



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

Processo nº	15504.003664/2008-92
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	9202-005.365 – 2ª Turma
Sessão de	25 de abril de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente	HOSPITAL SOCOR S/A E FAZENDA NACIONAL
Interessado	HOSPITAL SOCOR S/A E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 17/08/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RELEVAÇÃO DA MULTA IMPOSSIBILIDADE. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR.

APLICAÇÃO DA SUMULA CARF 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por

maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negou provimento.

(Assinado digitalmente)
Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedidos de análise de divergência motivados pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2302-01.588, proferido pela 2^a Turma Ordinária / 3^a Câmara / 2^a Seção de Julgamento.

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências janeiro de 1999 a junho de 2005, conforme fls. 24 a 25.

O Contribuinte apresentou impugnação às fls. 49/55.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte emitiu a Decisão, fls. 67/73, mantendo a autuação em parte, reconheceu a decadência parcial, bem como a aplicação da multa na forma da Lei nº 11.941/2009.

O Contribuinte interpôs recurso, fls. 82/88, alegando, em síntese, ter decaído o direito de lançar a multa; não ser possível atribuir responsabilidade tributária à sucessora por multas; dever de conferir oportunidade para o infrator corrigir os erros antes da autuação; não houve prejuízo à fiscalização; possui direito à relevação da multa; a multa aplicada possui natureza confiscatória; as pessoas prestaram serviços a título de voluntariado; requereu, ao final, reabertura da fase probatória.

A 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da 2^a Seção de Julgamento, às fls. 103/113, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, determinando que a multa fosse calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais

precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 17/08/2007

PENALIDADE PECUNIÁRIA VALOR APLICADO. PRESUNÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não há dúvida da importância dos princípios para o ordenamento jurídico, pois os mesmos são vetores para elaboração dos atos normativos, devendo ser observados pelo Poder Legislativo na elaboração das leis. Portanto são direcionados ao legislador, sendo critérios pré-legais, e caso não sejam observados, e seja publicada uma lei com ofensa a princípios constitucionais, cabe análise e censura pelo Poder Judiciário. Entretanto, uma vez sendo publicada a lei, há presunção de constitucionalidade da mesma, e cabe ao Poder Executivo, cumprir e executar as determinações legais, sem que se faça juízo de valoração do ato, sob pena de fragilidade do ordenamento constitucional, e invasão de atribuições entre os Poderes. O Poder Executivo somente utilizará os princípios na hipótese de falta de disposição expressa legal, conforme previsto no art. 108 do CTN; logo se há dispositivo legal, não cabe aplicação direta dos princípios em detrimento do ato legal, sob pena de ofensa ao art. 108 do Codex Tributário.

RELEVAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CORREÇÃO DA FALTA ATÉ A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A relevação prevista no art. 291, § 1º do RPS necessitava dos seguintes requisitos: Pedido no prazo de defesa, mesmo que não contestada a infração; Primariade do infrator; Correção da falta até a decisão do INSS; Sem ocorrência de circunstância agravante. A relevação não é faculdade da autoridade administrativa, uma vez o infrator atendendo aos requisitos do art. 291, § 1º do RPS, quais sejam: primariade do infrator; correção da falta e sem ocorrência de circunstância agravante; surge para a autoridade o dever de relevar a multa. Contudo, essa autoridade não pode agir de ofício, é necessária a provocação da parte. Analisando os requisitos e os autos, verifica-se que não houve a correção da falta até a decisão do órgão previdenciário de primeira instância administrativa.

A atenuação e a relevação da multa são benefícios concedidos ao infrator, sendo uma contrapartida oferecida pela legislação previdenciária. Caso esse infrator corrija a falta, ficará responsável por um débito de menor valor, caso atenda aos demais requisitos a multa será relevada. Uma vez sendo em benefício do infrator, é necessário que este atenda aos requisitos exigidos pela Previdência Social e na forma pelo órgão estabelecida, traduzida no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Às fls. 115/129, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas trazidos para análise, pois se verificou que nos acórdãos paradigmáticos o dispositivo legal aplicado passou a ser o art.

35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I da Lei 9.430/96, e não o art. 32-A da Lei 8.212/91, conforme entendeu a Câmara *a quo*, haja vista que este preceito normativo somente se aplica às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP. Havendo lançamento de tributo, **a multa passa a ser aplicada nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/91.**

Às fls. 162/165, a 3^a Câmara da 2^a Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência arguida, uma vez vislumbrada a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigmas, configurando a divergência jurisprudencial apontada. O acórdão paradigma versa sobre o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, em que também se lavrou NFLD em decorrência da mesma ação fiscal. Verificou-se que nos acórdãos paradigmas consignou-se que **o dispositivo legal aplicado passou a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I da Lei 9.430/96**, e não o art. 32-A da Lei 8.212/91, conforme entendeu a Câmara *a quo*.

Às fls. 171/177, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial** de divergência, alegando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **não cabimento da multa por descumprimento de obrigação acessória à sucessora por infração cometida pela sucedida**. O Contribuinte afirma que o Acórdão recorrido diverge do paradigma, em síntese, no que diz respeito à possibilidade de responsabilização da sucessora por multas punitivas impostas à empresa sucedida. Alega que o auto de infração fora lavrado em 17/08/2007; entretanto, o Contribuinte assumiu as obrigações do sucedido por escritura pública lavrada em 31/08/2005, ou seja, anteriormente à lavratura do AI, e depois de praticadas as infrações que deram ensejo à autuação. O acórdão paradigma (nº 10194.950), por sua vez, “*uma vez comprovado que a empresa sucedida foi incorporada anteriormente ao lançamento de ofício, sendo que os atos que conduziram a aplicação da multa foram apurados na gestão da empresa sucedida, não se pode responsabilizar a empresa sucessora, com a multa isolada, uma vez patente, tanto na doutrina, como na jurisprudência administrativa e judiciária, a responsabilidade pessoal do agente em matéria penal, como é o presente caso. Portanto, inaplicável a multa conforme lançada contra a empresa sucessora*”.

Às fls. 189/191, o Contribuinte **contrarrazou** o Recurso Especial da União, rebatendo os argumentos e requerendo a manutenção da decisão no tocante à matéria recorrida.

Às fls. 194/197, a 3^a Câmara da 2^a Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso, tendo constatada a alegada divergência jurisprudencial em relação ao Acórdão nº 108-08880, deixando de analisar o segundo paradigma trazido pelo Contribuinte (Acórdão nº 101-94950).

A União apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial, às fls. 199/209, alegando, preliminarmente, que o **acórdão paradigma nº 108-08880 admitido pelo Exame de Admissibilidade no Despacho 3^a Câmara de 28 de fevereiro de 2016 foi reformado pelo Acórdão nº 9101-00439**, motivando o pedido de negar seguimento ao recurso especial do Contribuinte. No mérito, a União rebateu os argumentos defendidos pelo Contribuinte, arguindo regra de direito tributário como embasamento para a devida autuação do sucessor.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecido.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, porém não atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme passo a expor:

Cumpre ressaltar que o acordão 108-08.880 utilizado como um dos paradigmas, proferido na data de 26/05/2006 foi reformado em Câmara Superior na data de 04/11/2009, observe-se a ementa:

MULTA DE OFICIO. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE SOB CONTROLE COMUM. A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadoras e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum de sócio pessoa física e de controladora informal.

Contudo verifico que o segundo paradigma, acórdão 101-94950, o qual, inclusive, restou aceito como suficiente para preencher os requisitos regimentais dos outros recursos protocolados em processos do Contribuinte cumprem os requisitos regimentais necessários, cuja ementa segue:

MULTA – EMPRESA SUCESSORA – RESPONSABILIDADE PESSOAL DA IMPUTAÇÃO – INAPLICABILIDADE - Uma vez comprovado que a empresa sucedida foi incorporada anteriormente ao lançamento de ofício, sendo que os atos que conduziram a aplicação da multa foram apurados na gestão da empresa sucedida, não se pode responsabilizar a empresa sucessora, com a multa isolada, uma vez patente, tanto na doutrina, como na jurisprudência administrativa e judiciária, a responsabilidade pessoal do agente em matéria penal, como é o presente caso. Portanto, inaplicável a multa conforme lançada contra a empresa sucessora. Lançamento improcedente.

O qual cumpre com os requisitos necessários pelo Regimento Interno deste Conselho para recebimento do presente recurso.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e passo a análise do mérito.

DO MÉRITO

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências janeiro de 1999 a junho de 2005.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, trazendo a divergência jurisprudencial entre os acórdãos sobre o **dispositivo legal a ser aplicado para embasar a multa por descumprimento de obrigação acessória**.

Já o Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante a **não cabimento da multa por descumprimento de obrigação acessória à sucessora por infração cometida pela sucedida**.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

A questão controvertida cinge-se a responsabilidade da sucessora nas infrações cometidas pela sucedida.

O acórdão recorrido foi pontual ao afirmar que:

“O próprio artigo 129 do CTN que inaugura a seção de responsabilidade dos sucessores é expresso ao dispor que a responsabilidade é sobre a obrigação tributária e não apenas sobre o valor principal que não fora recolhido.

Caso fosse adotada a interpretação de que somente poderia ser cobrado o valor principal. As empresas infratoras poderiam iniciar um processo de sucessão o que resultaria necessariamente a **exclusão dos acréscimos legais, reduzindo assim o crédito tributário devido. Estimulando tal comportamento pelas empresas**, violar-se-ia os princípios da isonomia tributária, da razoabilidade, da boafé, comprometendo o orçamento fiscal

(...)

Deve ficar claro que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida.

Importante frisar que a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária, conforme art. 113 § 2 e quando não adimplida converte-se em obrigação principal conforme a disposição do mesmo artigo, § 3, do CTN.

Observo que o entendimento do acórdão recorrido não é solitário, ao contrário, sua razão de decidir encontra guarida no **Repetitivo de Controvérsia no REsp N° 923.012/MG, do Superior Tribunal de Justiça:**

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; Resp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

A doutrina também se manifesta neste sentido, sendo que o próprio Tribunal Superior – STJ, cita trecho dela neste sentido:

A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. **O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada.** (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

Compulsando o acórdão paradigmático, observo que este não possui esteio em jurisprudência atual, muito menos dominante ou disposta em repetitivo de controvérsia não vinculando este Conselho Administrativo, ao contrário o paradigma se refere a decisões administrativas e judiciais antigas e já reformadas.

Em havendo jurisprudência do STJ que vincula a administração pública, este há que ser adotado, respeitando assim o art. 66, do RICARF - Regimento Interno Carf.

Para além disso é importante citar a existência da súmula 47 CARF

A Fazenda Nacional, acertadamente em sede de contrarrazões ressalta que o Tribunal Administrativo Carf aprovou em 29/11/2010 a sumula 47, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico

No caso dos autos de N. 15504.003660/2008-12, análogo a este, observa-se que a sucedida Fundação Socor possui o mesmo quadro societário de sua sucessora Hospital Socor, o que foi apontado pormenorizadamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, vejamos:

Da análise da composição da diretoria no HOSPITAL SOCOR, hoje organizado como SA, verificase que todos os diretores do hospital eram sócios da antiga FUNDAÇÃO SOCOR.

Assim temos que: Jose Alberto da Silveira, Jacob Lansky, Castisnaldo Bastos Santos, Antônio Afonso de Moraes Moretzsohn, Fernando Augusto de Lima Caldeira Brant, Jose Henrique de Alencar Fontes e Ulysses França Filho, que compõe a diretoria do Hospital Socor (doc. Fls. 34 a 36), integravam o quadro societário da FUNDAÇÃO SOCOR (doc. Fls. 37 a 38).

Todos os sócios da antiga Fundação SOCOR, compõe a diretoria do Hospital SOCOR. Fica assim caracterizado que se trata de grupo econômico sob controle comum.

O voto condutor do acórdão recorrido está no sentido de afastar a possibilidade de que grupos econômicos se utilizem do Instituto da sucessão de empresas para a afastar a penalidade imposta pelo descumprimento da obrigação tributária, em harmonia com o disposto na **Súmula Carf n. 47**.

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial do Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento, devendo ser mantido o acórdão recorrido

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

A questão controvertida cinge-se ao dispositivo legal a ser aplicado para embasar a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

De inicio, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

***AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESÓRIA - 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
ACESÓRIA - 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.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

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 no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

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, descumpria 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%.

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. 32-A.

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.

Face essas considerações 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.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da

multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no

momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de

Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes