



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

**Processo nº** 15504.017422/2008-86  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-003.263 – 2ª Turma  
**Sessão de** 30 de julho de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BELFAR LIMITADA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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 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 limitar ao valor de 75% do valor do tributo às multas lançadas na NFLD e no Auto de Infração, a ele relacionadas. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que negavam provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado).

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 07/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire. Ausente, justicadamente, o Conselheiro Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de lançamento decorrente de contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados e a contribuintes individuais, que correspondem às contribuições da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa relativo a riscos ambientais do trabalho — GILRAT, no período novembro/2005 a dezembro/2006, realizado através do AI 37.145.753-0, cientificado o contribuinte em 07/10/08 (fls. 01 a 29).

Consoante o Relatório Fiscal de fls. 30 a 35, constituem fatos geradores das contribuições lançadas neste Auto de Infração:

a) O pagamento ou crédito das remunerações, efetuado pela empresa aos seus segurados empregados, conforme informações constantes nos anexos 01 e 02 que integram este Relatório (fls. 36/38), que encontram-se expressos nos seguintes documentos apresentados à fiscalização: folhas de pagamento de salários devidas ou creditadas a todos os segurados empregados, termos de rescisões de contratos de trabalho, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, comprovantes de recolhimento, livros Diário e Razão.

b) Assistência médica/odontológica fornecida pela empresa a seus funcionários, em desconformidade com a legislação específica, cujos fatos geradores ocorreram com o pagamento de notas fiscais/faturas de serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho médico (UNIMED — Belo Horizonte), em benefício de determinados empregados. Os valores mensais constantes dos lançamentos contábeis referentes à assistência médica constituíram-se nas bases de cálculo da contribuição devida (anexos 03 e 04 do Relatório, fls. 39/57).

c) O pagamento ou crédito de remunerações a segurados contribuintes individuais, referentes a comissões sobre vendas, através de notas fiscais de serviços prestados por pessoas físicas, relacionados no anexo 05, fls. 58/60, lançadas nos Livros Diário e Razão.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 19/08/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/09/2014  
014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 19/08/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SA  
NTOS

Impresso em 04/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

d) Valores referentes a glosas de cotas de salário família pagas a segurados empregados e reembolsadas sem a observância dos requisitos necessários à sua concessão, relacionados no anexo 06 (fls. 61/74).

O Acórdão nº 2.403-000.992, da 3<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento deste CARF (fls. 223 a 226), julgado na sessão plenária de 20 de janeiro de 2012, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 ao artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Transcreve-se a ementa do julgado:

**MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

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.

**ASSISTÊNCIA MÉDICA.**

Para a não tributação dos valores relativos ao benefício da assistência médica, odontológica e afins, é necessário que a cobertura oferecida abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

**COMISSÕES. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS**

Comissões pagas a não empregados por serviços prestados à empresa são tributados como remuneração a contribuintes individuais.

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou recurso especial, com base no art. 67, II do atual Regimento Interno deste CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (e-fls. 1586 a 1599).

Defende a Fazenda Nacional, em seu recurso, *que deva ser aplicada retroativamente* (somente quando benéfica em comparação com a multa estabelecida pelo art. 35, II da redação revogada da Lei nº 8.212, de 1991) *não a multa prevista no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme determinação da nova redação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela Lei nº 11.941, de 2009 e consoante recorrido, mas, sim, a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ou seja, a multa deve ser no percentual de 75%, consoante art. 35-A da mesma Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Tal posicionamento estaria sustentado no âmbito dos acórdãos ora adotados como paradigmas pela recorrente e proferidos pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara e Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara, ambas da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber, respectivamente, no Acórdão nº 2.301-00.283 e Acórdão nº 2.401-00.120.

Entende a Fazenda Nacional que a multa moratória prevista no art. 61 da Lei Documento assinado no 9.430, de 1996, somente se aplicaria para casos de recolhimento não incluídos em Autenticado digitalmente em 11/08/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/09/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 19/08/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SA NTOS

lançamento de ofício, ou seja, nas hipóteses em que a contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, antes do lançamento de ofício, o que não é o caso.

Requer, assim, a recorrente que seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212, de 1991 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº 8.212, de 1991, 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, de 1991.

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de e-fls. 1602 a 1605.

Devidamente cientificado tanto do acórdão como do recurso especial da Fazenda Nacional (e-fl. 1612), o contribuinte não apresentou contrarrazões ou recurso especial de sua iniciativa.

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.

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 **inclusos 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 e b) as multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal e, assim, constantes de notificação fiscal de lançamento de débito ou auto de infração, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Assim, entendo que a penalidade aplicada ao caso sob análise não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art.35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), 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.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento em parte ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para que, na fase de execução desta decisão, como há auto de infração, se aplique a situação mais benéfica para a contribuinte dentre as abaixo:

- a) a soma das duas multas, aplicadas na presente NFLD e no Auto de Infração correspondente, respectivamente previstas nos arts. 35, II e 32, IV da antiga redação da Lei nº 8.212, de 1991; ou
- b) a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos