



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

Processo nº 10510.721876/2011-58
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.848 – 2ª Turma
Sessão de 09 de março 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 BARROS FILHOS CONTABILIDADE & SERVIÇOS LTDA - EPP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/11/2008

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.

No que toca à multa, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal que efetuado 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

O lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá, apenas, quando houver tão somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.

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 maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negaram provimento ao recurso.

(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

O presente processo envolve a lavratura dos Autos de Infração de Obrigações Principais, em desfavor do recorrente, que tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela descontada dos segurados contribuintes individuais - AI nº 37.323.479-1, parcela a cargo da empresa - AI 37.323.490-2, parcela destinada a terceiros - 37.323.477-5, **bem como Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) DEBCAD nº 37.323.473-2**,. O lançamento compreende competências entre o período de 07/2006 a 12/2010.

Conforme o Relatório Fiscal, fls. 78 a 82, os créditos tributários acima indicados foram lavrados em decorrência da exclusão do contribuinte do Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal), instituído pela Lei nº 9.317, de 1996 e do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno porte, instituído a partir de 01/2007 pela Lei Complementar nº 123, de 2006 (Simples Nacional), mediante o Ato Declaratório Executivo – ADE nº 15, de 06 de junho de 2011, oriundo da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracajú (fl. 163). Assim, descreveu o Auditor:

No que pertine às multas aplicadas aos lançamentos, conforme item 11 do REFISC, foi observada a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, em virtude do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” da lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional), uma vez que a Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei nº 11.941, de 27/05/2009 (DOU de 28/05/2009) instituiu novas diretrizes quanto ao valor da multa aplicada nos lançamentos de ofício de contribuições previdenciárias (art. 35-A, da lei nº 8.212/1991), por falta de pagamento ou recolhimento (multa de mora) e por falta de declaração ou declaração inexata na GFIP (multa por descumprimento de obrigação acessória).

De acordo com o quadro comparativo de multas, fl. 87, verificou-se que nas competências 08/2006, 08, 09, 10 e 11/2008, as multas estabelecidas pela legislação vigente à época dos fatos geradores são mais benéficas ao contribuinte, ensejando a lavratura do AI DEBCAD nº 37.323.473-2, por descumprimento de obrigação acessória, e a exigência concomitante nessas competências da multa de mora prevista no art. 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991, incluída no AI DEBCAD nº 37.323.490-2.

Para as demais competências lançadas no AI DEBCAD nº 37.323.490-2, até a edição da MP nº 449/2008 (até a competência 11/2008), resultou ser mais benéfica ao contribuinte a multa atual, de ofício, estabelecida pelo inciso I, do art. 44 da lei nº 9.430, de 27/12/1996 - DOU de 30/12/1996 (75% - setenta e cinco por cento) que foi comparada com a soma da multa de mora do inciso I do art. 35 (24% - vinte e quatro por

cento) com a multa por descumprimento de obrigações acessórias, prevista no §5º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/1991.

Relativamente ao Auto de Infração AI DEBCAD nº 37.323.477-5, de Contribuições a Outras Entidades – por não integrarem a multa por descumprimento de obrigação acessória, não participaram do comparativo de multas, sendo aplicada nas competências anteriores a emissão da MP 499/2008 a multa prevista no art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de mora) e nas competências posteriores (12/2008), a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício).

Em sessão plenária de 18/02/2014, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2803-002.996 (fls. 268 a 277), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 01/01/2011

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. APRESENTAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ADE COM EFEITOS SUSPENSOS. INOCORRÊNCIA. A CONTESTAÇÃO AO ADE É AUSENTE DE EFEITO SUSPENSIVO. O ATO FISCALIZATÓRIO E O LANÇAMENTO SÃO DIREITOS POTESTATIVOS DO FISCO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO BENÉFICA, QUANTO À MULTA RELACIONADA À GFIP.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator para corrigir a multa do Auto de Infração de Obrigação Acessória AIOA DEBCAD 37.323.4732, CFL.68, para a determinada no artigo 32 A, I, da Lei 8.212/91.

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 07/03/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 25/03/2014, o Recurso Especial. Em seu recurso visa restabelecer a multa aplicada nos termos da autuação, já que o art. 35 da Lei nº 8212/91 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11941/09, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei 9430/96.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho fls. 290 a 293. O recorrente traz como alegações:

- Nosso ordenamento jurídico rechaça a existência de bis in idem na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.
- O que a proibição do bis in idem pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes.

Processo nº 10510.721876/2011-58
Acórdão nº **9202-003.848**

CSRF-T2
Fl. 4

- O artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.
- Requer ao final seja dado total provimento ao presente recurso.
- É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

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 LANCAMENTO DE OFÍCIO**

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ter seu patamar restabelecido àquele lançado pela autoridade fiscal em relação ao AI de obrigação acessória DEBCAD 37.323.473-2, a qual determinou a autoridade de primeira instância a aplicação do art. 32-A, entendo que razão assiste ao recorrente.

No que toca à multa, a autoridade fiscal registrou em seu relatório, fls. 78 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 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%.

As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

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.

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 caso conforme descrito no relatório fiscal, para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática, multa moratória, com a aplicação de multa pela não informação em GFIP, e da sistemática descrita na nova legislação.

No caso do AIOP ou NFLD julgada, e julgado em conjunto com a AIOA, 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%, para as competências em que o somatório das multas, conforme a antiga legislação, foi mais benéfico.

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 limitação da multa a 20%, atribuída pela turma *a quo*, por considerar, que a multa aplicada pela legislação anterior não tem caráter de moratória, mas de multa de ofício.

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