



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

Processo nº 13603.721140/2011-39
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.849 – 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 CONSERVADORA SGM LTDA - ME

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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. A retroatividade benigna para limitar a multa a 20% é incabível, considerando que a sua natureza é de multa de mora, enquanto, em existindo lançamento, sempre há de se falar em multa de "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 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 a cargo dos segurados - AI nº 37.313.002-3 e 37.313.003-1, parcela a cargo da empresa - AI 37.313.005-8, bem como a destinada a terceiros - 37.313.004-0. O lançamento compreende competências entre o período de 01/2007 e 12/2007.

Ainda conforme o Relatório Fiscal, fls. 34 a 39, empresa tem por objeto social a prestação de serviços na área de recrutamento e seleção de pessoal, cessão de mão-de-obra temporária conforme Lei nº 6.019/74, serviços de manutenção, conservação e limpeza, vigia, entre outras atividades. Em observância ao contido no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional- CTN, foi feito comparativo da multa mais benéfica ao contribuinte, fls. 191, haja vista a alteração da legislação pela Lei nº 11.941/2009, no que se refere à aplicação de penalidade. Concluiu a Fiscalização que a legislação vigente atualmente foi a mais benéfica em todas as competências. Assim, nos Autos de Infrações de obrigação principal, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75%, art. 44, I da Lei nº 9.430/96. Somente no Auto de Infração de contribuição de terceiros é que se aplicou a legislação anterior à alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009, sendo aplicada a multa de mora de 24%, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/91, por ser a mais benéfica ao contribuinte.

Em sessão plenária de 21/11/2012, foi negado provimento ao Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2803-001.936 (fls. 308 a 316), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Desobediência ao disposto no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c inciso II, e §§ 13 a 17 do art. 225 do RPS, cuja caracterização é deixar de escriturar, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, constitui em infração por descumprimento de obrigação acessória.

Desobediência ao disposto no 32, inciso IV da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528, de 10/12/1997, redação alterada pela Medida Provisória 449, de 04.12.2008, por ter o contribuinte apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, constitui em infração por descumprimento de obrigação acessória.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES.

Caso o lançamento de crédito tributário demonstre todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário, obedecendo o art. 142 do CTN e a legislação, não incorrerá em vício.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. 11.941/2009.

Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, nos casos dos Autos de Infração de Obrigação Principal com base em fatos geradores ocorridos anteriores à MP 449/2008, mas consolidados após tal medida, deverão ter multa calculada segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior à MP n 449/2008 e confirmada pela Lei 11.941/09, comparação deverá ser comparado aos valores que constam no respectivo auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte

Recurso Voluntário Provido Em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 15/03/2013 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 02/05/2013, 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. 369 a 375.

O recorrente traz como alegações:

- 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.
- A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº

8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

- A multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si. E deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, diante da literalidade do art. 35A.
- Nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade.
- Requer ao final seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91 (na anterior redação, confirmada pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35A, também da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35A da Lei nº 8.212/91.

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 LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

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. 34 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%.

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 do AIOP (ou NFLD) 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%.

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 13603.721140/2011-39
Acórdão n.º 9202-003.849

CSRF-T2
Fl. 6

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.

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira