



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

**Processo n°** 14120.000073/2010-20  
**Recurso n°** 999.999 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.568 – 2ª Turma  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2015  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)  
**Interessado** FRIGORÍFICO PERI

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**NORMAS GERAIS. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.**

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), Art. 106, 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, a antiga em comparação com a determinada 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 de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Eduardo de Souza Leão (suplente convocado), Gustavo Lian Haddad e Alexandre Naoki Nishioka.

*(assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Presidente

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Eduardo de Souza Leão (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

## 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 contribuinte, nos seguintes termos:

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 30/12/2008*

*Ementa: CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS*

*Toda empresa está obrigada a arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições devidas pelos segurados a seu serviço, e recolher a contribuição arrecadada à Previdência Social.*

*MULTA DE MORA E JUROS APLICADOS*

*A multa de mora encontra amparo legal nos artigos 35, vigente até 11/2008, e 35A, após 12/2008, ambos da Lei 8.212/91, e os juros aplicados no artigo 34 do mesmo diploma legal.*

*Como as contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso deve-se observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se for mais benéfica ao contribuinte.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Crédito tributário Mantido em Parte*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para, no mérito, até 11/2008, que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator designado(a). Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram em manter a multa que foi aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator Designado: Damião Cordeiro de Moraes.*

Como esclarecimento, o litígio em questão versa sobre a forma de aplicação da retroatividade da legislação, como determina o Art. 106, do Código Tributário Nacional (CTN), no caso de multa de ofício em lançamento por descumprimento de obrigação tributária principal.

Em seu recurso especial a PGFN alega, em síntese, que há decisões divergentes da decisão recorrida, que aplicam a forma de cálculo de maneira correta, comparando as penalidades da antiga legislação com a penalidade que o contribuinte pode sofrer atualmente. Por fim, solicita o conhecimento e o provimento de seu recurso.

Por despacho, deu-se seguimento ao recurso especial.

O contribuinte apresentou – apesar de devidamente intimado – não apresentou suas contra razões.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

## 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.

Quanto a questão sobre a forma de aplicação de aplicação da multa, nos lançamentos de ofício, na análise da questão verificamos que assiste razão ao pleito da recorrente.

Concordo com o acórdão recorrido 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.

Ocorre que o acórdão recorrido não comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, as penalidades que poderiam sofrer os sujeitos passivos.

Esclarecemos aqui que a **multa de 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 embarço 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.**

Antes da alteração legislativa os sujeitos passivos – em caso de descumprimentos de obrigações acessória e principal – eram punidos com duas multas de ofício, a referente ao descumprimento da obrigação acessória (IV, Art. 32, na antiga redação da Lei 8.212/1991) e a referente ao descumprimento da obrigação principal (II e III, Art. 38, na antiga redação da Lei 8.212/1991).

### **Lei 8.212/1991:**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

...

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (ANTIGA REDAÇÃO)*

...

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*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) 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:**

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). (ANTIGA REDAÇÃO)

Atualmente, após a edição da MP 449/2008, os sujeitos passivos – em caso de descumprimentos de obrigações acessória e principal – são punidos pelo determinado no Art. 35-A, da Lei 8.212/1991.

**Lei 8.212/1991:**

*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.*

**Lei 9.430/1996:**

*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;*

Verifica-se que com a mudança da legislação descumprimentos de obrigações acessória e principal acarretam a penalidade em uma multa de ofício.

Assim, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalculer o valor da penalidade, posto que o critério atual – que possui padrão único de 75 % (setenta e cinco por cento) – pode ser mais benéfico para a recorrente, em comparação as multas de ofício aplicadas antes da alteração legislativa.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, a decisão a quo deveria ter comparado as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória**, declaração inexata, e **principal**, falta de pagamento ou recolhimento), com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória**, declaração inexata, e **principal**, falta de pagamento ou recolhimento).

#### **CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto em DAR PROVIMENTO ao recurso da PGFN, nos termos solicitados, conforme o voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira