

A cobrança da obrigação principal consta do DEBCAD 37.019.831-0, objeto do Processo nº 15582.000114/2007-16, o qual é composto dos seguintes lançamentos:

4.1 ABN - Neste levantamento encontram-se lançadas as contribuições previdenciárias (empresa, acidente de trabalho (rat), contribuição de empregados, e terceiros) relativas a pagamento de abonos a seus empregados nas competências que constam no Relatório Discriminativo Analítico do Débito- DAD em anexo. Contribuições estas não recolhidas nas épocas próprias porque a empresa entendeu erroneamente que a referida rubrica não integrava o salário-de-contribuição.

4.2 BOL - Neste levantamento, encontram-se as contribuições sociais incidentes sobre valores do desconto de 50% (cinquenta por cento), sobre as mensalidades de cursos superiores ministrados pela empresa e frequentados por empregados ou dependentes destes.

4.3 AUT - Neste levantamento foram lançadas as contribuições previdenciárias não recolhidas, incidentes sobre o valor dos serviços prestados à notificada por contribuinte autônomos, a partir da competência 01/1999 e que não foram informados em gfi. A partir de 04/2003 foi também lançado neste levantamento a contribuição de 11 % sobre esses serviços. Estas, são contribuições do autônomo e não da empresa, mas a esta cabia a responsabilidade de retê-las e recolhê-las. A referida contribuição, foi instituída pela Medida Provisória n. 83 de 12/12/2002 convertida em Lei n. 10.666, de 08/05/2003.

Intimado o Contribuinte apresentou impugnação parcial questionando as multas decorrentes dos lançamentos ABN e BOL. A multa decorrente da contribuição incidente sobre valores pagos a autônomos AUT foram reconhecidas e pagas pelo Contribuinte.

A Delegacia de Julgamento entendeu pela procedência parcial do lançamento em razão da aplicação do prazo decadencial de cinco anos, nos termos da Súmula Vinculante nº 08 do STF. Aplicando o art. 173, I do CTN declarou a decadência das competência até 11/2000, inclusive.

Em sede de recurso voluntário o Contribuinte requer a reforma da decisão com base nos seguintes argumentos: a) erro na apuração do crédito tributário remanescente; b) decadência parcial pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, em relação aos fatos geradores ocorridos a mais de cinco anos da data da citação (05/10/2006); c) inexistência de omissão de informação em relação ao abono não-salarial previsto em convenção coletiva e bolsas de estudos pagas a empregados e seus dependentes, pois tais valores não integram o conceito de salário-de-contribuição; d) inexigibilidade e inconstitucionalidade das multas cobradas.

A 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, deu provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência de parte do lançamento com base no art. 173, I do CTN e para excluir do lançamento a cobrança da multa relativa aos valores de bolsa de estudos oferecidos aos empregados. O acórdão 2402-002.539 recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2006

DECADÊNCIA – ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE – STF – SÚMULA VINCULANTE – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – ART 173, I, CTN

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

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Uma vez que já foram julgadas as autuações cujos objetos são as contribuições correspondentes aos fatos geradores omitidos em GFIP, a autuação pelo descumprimento da obrigação acessória só subsistirá relativamente àqueles fatos geradores em que as autuações correlatas foram julgadas procedentes

ABONOS – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDÊNCIA

Integram o salário de contribuição os abonos pagos com habitualidade, ainda que previstos em Convenção Coletiva de Trabalho

BOLSAS DE ESTUDO – CURSO SUPERIOR CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– FUNCIONÁRIOS – NÃO INCIDÊNCIA – DEPENDENTES – INCIDÊNCIA

Os cursos superiores podem ser considerados cursos de capacitação não incidindo contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos fornecidas a funcionários para tal finalidade, desde que as os cursos tenham vinculação com a atividade da empresa. No entanto, tal isenção não se estende às bolsas de estudo fornecidas a dependentes de funcionários por ausência de previsão legal

LEGISLAÇÃO POSTERIOR MULTA MAIS FAVORÁVEL – APLICAÇÃO

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Intimada do acórdão a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração sob o argumento de que o acórdão foi omissivo, pois não se pronunciou sobre a aplicabilidade do art. 35A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ao caso. Os embargos não foram acolhidos (fls. 331/332).

Em sede de Recurso Especial a Fazenda Nacional, juntado os paradigmas necessários, traz para debate a discussão de duas divergências:

a) impossibilidade de cancelamento de multa por descumprimento de obrigação acessória antes do trânsito em julgado da decisão em processo principal que entender pela inexistência de fato gerador de tributo, e

b) 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 pugnando pelo não conhecimento do recurso quanto ao primeiro tema e a manutenção da decisão recorrida no que tange ao critério da multa aplicada. Também foi interposto recurso especial o qual foi admitido em relação as seguintes matérias:

a) decadência da multa com base na aplicação do art. 150, IV do CTN: acessório segue o principal; e

b) inexistência da multa em relação a omissão de informações relacionadas às bolsas de estudo concedidas a dependentes de empregados.

As contrarrazões da Fazenda Nacional se limitou a debater o segundo item.

Inicialmente pautado para sessão de 25.04.2017, o julgamento foi convertido em diligência à Secretaria de Câmara para proceder o apensamento deste processo ao de nº 15582.000114/2007-16 onde se discute a exigência do crédito relativo à obrigação principal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do Conhecimento:

Antes de analisarmos o mérito dos recursos, se faz necessária breve consideração acerca do recurso interposto pela Fazenda Nacional na parte que trata dos efeitos de decisão não transitada em julgado sobre lançamentos reflexos de obrigação principal declarada inexistente.

Nas palavras do ilustre Procurador:

Há clara divergência jurisprudencial, eis que se trata da mesma situação, qual seja, motivação adotada em decisão proferida em processo principal. A e. Câmara a quo fundamentou sua decisão única e exclusivamente em decisão proferida em processo principal, desconsiderando o fato de que a referida deliberação não é definitiva e que pode vir a ser reformada. Por sua vez, o acórdão apontado como paradigma, de modo contrário, acolheu a tese de que a decisão proferida em processo principal somente poderia ser aplicada aos seus decorrentes após ter se tornado definitiva.

A divergência entre acórdão paradigma e recorrido não se configura pelos tributos em apreço ou pelos atos normativos invocados em cada um deles, mas pela possibilidade ou não de se adotar decisão administrativa não transitada em julgado, em processo decorrente.

Embora o recurso tenha preenchido, na data sua interposição - **25.07.2012** - os requisitos legais existindo de fato a divergência arguida, tivemos alteração na situação processual do PAF principal de nº 15582.000114/2007-16 que levou a perda de objeto do presente recurso, explico.

Contra o acórdão nº 2402-002.559 da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, proferido no PAF nº 15582.000114/2007-16 a Fazenda Nacional interpôs em 17.04.2012 recurso especial de divergência requerendo a reforma do acórdão na parte que entendeu pela não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores correspondentes as bolsas de estudo concedidos aos segurados empregados da autuada. O exame de admissibilidade do citado recurso ocorreu em 25.06.2012, tendo o Presidente da Quarta Câmara da Segunda Seção negado seguimento do recurso. Cumprindo o regimento, o reexame de admissibilidade foi realizado em 20.08.2012 e a Fazenda Nacional foi intimada do não conhecimento do seu recuso em 17.10.2012.

Nota-se que em 17.10.2012 ocorreu o trânsito em julgado da decisão proferida no processo onde se discutia a obrigação principal, assim, os reflexos dessa decisão sobre o presente lançamento são inegáveis. Toda a fundamentação do presente recurso especial era sustentada no fato de ainda não haver decisão definitiva sobre a legalidade da cobrança do tributo situação impeditiva ao afastamento da multa pelo descumprimento da obrigação acessória dela dependente.

Ocorre que hoje esta não é mais a realidade do caso. Hoje temos o trânsito em julgado desfavorável a Fazenda Nacional e o qual levou a perda parcial de objeto do recurso ora interposto. Uma vez extinta a obrigação principal, deve-se extinguir - por consequência lógica - eventuais lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória.

Diante disto, deixo de conhecer da parte do recurso da União que trata da "impossibilidade de cancelamento de multa por descumprimento de obrigação acessória antes do trânsito em julgado da decisão em processo principal que entender pela inexistência de fato gerador de tributo".

Nos demais pontos o recurso da Fazenda Nacional e o Recurso do Contribuinte preenchem os pressupostos de admissibilidade razão pela deles conheço.

Dos recursos:

Ultrapassado o conhecimento, diante da relação de causa e efeito, os recursos serão analisados conjuntamente.

Da decadência

É sedimentado que o prazo decadencial aplicável às obrigações acessórias é aquele previsto no art. 173, I do CTN. Isso porque, independentemente do reconhecimento da decadência da obrigação principal essa em algum momento foi devida e por não ter sido adimplida gerou o lançamento de ofício da multa pelo respectivo descumprimento do dever instrumental, multa essa que nos termos do art. 113, §3º do mesmo diploma assumirá a natureza de obrigação principal.

A meu ver o art. 113 do CTN deixa claro que as obrigações acessórias, apesar de em sua maioria estarem relacionadas ao dever de pagar um tributo, dessas são distintas e autônomas:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, descumprida uma obrigação acessória haverá o lançamento de ofício da penalidade, devendo neste caso ser aplicado o art. 173, I do CTN ainda que tenha havido o pagamento parcial do crédito relacionado à obrigação principal.

Cito, para ilustrar, o entendimento da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no acórdão 2401-003.209, que ainda nos traz apontamentos relevantes acerca da finalidade das informações prestadas em GFIP:

Ressalto, que independente da decadência das obrigações principais ter sido decretada a luz do art. 150, § 4, nos autos de obrigação acessória não há como atribuir mesmo raciocínio, tendo em vista serem obrigações distintas, a de recolher a contribuição devida, e a de informar em GFIP fatos geradores de contribuição previdenciária. A informação em GFIP não possui o condão de apenas informar a contribuição devida, mas acima de tudo, informar a remuneração do segurado da previdência social, informação essa que irá subsidiar a concessão de benefícios e o correspondente cálculo do salário de benefício.

Diante do exposto, com base no art. 173, I do CTN, mantenho a decadência para os fatos geradores ocorridos até 11/2000, nos moldes em que fixado pelo acórdão recorrido.

Da bolsa de estudos

Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, tenho o entendimento de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

Ocorre que, em que pese o entendimento citado, devo destacar que a obrigação principal relativa a esta rubrica (bolsa de estudos ofertada a dependentes) foi mantida por este Colegiado, por voto de qualidade, no julgamento realizado no processo principal de nº 15582.000114/2007-16 (acórdão 9202-006.502), ocorrido nesta mesma sessão de julgamento.

Assim, uma vez mantida a obrigação principal, consequência lógica é a confirmação da respectiva multa lançada por descumprimento de obrigação acessória consubstanciada na omissão de informações de tais valores em GFIP.

Da retroatividade benigna:

Neste caso a controvérsia levantada pela Fazenda Nacional é 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 acrescentados)

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 da 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.

Assim, diante do exposto, deve a multa ser recalculada nos termos em que fixado pela Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, destacando a necessidade de sua redução ao valor previsto no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, nos períodos em que a obrigação principal tenha sido totalmente alcançada pela decadência.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, conheço em parte do recurso da Fazenda Nacional para na parte conhecida dar-lhe provimento determinando que a multa seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009; e ainda conheço do recurso do contribuinte e nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri