



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.002836/2010-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.036 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS
Recorrente VOVÓ ZUZU COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

MULTA - LEI 11.941/08 - RETROATIVIDADE BENIGNA

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Com a alteração introduzida pela lei 11.941/08, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no art. 44: 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.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de

inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carolina Wanderley Landin, que davam provimento parcial para excluir a multa de ofício. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

VOVÓ ZUZU COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 14ª Turma da DRJ em São Paulo/SPI, Acórdão nº 16-36.315/2012, às fls. 179/185, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, em relação ao período de 01/2006 a 12/2007, conforme Relatório Fiscal da Autuação, às fls. 59/65.

Trata-se de Auto de Infração (Obrigação Principal) lavrado em 16/09/2010, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 1.301.123,31 (Um milhão, trezentos e um mil, cento e vinte e três reais e trinta e um centavos).

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 190/201, procurando demonstrar a improcedência do lançamento, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases e fatos ocorridos no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, notadamente em relação à multa de ofício aplicada, por entender que o Acórdão recorrido sequer analisou suas razões de recurso e o pleito da contribuinte no sentido da aplicabilidade da multa de 50%.

Assevera que a autoridade lançadora, ao contrário do que afirmou no Relatório Fiscal, ao aplicar *a multa agravada de 75%*, deixou de observar a norma mais benéfica ao contribuinte, ou seja, aquela prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, impondo seja retificada a multa nestes termos, em observância aos ditames inscritos no artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

Em arremate, ressalta que a multa de ofício de 75% é confiscatória e, portanto, inconstitucional/ilegal, devendo ser rechaçada em sua integralidade, sob pena de malferir a capacidade contributiva da empresa, o que é vedado por nosso ordenamento jurídico tributário.

Argúi a inconstitucionalidade da TAXA SELIC, aduzindo para tanto, entre outros motivos, que sua instituição decorreu de resolução do Banco Central, e não por lei, não podendo, dessa forma, ser utilizada em matéria tributária, por desrespeitar o Princípio da Legalidade. Alega, ainda, tratar-se referida taxa de juros remuneratórios, o que a torna ilegal e inconstitucional. Traz à colação inúmeras decisões de nossos Tribunais.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Em suas razões de recurso, pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, suscitando basicamente que o julgador de primeira instância não analisou seu inconformismo contra a aplicação da multa de ofício de 75%.

Em defesa de sua pretensão, infere que a autoridade lançadora, ao contrário do que afirmou no Relatório Fiscal, ao aplicar *a multa agravada de 75%*, deixou de observar a norma mais benéfica ao contribuinte, ou seja, aquela prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, impondo seja retificada a multa nestes termos, em observância aos ditames inscritos no artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

Mais a mais, ressalta que a multa de ofício de 75% é confiscatória e, portanto, inconstitucional/ilegal, devendo ser rechaçada em sua integralidade, sob pena de malferir a capacidade contributiva da empresa, o que é vedado por nosso ordenamento jurídico tributário.

Por fim, contrapõe-se à utilização da TAXA SELIC, aduzindo para tanto, entre outros motivos, que sua instituição decorreu de resolução do Banco Central, e não por lei, não podendo, dessa forma, ser utilizada em matéria tributária, por desrespeitar o Princípio da Legalidade. Alega, ainda, tratar-se referida taxa de juros remuneratórios, o que a torna ilegal e inconstitucional. Traz à colação inúmeras decisões de nossos Tribunais.

Não obstante as substanciosas alegações de fato e de direito ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido, neste ponto, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, senão vejamos.

De início, impende registrar que não se cogitaria na aplicação da multa de ofício inscrita no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, uma vez que nos casos de lançamento de ofício, como o presente, após a edição da Medida Provisória nº 449/2008, é de se adotar a multa inscrita no inciso I daquele dispositivo legal, no percentual de 75%, na forma que procedeu a autoridade lançadora, com o entendimento que sua adoção retroativa beneficiaria a contribuinte, em observância aos preceitos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Isto porque, a multa prevista para os casos de lançamento em razão da ausência de recolhimento ou recolhimento a menor de impostos ou contribuições é aquela prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, não se cogitando na adoção da multa de 50% estabelecida pelo inciso II daquele dispositivo legal, por se tratar de multa isolada para outras situações, *in verbis*:

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

Autenticado digitalmente em 23/07/2013 por ELAINE CRISTINA SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 05/08/2013

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

VEIRA

Impresso em 20/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;”

Aliás, a contribuinte já havia se insurgido quanto a tal matéria na defesa inaugural, tendo a autoridade julgadora de primeira instância rechaçado sua pretensão exatamente com base na perfeita subsunção do fato à norma, o que nos conduz à conclusão que a multa a ser aplicada no presente caso é aquela prescrita no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, acima transcrito.

Por outro lado, relativamente às questões de inconstitucionalidades arguidas pela contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a taxa selic e a multa ora exigidas, encontrarem respaldo na legislação previdenciária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

E, segundo o artigo 72, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

DO RECÁLCULO DA MULTA A PARTIR DA EDIÇÃO DA MP Nº 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009

Em que pese a procedência do Auto de Infração em relação ao seu mérito, bem como o não acolhimento da argumentação da contribuinte quanto à aplicação da multa de ofício de 50%, inscrita no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, mister destacar que posteriormente à ocorrência dos fatos geradores ora lançados fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova ordem na aplicação de multas de ofício e/ou acessória e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do

artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das penalidades constantes da Lei nº 9.430/96.

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita formula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Inobstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados no item 2 acima, adotando os seguintes fundamentos para tanto:

“3. Tendo em vista as alterações promovidas pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009, elaboramos a planilha anexa “SAFIS - Comparação de Multas”

contendo o comparativo entre as multas aplicadas de acordo com a legislação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores e de acordo com a legislação atual. À vista do disposto no art. 106, inciso II, "c", da Lei n. 5.172, de 25.10.1966 - CTN, deve ser aplicada retroativamente a legislação atual, no caso de ser mais benéfica ao contribuinte.

4. Assim, para todo o período de Janeiro de 2006 a Dezembro de 2007, foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsto no artigo 44, I, da Lei 9.430/96, por força do artigo 35-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941, de 27/05/09, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, "c", da Lei n. 5.172, de 25.10.1966 - CTN. [...]"

Como se verifica, com as novas modalidades de multas contempladas pela legislação hodierna, a multa de mora prescrita no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 deixou de existir, passando a dar lugar à multa de ofício estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, o que fez florescer o entendimento de que a multa de mora aplicada em lançamentos pretéritos teriam que ser rechaçadas ou mesmo limitadas a 20%, na esteira da previsão contida no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Com mais especificidade, analisando a legislação previdenciária constata-se que a multa moratória achava-se regulamentada pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, que assim prescrevia:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: (Inciso e alíneas restabelecidas, com nova redação, pela Lei 9.528, de 10/12/97)

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

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; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)**

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; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)**

Entrementes, a Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em seu artigo 24, alterou a redação do dispositivo legal encimado, revogando, ainda, os seus incisos e parágrafos, passando a estabelecer o seguinte:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Por sua vez, os artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, trazem em seu bojo as seguintes determinações:

“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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

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.”

Conforme se extrai da evolução da legislação acima transcrita, constata-se que, para as contribuições previdenciárias, as notificações fiscais eram lavradas com a exigência de multa de mora gradativa, dependendo da época em que fosse pago o tributo. Não havia, porém, a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados.

Em via, os débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, anteriormente à unificação com a Previdência, se pagos em atraso estariam sujeitos à multa de mora, limitada a 20%, na forma do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No entanto, na hipótese de lançamento de ofício, aplica-se a multa de ofício contemplada no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deixando de se exigir a multa de mora do artigo 61 do mesmo Diploma Lega.

Em outras palavras, no que concerne as contribuições previdenciárias, antes da edição da Lei nº 11.941/2009, somente se exigiria multa de mora, que podia variar de acordo com a data do pagamento, não se cogitando em multa de ofício.

Por seu turno, na Receita Federal do Brasil a multa de mora só é exigida no pagamento, antes do lançamento de ofício, que, se ocorrer, sujeitará o contribuinte à multa de ofício, não mais a de mora.

Débito – NFLD e/ou Autos de Infração de contribuições previdenciárias, como *in casu*, deixou de ter amparo legal, eis que aqueles Diplomas Legais determinaram que somente seria cobrada multa de mora, limitada a 20%, no caso de pagamento e, multa de ofício, na hipótese de lançamento.

Dessa forma, tendo a multa moratória encontrado limite legal, qual seja, 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, por força da alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009, devem seus efeitos retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, por tratar-se de norma que comina penalidade mais branda, com base no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

Observe-se que a multa de ofício, atualmente exigida no lançamento de ofício, não poderá ser aplicada retroativamente, tendo em vista não ser mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que ocorre com a multa de mora.

Neste sentido, aliás, impende transcrever os ensinamentos do doutrinador LEANDRO PAULSEN, que assim preleciona:

“Penalidade, inclusive multa moratória. A retroatividade abrange qualquer penalidade pelo descumprimento da legislação tributária, incluindo-se, nesta categoria, evidentemente, a multa moratória. Ou juros moratórios, por não terem caráter punitivo, não sofrem a incidência deste dispositivo. Na nota acima, sob a rubrica Retroatividade da lei mais benigna, há ementas de acórdãos dando aplicação ao art. 106, II, c, do CTN em relação a multas moratórias.” (Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; a ESMAFE, 2008)

A propósito da matéria, não é demais citar outro excerto da obra de Leandro Paulsen, supratranscrita, corroborando a pretensão da contribuinte, senão vejamos:

“ – Multa moratória. Art. 61 da Lei 9.430/96. O percentual de multa moratória teve inúmeras variações ao longo do tempo. Alternou-se entre 20% e 30% e chegou até mesmo a 40% aplicada com suporte na Lei 8.218/91, tendo sido novamente reduzida para 30% pelo art. 84, III, c, da Lei nº 8.981/95 e para 20% novamente em razão da superveniência do art. 61 da Lei 9.430/96. Sempre que o percentual aplicado tenha sido superior a 20%, cabe reduzir a mesma a este percentual por força da lei superveniente em cumprimento ao art. 106, II, c, do CTN.” (grifamos)

Da leitura dos dispositivos legais encimados, conjugados com a legislação tributária, sinteticamente, concluímos o seguinte:

1) Para os lançamentos contemplando fatos geradores ocorridos posteriormente à MP nº 449/2008, impõe-se observar as novas regras de multas inscritas na Lei nº 9.430/96;

2) Relativamente aos lançamentos exigindo contribuições previdenciárias (obrigação principal) cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à edição da MP nº 449/2008, impõe-se à observância da multa de mora estabelecida no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época, com a limitação de 20% do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, diante da nova legislação mais benéfica;

E fora exatamente neste ponto que a autoridade incorreu em equívoco, aplicando retroativamente a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, para fatos geradores ocorridos anteriormente à alteração na legislação previdenciária, determinada, inicialmente, pela Medida Provisória nº 449/2008.

Ora, para aqueles que entendem pela impossibilidade da conjugação das multas de mora, ofício e acessória após a edição da MP nº 449/2008, salvo melhor juízo, não há que se falar em multa de ofício em lançamento exigindo contribuições com fatos geradores anteriores àquela MP, mas, sim, a aplicação da multa de mora limitada a 20%, na forma acima explicitada.

Na hipótese dos autos, deixando a autoridade fiscal de aplicar a multa de mora de 20% ou mesmo de 24%, variável ao tempo (nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época), o que seria analisado posteriormente, para aplicar a multa de ofício de 75% com base na legislação nova, mais gravosa que a anterior, impõe-se a sua exclusão, por absoluta ausência de dispositivo legal amparando tal penalidade.

Por todo o exposto, estando Notificação Fiscal *sub examine* parcialmente em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para excluir a multa de ofício de 75%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora Designada

Em que pese a fundamentada explicação do ilustre Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, ousou divergir da interpretação em relação a aplicação dos dispositivos da MP 449/2008, convertida na lei 11.941.

Na verdade o próprio relator, trouxe em seu voto toda a sistemática que o fisco adotou para aplicação da multa de 75%, sendo que o mesmo discorda em relação a interpretação dos referidos dispositivos.

Nesse sentido, filio-me a tese adotado pelo auditor fiscal e ratificada pelo julgador de primeira instância.

Assim como descreveu o Conselheiro Rycardo, mesmo não se filiando a conclusão trazido pelo auditor, no que tange ao cálculo da multa, face à edição da MP 449/08, convertida em lei 11.941, a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, 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, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado.

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

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados no item 2 acima, adotando os seguintes fundamentos para tanto:

“3. Tendo em vista as alterações promovidas pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009, elaboramos a planilha anexa “SAFIS - Comparação de Multas”, contendo o comparativo entre as multas aplicadas de acordo com a legislação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores e de acordo com a legislação atual. À vista do disposto no art. 106, inciso II, “c”, da Lei n. 5.172, de 25.10.1966 - CTN, deve ser aplicada retroativamente a legislação atual, no caso de ser mais benéfica ao contribuinte.

4. Assim, para todo o período de Janeiro de 2006 a Dezembro de 2007, foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsto no artigo 44, I, da Lei 9.430/96, por força do artigo 35-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941, de 27/05/09, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, "c", da Lei n. 5.172, de 25.10.1966 - CTN. [...]”

Ou seja, para efeitos da apuração da situação mais favorável, observou o auditor fiscal notificante:

1. 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
2. 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.

Nesse sentido, entendo que, ao contrário do voto do relator, não há qualquer reparo no cálculo da multa imposta, tendo em vista ter sido aplicada a mais favorável ao sujeito passivo, conforme entendimento exposto acima.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira