



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

Processo n° 10980.723827/2010-32
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.712 – 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro 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 Branco Gerenciadora de Shopping Center Ltda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - 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.

Recurso Especial da Fazenda Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 23/03/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 23/03/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2016

por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREI

TAS BARRETO

Impresso em 12/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negavam 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)

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

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

Foi lavrado auto de infração referentes às contribuições previdenciárias correspondentes à parte da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência laborativa resultantes de riscos ambientais do trabalho, inclusive sobre os pagamentos ou créditos de remunerações efetuados pela empresa aos segurados empregados e prestadores de serviço pessoas físicas, que prestaram serviços ao contribuinte no período de 01/2005 a 12/2009.

Segundo o Relatório Fiscal, o fato gerador das contribuições lançadas são os pagamentos efetuados pela empresa aos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas das folhas de pagamento, livros contábeis e extratos do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF.

Para fundamentar o não recolhimento dos valores, a empresa declarou indevidamente na GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social ser optante pelo SIMPLES.

Ao longo da instrução processual ficou demonstrado que a Recorrida nunca havia feito opção pelo regime de recolhimento unificado de tributos o Simples Nacional, nem mesmo havia sido optante pelo extinto regime do Simples Federal da Lei nº 9.317/96, não havendo que se falar em migração automática.

Em sua defesa o contribuinte argumenta que preenche os requisitos para o seu enquadramento como empresa do Simples Nacional, podendo usufruir da sistemática de recolhimento unificado de tributos. Além de questionar a constitucionalidade da Lei do Simples o contribuinte pugna ainda pela nulidade do lançamento em razão do procedimento adotado pela fiscalização estar eivado de vícios.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 89 em Belo Horizonte (MG), julgou improcedente a impugnação, proferindo decisão com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009 ADESÃO AO
SIMPLES. OPÇÃO.*

A adesão ao Simples é facultativa. Para obter o tratamento jurídico diferenciado dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte o empresário deverá optar pela adesão ao Simples.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS Compete privativamente ao Poder Judiciário decidir acerca de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de leis.

NULIDADE.

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

Autenticado digitalmente em 23/03/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 23/03/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2016

por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREI

TAS BARRETO

Impresso em 12/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, não há como prosperar a argüição de nulidade.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

No que tange a multa, mesmo não tendo havido manifestação do contribuinte, a DRJ assim entendeu:

No que tange à multa de ofício aplicada aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, esta se deu em virtude da introdução do artigo 35-A na Lei n.º 8.212, de 1991, pela Medida Provisória - MP n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, esta refere-se à mora do contribuinte e deve ser cobrada sobre o recolhimento em atraso das contribuições. Decorre de imposição legal, especificamente do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99.

Cabe observar, contudo, que, com a introdução do artigo 35-A na Lei n.º 8.212, de 1991, pela Medida Provisória - MP n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, as contribuições previdenciárias, no caso de lançamento de ofício, ainda que para competências anteriores a esta Medida Provisória, estão sujeitas à multa prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, no caso de esta ser mais benéfica ao contribuinte, face ao disposto na alínea "c" do inciso II do artigo 106 do CTN.

Para tanto, a fiscalização realizou o comparativo entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme artigo 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à MP n.º 449, de 2008, e de obrigação acessória, conforme § 5º do artigo 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Após o comparativo, resultou na aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, por competência.

O contribuinte em recurso voluntário reiterou suas argumentações.

Por meio do Acórdão n.º 2402-003.339 a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, deu provimento parcial determinando o recálculo da multa aplicada. Foi lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

ADESÃO AO SIMPLES FACULDADE DO CONTRIBUINTE

A legislação que trata do SIMPLES é clara no sentido de que a adesão ao referido sistema simplificado de tributação é uma faculdade que pode ser exercida pelas empresas mediante opção formal que, após análise, poderá ser ou não deferida pela autoridade administrativa. Não há possibilidade de a empresa

abster-se do recolhimento das contribuições abrangidas pelo SIMPLES, se não efetuou a opção.

ERROS DE ESCRITA NULIDADE INOCORRÊNCIA

Meros erros de escrita contidos no Relatório Fiscal que não prejudicam a compreensão da origem do lançamento não são capazes de levar à sua nulidade.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Assim, o acórdão recorrido, contrariando procedimento adotado quando da lavratura do auto de infração entendeu que aos fatos geradores anteriores a entrada em vigor da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, somente se aplicava multa de mora, não havendo previsão legal para aplicação de multa de ofício, afastou, assim, a possibilidade de se comparar a multa prevista no 'antigo' art. 35 da Lei nº 8.212/91, com aquela prevista no 'atual' art. 35A. Determinou que a penalidade seja aplicada conforme a norma vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, limitando-a, entretanto, pelo princípio da razoabilidade, ao patamar de 75%.

Foi apresentado recurso especial apenas pelo Procurador da Fazenda Nacional e com o exclusivo objetivo de rediscutir o critério utilizado pela Câmara Ordinária para fixação da multa. Foi requerida a reforma do acórdão com a manutenção da forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 1.027/2010.

Não há nos autos manifestação do recorrido em sede de contra razões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro 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 com base nos artigos 67 e 68 do então vigente Regimento Interno deste órgão, haja vista comprovada divergência jurisprudencial no que tange a aplicação de multa por lançamento de ofício e pelo descumprimento de obrigação acessória vinculado ao recolhimento de contribuições previdenciárias do período de 01/01/2005 a 31/12/2009.

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.

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

Autenticado digitalmente em 23/03/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 23/03/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2016

por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 12/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 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.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Embora tenha a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri muito bem fundamentado suas razões de decidir, ousou divergir de seu entendimento quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ter seu patamar restabelecido àquele lançado pela autoridade fiscal. Neste ponto, entendo que razão assiste ao recorrente.

A autoridade fiscal registrou em seu relatório, 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, e a 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 ou Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP (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 - AIOA

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.”

A referida 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 atualmente, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD (ou AIOP) + 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.

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.

No presente caso, foi realizado o devido comparativo entre as multas já sendo aplicado, dentro da interpretação acima estabelecida, àquela, mais favorável ao contribuinte. Já pela teoria trazida no acórdão recorrido, não se aplica o referido somatório, autorizando inclusive a aplicação isolada da dupla penalização, qual seja, a aplicação tanto do auto de infração de obrigação principal, quanto o de obrigação acessória, mesmo para os períodos anteriores a edição da MP 449, convertida na lei 11.941/2009.

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.

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