



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

Processo n° 10830.725521/2011-15
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.842 – 2ª Turma
Sessão de 09 de março de 2016
Matéria Auto de Infração de obrigação Acessória - GFIP - Contribuições Sociais Previdenciárias - Multa - Retroatividade Benigna
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ENERCAMP ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 13/12/2007

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. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram da sessão de 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 e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Contra o contribuinte foram lavrados os seguintes autos de infração:

AI nº 37.314.1831, referente contribuições relativas à parte da empresa (patronais), destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Social FPAS e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho RAT;

AI nº 37.314.1840, referente às contribuições relativas à parte do segurado empregado, descontadas e não recolhidas;

AI nº 37.314.1858, referente às contribuições a Outras Entidades ou Fundos Terceiros, destinadas ao FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE; e

AI nº 37.314.1823, (CFL 68), referente à multa de que trata o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 (na redação anterior ao advento da Medida Provisória nº 449/2008), por haver a autuada apresentado suas GFIP – Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, do período fiscalizado, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que constitui infração ao disposto no inciso IV do referido art. 32 da lei de custeio.

Inconformada com os lançamentos, a empresa fez as seguintes considerações:

Quanto ao AI nº 37.314.1831 e 37.314.1858: *Os valores lançados encontram-se incluídos no parcelamento de que cuida a Lei 11.941/2009, “conforme faz prova os pedidos de parcelamento e deferimento anexos, bem como comprovantes de pagamento”.*

Quanto ao AI nº 37.314.1840: *As diferenças apuradas pela fiscalização não condizem com a realidade dos fatos, pois, “como se verifica dos nomes dos segurados lançados no ANEXO I, deste mesmo DEBCAD, se refere aos empregados alocados nas diversas Obras e relativas as respectivas matrículas CEI’s como se comprova através das cópias da GFIP’s dos meses do ano de 2007, assim como, cópia das GPS’s das respectivas CEI’s, devidamente quitadas das competências de janeiro/2007, março/2007, abril/2007, maio//2007, junho/2007, julho/2007, agosto/2007, setembro/2007, outubro/2007, novembro/2007, dezembro/2007 e 13/2007”, além do que, “como foram recolhidos originários da folha de pagamento, todos os valores constavam das respectivas GFIP’s destituindo-se de fundamentação ao presente auto de infração”.*

Quanto ao AI nº 37.314.1823: *1ª) O alegado descumprimento de obrigações acessórias carece de esclarecimentos, “pois, são multas lançadas em decorrência da ausência de lançamentos na GFIP”; 2ª) A imputação fiscal “está embasada no ANEXO I, referente ao DEBCAD 37.314.1840, cujo desfecho merece total*

reparo, uma vez que os nomes dos contribuintes nele (Anexo I) transcritos, são referentes a trabalhadores da ora requerente, agregados ao número de matrículas CEI's, conforme demonstrado na respectiva defesa daquele auto de infração”, e 3º) Destarte, “como foram recolhimentos originários da folha de pagamento, todos os valores constavam das respectivas GFIP's, destituindo-se de qualquer fundamentação a presente Auto de Infração”.

Baixado o processo em diligência, comprovou-se ter sido o pedido de parcelamento especial rejeitado quando da respectiva consolidação, foram ainda prestados esclarecimentos quanto aos reais valores utilizados para o lançamento.

A Delegacia de Julgamento, no acórdão n.º 05-39.811, por unanimidade de votos conheceu das impugnações interpostas pelo sujeito passivo e, quanto ao mérito: a) julgou procedentes em parte as relativas aos Autos de Infração/AI nº 37.314.1831, 37.314.1840 e 37.314.1858, retificando-se de R\$ 2.235.620,82 para R\$ 1.807.697,70, de R\$ 880.563,41 para R\$ 297.079,50 e de R\$ 559.558,48 para R\$ 490.994,19, respectivamente, os valores consolidados dos créditos por meio deles constituídos, conforme os DADR – DISCRIMINATIVOS ANALÍTICOS DO DÉBITO RETIFICADO em anexo; e b) julgou **improcedente** a impugnação relativa ao Auto de Infração/AI nº 37.314.1823 (obrigação acessória), mantendo-se o crédito por meio dele constituído.

Haja vista a exoneração de parte do crédito de tributário, determinou-se a aplicação do art. 25, II e art. 34, I do Decreto nº 70.235/72 c/c o art. 366, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 - recuso de ofício. o Contribuinte recorreu quanto ao valor fixado no Auto de Infração 37.314.1840, sob a argumentação de que as alegadas diferenças dos salários e das contribuições dos segurados apurados nas folhas de pagamento e não informados nas respectivas GFIP's não condizem com a realidade dos fatos.

Pelo acórdão nº 2302003.541, os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer os valores excluídos do lançamento original, relativos às GPS emitidas sob o código 2909 (reclamatória trabalhista CNPJ) e por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso voluntário para que, no Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.314.1823, lavrado no CFL 68, seja a multa aplicada recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se, e somente se, o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN.

A Fazenda Nacional, chamando atenção para o fato de ter havido o lançamento conjunto das multa relacionadas às obrigações principal e acessória, com fundamento proibição do *bis in idem*, requer a reforma do 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.

Não há contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora

Conforme despacho de admissibilidade, o recurso preenche todos os requisitos legais razão pela qual dele conheço.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, haja vista comprovada divergência jurisprudencial no que tange a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória vinculado ao recolhimento de contribuições previdenciárias do período de 01/01/2007 a 31/12/2007.

A Fazenda Nacional ao demonstrar a divergência ente os acórdãos, acabou por resumir seu entendimento no sentido de que para aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte deve-se somar as multas das obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada), referentes à sistemática antiga, e comparar o resultado com a multa atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzida pela MP nº 449/2008), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/10/2010.

Sobre esse tema, tenho o seguinte argumento.

Entre as inúmeras alterações promovidas pela citada Medida Provisória nº 449/2008, com a qual buscou-se equiparar o tratamento dado aos tributos em razão da unificação da Receita Federal com a Previdência Social, nos interessa aqui as que dizem respeito às penalidade aplicadas em razão do descumprimento das obrigações principais e dos deveres instrumentais referentes às contribuições sociais.

Para correta interpretação do mérito, no que tange a multa pelo descumprimento da obrigação principal, é essencial analisar a extensão da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, até então aplicada apenas aos tributos administrados pela Receita Federal, às contribuições cuja administração era da competência do INSS. Neste último caso a norma vigente à época somente previa a aplicação de multa de mora, conforme expressamente descrito no revogado art. 34 e no alterado art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91:

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, **e multa de mora**, todos de caráter irrelevável.*

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, **incidirá multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento.

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) setenta por cento, se houve parcelamento;
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora

a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.

Salvo os artigos acima transcritos, não havia, na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre normas punitivas aplicadas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim, o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora cuja percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou à citada Lei nº 8.212/91 o art. 35-A que prevê expressamente que *nos casos de lançamento de ofício* das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 - multa de ofício de 75% podendo ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Multas decorrentes de fatos geradores anteriores à medida provisória, devem ser consideradas "multa de mora".

Adotando-se essa premissa e juntando a ela a discussão quanto a multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória, devemos lembrar que com base no art. 106 do CTN, para se constatar se uma nova penalidade é mais ou menos benéfica, ela deve ser confrontada apenas com aquela que era anteriormente prevista para a mesma infração.

Assim, para definição da retroatividade ou não de norma punitiva devemos comparar se a multa de mora e a multa pela omissão ou prestação de informações incorretas previstas antes da edição da MP nº 449/08 são mais ou menos benéficas que as penalidades atuais.

Em relação a multa de mora aplicada às hipóteses previstas pelos incisos do art. 35 (com redação anterior à MP nº 449/08, da Lei 8.212/91) deve ser comparada à multa de mora prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, atualmente aplicável aos casos de débitos de contribuições sociais não pagos no prazo por força do 'novo' art. 35:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no

mês de pagamento.

Comparando as normas citadas temos que:

1) antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% à 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09);

2) Após a Medida Provisória, a multa de mora é única e fixada em *trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20%* (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Ora, é patente que a norma construída a partir da edição da Medida Provisória nº 449/08 é mais benéfica ao contribuinte, pois está limitada ao percentual de 20%.

No que tange ao descumprimento da obrigação acessória, o raciocínio é o mesmo: a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN estará sendo respeitada apenas se uma penalidade for confrontada com outra prevista para a mesma infração.

O próprio Procurador da Fazenda, em seu recurso afirma:

O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.

Assim, aqui a comparação deverá ser feita entre a multa isolada vigente à época (art. 32 com redação anterior à MP nº 449/08) e a multa isolada do art. 32-A, e neste caso a aplicação de uma outra dependerá da análise do caso concreto, face as variáveis de cada um dos dispositivos legais.

Em que pese o entendimento acima e considerando a limitação imposta pelo princípio processual da adstrição do julgador, vou me filiar a corrente defendida pela Relatora em seu voto haja vista semelhança de entendimento no que tange a natureza das multas aplicadas.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda mantendo a decisão ora recorrida.

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

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

Primeiramente, o único ponto, objeto de litígio no presente recurso refere-se a aplicação da multa mais benéfica após as alterações legislativas promovidas pela lei MP 449, convertida na lei 11.941/2009. Assim, tendo sido julgados procedentes os autos de infração de obrigação principal e não estando em discussão a procedência das contribuições sobre os fatos geradores apurados, mas tão somente o cálculo da multa pela ausência de informação dos mesmos em GFIP, atendo-me a apreciar a questão da multa.

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ter seu patamar restabelecido àquele lançado pela autoridade fiscal, ouso divergir da ilustre conselheira relatora, posto que entendo que razão assiste ao recorrente.

No que toca à multa, a autoridade fiscal registrou em seu relatório, fls. 25 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 449 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:

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 inexacta “

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.

Nesse caso, 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

Processo nº 10830.725521/2011-15
Acórdão n.º **9202-003.842**

CSRF-T2
Fl. 519

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 implicaria 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