



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

**Processo nº** 10580.723447/2009-77  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-003.992 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de maio de 2016  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FUNDAÇÃO ADM

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

MULTA DE OFÍCIO. 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, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 20/05/2016

Participaram da sessão de 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 e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração - AI, às e-fls. 02 a 28, cientificados ao contribuinte em 14/07/2009, com relatório fiscal às e-fls. 49 a 56. Os créditos do AI decorrem das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre remuneração de segurados e contribuintes individuais, bem como de contribuições para o financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre remunerações de segurados empregados, caracterizados pela fiscalização. Os referidos créditos não foram declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP.

Os créditos lançados tem com referência o DEBCAD nº 37.220.216-0, com crédito de tributo no valor de R\$ 117.872,64, juros moratórios de R\$ 60.899,71, multa de mora de R\$ 23.113,56 e multa de ofício de R\$ 16.174,69, consolidados em 13/07/2009, num montante de R\$ 218.060,60.

Em sua impugnação, às e-fls. 570 a 603, a instituição, que é uma fundação, mantida com recursos privados, tendo por fim social o apoio a atividades e projetos de pesquisa, ensino, extensão desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da Universidade Federal da Bahia e de outras instituições de ensino superior, contestou o auto de infração. A 7ª Turma da DRJ/SDR considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão nº 15-28.728 de 25/10/2011, às e-fls. 1915 a 1936.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 1942 a 1948, no qual argumenta, em síntese:

- inexistência de grau de risco no desenvolvimento das atividades de seus empregados;
- necessária a realização de perícia que comprovaria ter ocorrido o recolhimento das contribuições relativas aos prestadores de serviço, apesar de não declarados em GFIP;
- não cabe a descaracterização de do contrato de prestação de serviços para caracterizá-lo como vínculo empregatício, por isso descabe recolhimento

de valores a título de GILRAT para serviços prestados por profissionais autônomos;

- não foi respeitado o limite máximo de contribuição;
- valores pagos a título de bolsas de estudos não integram salário de contribuição e isso não foi acatado pela decisão recorrida;
- diferenças positivas entre valores contabilizados em folha de pagamento e declarados em GFIP foram tributados podendo se tratar de equívocos contábeis e gerando a contribuinte possibilidade de múltiplas cobranças por isso necessária a realização de diligência e perícia sob pena de nulidade.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 19/06/2013, resultando no acórdão 2402-003.647, às e-fls. 1957 a 1976, que tem a seguinte ementa:

*CONTRIBUIÇÃO PATRONAL EMPREGADO E  
CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.*

*São devidas as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.*

*IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.*

*A imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal diz respeito a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, não abarcando contribuições sociais.*

*ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.*

*Para ter direito à isenção das contribuições sociais a empresa deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação.*

*BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.*

*A isenção de contribuições previdenciárias sobre importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão, concedida na Lei n.º 8.958, de 1994, não se aplica quando os resultados importem em mera contraprestação de serviços.*

*CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.  
VÍNCULO PREVIDENCIÁRIO.*

*São segurados obrigatórios na qualidade de empregados as pessoas físicas que prestam serviço de natureza urbana a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. A relação de emprego é emergente dos fatos e não da mera titulação ou procedimento das partes em face da relação jurídica que pretende caracterizar.*

**MULTA DE MORA**

*Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.*

**INCONSTITUCIONALIDADE.**

*É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para recálculo da multa de obrigação principal nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.*

**RE da Fazenda**

Irresignada, em 31/08/2013, a Procuradoria da Fazenda interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 1978 a 1989. Indica como paradigmas para divergência os acórdãos: nº 2401-002.453 da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, e nº 9202-02.086 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A divergência foi assim exposta (e-fl. 1985):

*“De fato, para a Turma recorrida, a comparação deve ser feita separadamente. Primeiro, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da norma revogada, com o novo art. 32A da Lei n. 8.212/91. Depois, no que toca à multa por descumprimento de obrigação principal, aplicar-se o disposto no art. 35, revogado, por ser essa a regra vigente na data da ocorrência do fato gerador, limitada ao percentual de 75%. Portanto, para v. acórdão recorrido o art. 35A deve ser sempre ignorado na comparação entre as multas.*

*Diversamente, os paradigmas defendem que, para aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte, o procedimento correto consiste em somar as multas das obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada), referentes à sistemática antiga, e comparar o resultado com a multa atual (art. 35A da Lei nº 8.212/91, introduzida pela MP nº 449/2008), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/10/2010.*

O então Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento proferiu o despacho nº 2400-1056/2013, às e-fls. 2140 a 2143, em 01/10/2013, pelo qual deu seguimento ao RE.

A contribuinte foi recebeu intimação (e-fl. 2030) para ciência do acórdão do recurso voluntário e do RE da Fazenda em 05/08/2014 (e-fl. 2031), sem que se manifestasse sobre ambos nos prazos regimentais.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Julgo, inicialmente, não haver como se afastar a aplicabilidade, ao caso, da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

#### **Lei 5.172/66 (CTN)**

***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 da sua prática.(g.n.)***

#### **Lei 8.212/1991 (Redação anterior):**

***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 nº 9.876, de 1999).***

***I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***

***a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).***

***b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).***

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

**II - para pagamento de créditos *incluídos em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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 1999).

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 1999).

**III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:**

(...)

**Lei 8.212/1991 (nova redação):**

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 (g.n.)**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício (g.n.) 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.

**Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira**

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é **menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.**



Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.

**Lei 8.212/1991:**

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):**

(...)

II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):**

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também

*fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

*Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.*

*Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.*

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)**).*

*Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.*

*(...)”*

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.



Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

Fundamental notar ter decorrido a constituição da multa, originada pelo descumprimento de obrigação acessória em questão nos presentes autos, de procedimento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, analisando-se o relatório fiscal nas e-fls. 50 e 53 a 55 e em planilha de cálculo à e-fl. 57 e 58, pode-se observar que, no tocante às contribuições previdenciárias, houve a aplicação da comparação acima descrita no período de 01/2005 a 12/2005.

### Conclusão

Dessarte, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento e para que seja mantida a multa conforme calculada no lançamento.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10580.723447/2009-77  
Acórdão n.º **9202-003.992**

**CSRF-T2**  
Fl. 11

---

CÓPIA