



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

Processo nº 10140.721670/2012-64
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.001 – 2ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2016
Matéria Retroatividade benigna, natureza da multa nos lançamentos previdenciários anteriores a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BLITZEM SEGURANÇA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - OMISSÃO EM GFIP - 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 e acessórias 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.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.322.107-0, lavrado contra o contribuinte identificado acima, em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de Fundamento Legal 68 (apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias).

Conforme informações contidas no relatório fiscal, o crédito tributário lançado decorre da falta recolhimento: a) das contribuições ditas patronais em razão da inserção de informação equivocada em GFIP, relativamente à opção da empresa pelo programa Simples Nacional; b) das contribuições previdenciárias a cargo da empresa oriundas da divergência entre as bases de cálculo das Folhas de Pagamento e das GFIP e c) das contribuições dos segurados empregados, também oriundas da divergência entre as bases de cálculo das Folhas de Pagamento e das GFIP. Assim, a fiscalização lançou obrigação acessória, bem como multa equivalente a 100% da contribuição devida.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS julgado o lançamento procedente.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

No Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 1610/1621 o julgador, em observância ao contido no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN, deferiu pelo comparativo da multa mais benéfica ao contribuinte, haja vista a alteração da legislação pela Lei nº 11.941/2009, no que se refere à aplicação de penalidade.

No caso da presente autuação, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, foi acordado que se observasse qual das seguintes situações resultaria mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991; ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Portanto, em sessão plenária de 19/11/2013, deu-se parcial provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.317, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

COMPROVAÇÃO

O contribuinte, quando frente a lançamento regular, deve comprovar seus pontos de discordância em relação ao lançamento.

CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – ARTIGO 32, IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91 APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91 – PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA – ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO - ART. 106, II, C, CTN

Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional CTN 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.

Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário provido em Parte.”

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 13/02/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 19/03/2014, o Recurso Especial, fls. 1623/1632. Em seu recurso visa restabelecer a multa aplicada nos termos da autuação, já que o art. 35 da Lei nº 8.212/91 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/09, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei 9.430/96.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-505/2014, de 04/06/2014.

O recorrente traz como alegações, que:

- o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias, o que significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária.
- antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91. Separadamente, havia a lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada).
- com o advento da MP 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei 8.212/91.
- o art. 32-A, em sua redação dada pela MP 449/2008, dispõe que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/06/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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”.

- a MP 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, *in verbis*:

“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”.

- tal dispositivo remete a aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). 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”;

- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma apresentado, e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto/contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).
- a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.
- toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91.
- houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito, e, sendo

assim, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96).

- o auto de infração da obrigação principal e o auto de infração da obrigação acessória devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, § 5º, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2403-002.317, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, em 01/08/2014, o contribuinte apresentou, em 15/08/2014, portanto tempestivamente, suas Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN e Recurso Especial da parte que lhe foi desfavorável.

Os Despachos nº 2400-675/2014, de 24/09/2014, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF e nº 2400-787R/2014, de 10/10/2014, da Presidência do CARF, negaram seguimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Em suas Contrarrazões, o contribuinte simplesmente alega:

- que a PGFN apresentou Recurso Especial que fora recebido e admitido por acreditar haver divergência sobre o julgamento parcial do acórdão recorrido;
- que a PGFN solicita seja adotada a tese esposada devendo-se verificar na execução do julgado qual seria a norma mais benéfica ao contribuinte, se a soma das duas multas anteriores ou a do artigo 35-A da MP 449/2008;
- por fim, afirma que a norma a ser aplicada deve ser aquela mais favorável ao contribuinte, de acordo com o artigo 106 do CTN, e requer a apuração dos efeitos.

É o relatório.

Voto**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

DO MÉRITO**APLICAÇÃO DA MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA NO CASO DE LANÇAMENTO DE MULTA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

Primeiramente, como se trata de obrigação acessória, lavrada em função da não informação em GFIP de fatos geradores incluídos em Autos de Infração de Obrigações Principais: Processo 10140.721671/2012-17 e 10140.721672/2012-53, importante destacar que o referido auto já encontram-se com trânsito em julgado administrativo, estando em fase de cobrança, o que determina a procedência dos fatos ali lançados, mesmo resultado aplicável ao presente AI de obrigação acessória no que diz ao mérito. Embora não esteja em julgamento, dito fato é relevante, pois em apenas em sendo mantido o lançamento da obrigação principal, poderemos determinar o cálculo da multa da obrigação acessória. Seguem ementa dos referidos processos:

PROCESSO: 10140.721671/2012-17

ACORDÃO: 2403-002.319

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COMPROVAÇÃO O contribuinte, quando frente a lançamento regular, deve comprovar seus pontos de discordância em relação ao lançamento.

Recurso Voluntário Negado

PROCESSO: 10140.721672/2012-53

ACORDÃO: 2403-002.318

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COMPROVAÇÃO O contribuinte, quando frente a lançamento regular, deve comprovar seus pontos de discordância em relação ao lançamento.

Recurso Voluntário Negado

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ter seu patamar restabelecido àquele lançado pela autoridade fiscal, entendo que razão assiste ao recorrente.

No que toca à multa, a autoridade fiscal registrou em seu relatório, fls. 18 e seguintes, que foram efetuados cálculos, por competência, para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte comparando-se a da legislação anterior, art. 35 e 32 da Lei nº 8.212/91, na redação antiga, vigente à época da lavratura do AI e a da legislação atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009). Como resultado, aplicou-se, para cada competência, a multa mais benéfica (sistemática anterior ou atual), em face do que dispõe o art. 106 do CTN.

Ainda, no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos:

Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constata 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%.

No presente caso, conforme consta do relatório decorrente da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o comparativo foi lavrada multa de 24% e o AIOA, justamente por que no comparativo das multas, chegou-se a conclusão que a sistemática anterior, para algumas competências era a mais favorável ao contribuinte. Para as demais competência aplicou-se a multa limitada a 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. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ou seja, 24% e

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.

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.

Assim, entendo que a multa aplicada pelo auditor encontra-se em perfeita consonância com os normativos vigentes, bem como refletem de forma mais adequada a natureza da multa aplicada. Note-se que a aplicação do somatório das multas para efeitos de apuração da multa mais benéfica, impossibilita a aplicação da regra vertida no art. 32-A, pois se essa fosse a sistemática adotado pelo auditor, teriam sido lançada multa em relação a todas as competências anteriores, o que na tese aqui descrita implica bis in idem.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa originalmente aplicada no presente lançamento.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira