



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

**Processo nº** 11020.724995/2011-47  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-003.998 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de maio de 2016  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

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

### Do Processo, até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de 03 autos de infração - AI, de e-fls. 03 a 27, 28 a 39 e 40, cientificados ao contribuinte em 19/12/2011 (e-fls. 225 e 226), com relatório fiscal às e-fls. 43 a 54.

Os autos de infração são os abaixo relacionados:

DEBCAD N.º	DESCRIÇÃO	VALOR CORRIGIDO
37.325.376-1	Contribuição da fundação sobre remuneração de segurados empregados, prestadores de serviços por intermédio de cooperativas e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT).	85.411.516,71
37.325.377-0	Terceiros - Contribuições devidas a outras entidades e fundos incidentes sobre remunerações de segurados empregados.	7.937.605,81
37.325.375-3	Multa aplicada em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) a totalidade das contribuições previdenciárias devidas.	1.280.521,20
<b>TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO</b>		<b>94.629.643,72</b>

A fundação apresentou uma impugnação a cada AI, às e-fls. 431 a 472, 329 a 371 e 227 a 268. A 6ª Turma da DRJ/POA considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão nº 10-37.425 de 22/036/2012, às e-fls. 571 a 581.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 588 a 629.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 14/05/2013, resultando no acórdão 2402-003.546, às e-fls. 667 a 676 que tem a seguinte ementa:

*ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DE ATO CANCELATÓRIO TRANSITADO EM JULGADO. O direito à isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal está condicionado ao cumprimento cumulativo dos requisitos exigidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja verificação dar-se-á no processo específico de emissão do Ato Cancelatório da Isenção.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO APLICABILIDADE. A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal diz respeito apenas a tributos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, não se estendendo às contribuições previdenciárias que têm bases de cálculo distintas.*

*GFIP'S COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA. CABIMENTO. A apresentação de GFIP sem a informação de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias enseja ofensa ao artigo 32, IV, da Lei 8.212/91.*

*SUPERVENIÊNCIA DA LEI 11.941/09. FUNDAMENTO LEGAL A SER UTILIZADO PARA O CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA APLICADA AO CONTRIBUINTE. INFORMAÇÕES EM GFIP. ART. 32A da Lei 8.212/91.*

*Em razão da superveniência da Lei 11.941/09, uma vez verificado que o contribuinte apresentou Guias de Recolhimento de FGTS e Informações a Previdência Social GFIP com informações que não compreendiam todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, deve ser considerado, para fins de recálculo da multa a ser aplicada, o disposto no art. 32A da Lei 8.212/91.*

*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 adequação da multa ao artigo 32A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.*

### **Recurso Especial da Fazenda**

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 678 a 687, em 28/11/2013, entendendo que o acórdão recorrido merece ser reformado. Tal entendimento seria suportado pelos acórdãos paradigmas: 9202-02.086, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e 2401-00.127, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 07/06/2

016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Procuradora pleiteou o provimento do RE para que se reforme o acórdão recorrido, e se determine que a análise da norma mais benéfica aplicável ao caso seja verificada com cotejo entre a incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação posterior à dada pela MP 449/2008, e a soma das multas dos arts. 35, II e 32 § 5º, da redação anterior da mesma Lei.

O entendimento exposto no RE é de que nos casos dos paradigmas, nos quais também há AI por descumprimento de obrigação acessória e lançamento por descumprimento de obrigação principal, consignou-se que havendo lançamento do tributo, juntamente com a lavratura de AI por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96, e não o art. 32A da Lei 8.212/91, conforme entendeu a câmara recorrida, haja vista que este preceito normativo somente se aplicaria às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP. Havendo lançamento concomitante de tributo, a multa passa a ser aplicada nos termos do art. 35-A, da Lei 8.212/91.

Por fim, pleiteia a admissão do RE e seu provimento, para que se adote a tese dos paradigmas, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, § 5º, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008.

O Presidente da 4ª Câmara da Segunda seção de Julgamento do CARF através do despacho nº 2400-081/2014, às e-fls. 690 a 693, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade em 22/01/2013.

A contribuinte recebeu a intimação nº 002/140/DRF-CXL-Secat/EAC-2 (e-fl. 695) para ciência do acórdão do recurso voluntário e do RE da Fazenda em 05/03/2014 (e-fl. 699).

Em 06/03/2014, a fundação apresentou contrarrazões ao RE da Fazenda, às e-fls. 701 a 708. No seu contra-arrazoado requer que não se dê provimento ao RE da Procuradoria utilizando como argumento a existência de outros acórdãos que sustentam a mesma posição do recorrido.

Já em 28/02/2014, às e-fls. 740 a 756, a contribuinte também interpôs recurso especial de divergência ao acórdão nº 2402-003.546, repisando argumentação sobre sua alegada imunidade tributária relativamente à contribuições exigidas, juntando como paradigma omenta do acórdão nº 9101001.398.

Após análise do RE da contribuinte pelo Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, em 04/08/2014, foi prolatado o despacho nº 2400-614/2014, à e-fl. 798, que não admitiu tal recurso, pois não houve demonstração analítica de quais pontos da decisão paradigmática divergiram de pontos específicos do caso recorrido. Já em 10/10/2014, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, reexaminando o citado despacho o manteve totalmente por não atender o recurso ao § 6º do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, conforme se observa à e-fl. 799.

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) cinqüenta 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.

Documento assinado digitalmente conforme o art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.935/1994.

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 07/06/2016

016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 descumpriida, 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 aquela 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 disposto no relatório fiscal nas e-fls. 49 a 52, bem como a planilha de e-fl. 156, pode-se observar que, no tocante às contribuições previdenciárias, houve a aplicação da comparação acima descrita.

### 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

CÓPIA