



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

Processo n° 18050.005144/2008-98
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.262 – 2ª Turma
Sessão de 23 de junho 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 SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA

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.

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

Autenticado digitalmente em 16/08/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 16/08/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 16/08/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 17/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Maria Teresa Martínez López. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(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 nº 37.184.406-1, em fiscalização no período de 01/2004 a 12/2004, lavrado em 08/08/2008, em razão da infração à obrigação acessória estabelecida no art. 32, inciso IV e §5º da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, inciso IV, §4º, do Decreto nº 3.048/99, qual seja, a apresentação de GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Consta no Relatório Fiscal, fls. 06/46, in verbis:

2.2. No período janeiro a dezembro/2004 a notificada apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Declaração à Previdência Social – GFIP, entretanto, deixou de declarar os fatos geradores identificados, infringindo o disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV e § 5º (acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997), combinado com o art. 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999:

(...)

2.3. Os fatos geradores identificados como não declarados em GFIP foram apurados mediante batimento realizado entre os documentos adiante relacionados:

Escrituração contábil disponibilizada em arquivos digitais, identificados nos Recibos de Entrega de Arquivos Digitais dos dias 18/03/2008 e 21/05/2008;

Folhas de Pagamento a segurados empregados e contribuintes individuais disponibilizadas em arquivo digital, identificado no Recibo de Entrega de Arquivo Digital do dia 04/06/2008;

Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo – DCBC do exercício de 2004, relatório que relaciona as remunerações dos trabalhadores declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, por estabelecimento, FPAS, categoria dos segurados e grau de exposição a agentes nocivos que possibilitem aposentadoria, gerado pelo sistema de Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS em 11/02/2008;

Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF do exercício 2004.

2.4. As informações apresentadas no DCBC são resultantes de agregação dos dados informados pelo contribuinte nos arquivos do SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social anteriores a versão 8.0, submetidos a normalização do sistema, que consiste na

verificação da consistência dos dados e solução dos conflitos de informações divergentes;

2.5. Não ficaram configuradas circunstâncias agravantes previstas no artigo 290 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, e nem atenuante prevista no artigo 291 do mesmo Regulamento.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA mantido, em parte, o lançamento, no montante, agora, de R\$ 308.414,49 (trezentos e oito mil, quatrocentos e quatorze reais e quarenta e nove centavos), fls. 1437/1441, retificando apenas o cálculo da multa aplicada em relação à valores de contribuições devidas em competências que foram retificadas nos autos de outro processo, DEBCAD nº 37.056.100-7, que apresenta relação direta com o auto de infração ora em exame. Decidiu, ainda acerca da aplicação da retroatividade benigna para somatório das multas decorrentes de obrigação principal e acessória no momento da execução.

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

No Acórdão de Recurso Voluntário, 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 imputada ocorreu nos termos do art. 32, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212 c/c art. 284, II, do RPS, na qual estipulava a aplicação no percentual de 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada.

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, § 5º da Lei nº 8.212/91; ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Portanto, em sessão plenária de 17/07/2013, deu-se parcial provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.165, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DOLO. PRESCINDIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A infração disposta no art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212/91, independe da comprovação de dolo, sendo esta eventual circunstância agravante, prevista no art. 290, II, do Decreto nº. 3.048/99.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe a este Conselho afastar a aplicação de uma lei sob a alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula n. 2 do CARF.

MULTA. RECÁLCULO.

Recálculo da multa para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 12/09/2013 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 03/10/2013, o Recurso Especial. 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 2400-1191/2013, de 09/12/2013.

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:

“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, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2403-002.165, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, em 30/09/2015, o contribuinte apresentou, em 15/10/2015, portanto tempestivamente, suas Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN.

Em suas Contrarrazões, o contribuinte alega:

- que a interpretação proposta pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial é completamente esdrúxula, inteiramente desvinculada não só do texto legal à qual se refere como, na verdade, especialmente contrária à ordem jurídica em vigor.

- que a Fazenda Nacional propõe como idênticas ou, ao menos, passíveis de interseção ou mesmo subsunção, as multas de mora e isolada, as quais se encontram previstas em diferentes dispositivos com aplicabilidade a hipóteses igualmente díspares.

- que é imprescindível a leitura dos dispositivos da Lei nº 8.212/91 com as redações que exibiam durante os períodos aos quais se referiu a ação fiscal, *in verbis*:

- que, com a leitura dos dispositivos legais destacados acima, torna-se importantíssima a remissão ao Relatório Fiscal da Infração, o qual é parte integrante do Auto de Infração nº 37.184.406-1, referente ao presente Processo Administrativo Fiscal, *litteris*:

- que deve ser dada igual atenção ao fato de que, juntamente com o AI citado acima, foram formalizados para a mesma empresa, nesta mesma data, mais sete autos de infração compreendendo a diferenças de contribuições previdenciárias relativas a outros artigos da mesma lei, e que são instrumentos distintos, lavrados, cada qual, relativamente à verificação de situações igualmente completamente inconfundíveis.

- que, à apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores, a lei, na redação da época, atribuía a natureza de infração, prevendo, desta maneira, a sujeição do contribuinte, com a lavratura de auto de infração, a multa isolada de até cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada (art. 32,IV,º5º).

- que, para hipótese de contribuições sociais em atraso, a lei não a veiculava dentre as descritas como infração, mas como mera inadimplência, pois previu que motivaria a lavratura de notificação fiscal de lançamento de débito, com imposição cumulativa de multa de mora tão somente, sem multa de infração, nem isolada (art. 35, II), e que, por isso, ao invés de percentual fixo, característico da penalização em razão do cometimento de infração, a lei previa que o transcurso de tempo desde a lavratura da notificação fiscal de lançamento de débito até a data do efetivo pagamento implicava o aumento progressivo de percentual de cálculo da multa de mora, que poderia variar entre doze e cinquenta por cento.

- que não se pode deduzir, portanto, da redação da lei aplicável aos fatos analisados pela ação fiscal da qual resultou a lavratura do auto de infração objeto do presente PAF, qualquer tipo de relação de conexão ou dependência cumulativa entre a multa isolada relacionada pelo § 5º do artigo 32 e a multa de mora regulada pelas alíneas “a” e “d” do inciso II do artigo 35, obviamente em razão de suas naturezas não coincidentes.

- que, em virtude do fato da multa isolada ter essência completamente diferente da multa de mora bem como também à da multa de infração ou de ofício – a qual se conjuga à promoção de ofício de lançamento de débito tributário – que, por exemplo, a Lei nº 11.941/09, no seu art. 1º, §3º, inciso I, trouxe muito claramente e inquestionavelmente a separação do tratamento devido a cada espécie.

- que, diante disso, não se pode contestar, que se a tese da Recorrente de interseção ou até subsunção das multas de mora e isolada fosse juridicamente sustentável, não

haveria a necessidade de o legislador expressamente discriminar cada uma das espécies de multas passíveis de serem excluídas totalmente ou parcialmente conforme a descrita modalidade de pagamento beneficiado, e assim, o legislador teria mencionado simplesmente o gênero multa.

- que essa incomunicabilidade intransponível entre os artigos 35, inciso II, e 32, inciso IV, § 5º e o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/09, nem mesmo é unicamente concernente à já apontada distinção entre as espécies de multas, mas sim, respeitante ao fato de que na época dos fatos geradores fiscalizados não existia previsão de multa de infração ou de ofício.

- que em caso de promoção de ofício de lançamento de contribuições sociais em atraso, o contribuinte sujeitar-se-ia à imposição cumulativa de multa de mora, não de multa de infração ou de ofício, como então vigente redação do artigo 35, incisos II e III, dispunha.

Que na época dos fatos geradores fiscalizados não existia a previsão de imposição de multa de infração ou de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento decorrente de falta de declaração ou de declaração inexata.

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 DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

Primeiramente, como se trata de obrigação acessória, lavrada em função da não informação em GFIP de fatos geradores incluídos no presente lançamento, importante identificarmos o resultado do auto de infração de obrigação principal - 18050.005140/2008-18, DEBCAD N° 37.056.400-7:

Considerando que o Auto de infração ora em exame tem relação direta com Auto de Infração Processo nº 18050.005140, DEBCAD nº 37.056.100-7 que foi julgado procedente em parte e teve o seu lançamento retificado com relação As contribuições devidas, nos valores e competências a seguir listadas, o Auto de Infração ora em exame também será retificado no que diz respeito ao cálculo da multa aplicada.

Valores e competências retificados no Auto de Infração DEBCAD nº 37.056.400-7 acima citado:

Competências 01/2004 — R\$189,79

Competências 02/2004 — R\$262,68

Competências 03/2004 - R\$ 127,75

Competências 04/2004 — R\$41,58

Competências 05/2004 — R\$326,48

Competências 06/2004 — R\$156,56

Competências 08/2004 - R\$58,03

Competências 09/2004 — R\$7,48

Competências 11/2004 — R\$27,32

Competências 12/2004 — 521,81

Em decorrência das exclusões acima, o valor da multa aplicada ao Auto de Infração ora em exame será retificado de R\$309.612,15 para R\$308.414,49, conforme planilha abaixo:

COMP	QUANTIDADE DE SEGURADOS	TOTAL DE CONTRIBUIÇÃO SEM GFIP	LIMITE DA MULTA APLICADA	MULTA APLICADA
12004	685	R\$ 21.324,32	25.097,80	R\$ 21.324,32
22004	974	R\$ 22.906,71	25.097,80	R\$ 22.906,71
32004	1024	R\$ 24.293,44	43.921,15	R\$ 24.293,44
42004	1064	R\$ 24.134,79	43.921,15	R\$ 24.134,79
52004	1081	R\$ 22.990,90	43.921,15	R\$ 22.990,90
62004	1079	R\$ 23.409,75	43.921,15	R\$ 23.409,75
72004	1051	R\$ 22.783,98	43.921,15	R\$ 22.783,98
82004	902	R\$ 23.712,34	25.097,80	R\$ 23.712,34
92004	799	R\$ 22.699,12	25.097,80	R\$ 22.699,12
102004	749	R\$ 31.193,34	25.097,80	R\$ 25.097,80
112004	715	R\$ 24.865,74	25.097,80	R\$ 24.865,74
122004	769	R\$ 26.965,36	25.097,80	R\$ 25.097,80
132004	600	R\$ 131.202,26	25.097,80	R\$ 25.097,80
VALOR DA MULTA				R\$308.414,49

Embora não esteja em julgamento, dito fato é relevante, pois em apenas sendo mantido o lançamento da obrigação principal, poderemos determinar o cálculo da multa da obrigação acessória.

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

No que toca à multa, a autoridade julgadora de primeira instância assim, pronunciou-se em relação a aplicação da multa:

A contribuinte deixou de informar em GFIP nas competências de janeiro/2004 a dezembro/2004 as verbas remuneratórias listadas no Relatório Fiscal de Infração.

Constatamos, portanto, que a multa aplicada obedeceu a legislação em vigor e época do lançamento. (legislação anterior)

No que diz respeito à multa aplicada, embora a impugnação não verse sobre o tema, em razão da alteração da legislação no tocante As multas de mora em decorrência de lançamento de ofício, efetuada pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deve ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), comparando-se a penalidade imposta pela legislação vigente A época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

Nos casos de falta de declaração e falta de recolhimento, a Medida Provisória nº 449 alterou a regra de imposição das multas de mora por lançamento de ofício, anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e por falta de declaração, anteriormente prevista no § 5º do art. 32 da mesma Lei, submetendo o lançamento de ofício à capitulação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que versa sobre a multa de 75%, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, e de seu agravamento, quando couber.

Assim, deve ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN). No momento do pagamento do débito pelo contribuinte devem ser considerados todos os processos conexos e deve ser calculada a multa menos severa.

Assim, considerando as alterações da legislação previdenciária o órgão preparador clever quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar a comparação das multas aplicadas neste AI e nos Autos de Infração conexos lançados para a cobrança das contribuições que não foram declaradas na GFIP (Multas vigentes antes da MP nº 449, de 2008), com a multa de 75% (vigente a partir da MP nº 449, de 2008).*

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada neste AI somado com as multas aplicadas na NFLD não exceda o percentual de 75%, previsto no art. 44 Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a remissão do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Ainda, no que tange ao cálculo da multa, para entender a descrição da autoridade de primeira instância, bem como 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 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos:

Até a edição da MP 449/2008, 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 da decisão de DRJ - primeira instância, que no momento da execução dever-se-ia, observar a sistemática de somatório das multas como aqui se determina.

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 julgador de primeira instância (DRJ) 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 que o cálculo da multa, se mais benéfico ao contribuinte, seja realizado assim como determinado pela decisão de primeira instância.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira