



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

**Processo n°** 10865.000445/2008-39  
**Recurso n°** 999.999 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.200 – 2ª Turma  
**Sessão de** 7 de maio de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)  
**Interessado** Sindicato dos Empregados no Comércio São João da Boa Vista

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/06/2007

**NORMAS GERAIS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.**

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, as antigas em comparação com as determinadas pela nova legislação, o que não ocorreu, motivo do provimento do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, Por maioria votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

*(assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Presidente

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial por divergência, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contra acórdão que decidiu dar provimento parcial a recurso voluntário do sujeito passivo, nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/02/2004 a 30/06/2007**

**PREVIDENCIÁRIO. NULIDADE DA NFLD. NÃO OCORRÊNCIA. ALUGUEL PAGO AO PRESIDENTE DO SINDICATO. MULTA DE MORA.**

*Não há que se falar em nulidade da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, quando não houver qualquer tipo de vício.*

*Carece de previsão legal a não inclusão dos valores pagos a título de salário de contribuição.*

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

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.*

Esclarecendo, o litígio em questão versa sobre a forma de aplicação da retroatividade benigna, determinada pelo Art. 106 do CTN.

Em seu recurso especial a PGFN alega, em síntese, que há divergência na interpretação da legislação, expressa pelo acórdão paradigma, e que deve ser dado total provimento a seu recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35A, também da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35 A da Lei nº 8.212/91.

Por despacho, deu-se seguimento ao recurso especial.

O sujeito passivo apresentou suas contra razões, argumentando, em síntese, que a decisão recorrida está perfeita e deve ser mantida.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade – recurso tempestivo e divergência confirmada e não reformada - conheço do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

Na análise do processo, verificamos que assiste razão ao pleito da recorrente.

Concordo com a decisão a quo a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do 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.***

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.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

**Lei 8.212/1991:**

*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:***

*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:**

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:**

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de

*competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4o Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

**Lei 8.212/1991:**

*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, 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 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.*

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamentos de ofício**, 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**.

**Lei 8.212/1991:**

*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:*

...

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

Esclarecemos aqui que a **multas em lançamento de ofício**, 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**. 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**. 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 têm 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** 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 determinado a comparação entre as penalidades que poderia sofrer o sujeito passivo antes da alteração legislativa (**multas em lançamentos de ofício, em descumprimento de obrigações acessórias e principais**) com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício, em descumprimento de obrigações acessórias e principais**).

Processo nº 10865.000445/2008-39  
Acórdão n.º **9202-003.200**

**CSRF-T2**  
Fl. 6

---

Conseqüentemente, dirijo do acórdão recorrido, pelas razões expostas, e dou provimento ao recurso nos termos solicitados.

**CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto em dar provimento ao recurso da PGFN, nos termos do voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira