



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

**Processo nº** 15892.000002/2008-34  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-003.590 – 2ª Turma  
**Sessão de** 03 de março de 2015  
**Matéria** Retroatividade benigna  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL AVAREENSE LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/08/2005

**NORMAS GERAIS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTAS. 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, a(s) antiga(s) em comparação com a(s) determinada(s) pela nova legislação.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros, Manoel Coelho Arruda Junior (Relator), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Maria Teresa Martínez Lopez, que votaram por negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira – Redator-Designado

EDITADO EM: 11/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Tereza Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

## **Relatório**

Trata-se de lançamento referente à contribuição retida dos segurados empregados e contribuintes individuais, do período de 01/01/1997 a 31/08/2005. A ciência do lançamento ocorreu em 01/11/2005.

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada procedente em parte, conforme Decisão Notificação nº 21.423.4/139/2006 (fls. 75), do dia 30 de março de 2006:

*DECADÊNCIA DECENAL. JUROS APLICADOS ATRAVÉS DA TAXA SELIC. EXISTÊNCIA DE DÉBITO CONFESSADO. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO.*

*O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Coaduna-se com a legalidade a aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros devidos. Deve ser objeto de retificação o lançamento que inclui valores já lançados e confessados pelo contribuinte através de LDC.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.*

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, que foi provido parcialmente, pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão 2403-000.584, proferido no dia 7 de junho de 2011.

Decidiram os membros, nas preliminares, por reconhecer a decadência das competências até 11/1999 e 13/1999, com base no art. 173 do CTN. No mérito, decidiram por dar provimento parcial, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, e prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Segue ementa do acórdão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1997 a 31/08/2005*

*DECADÊNCIA.*

*O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.*

*COMPETÊNCIA LEGAL. DIREITO PÚBLICO. DESNECESSIDADE DE HABILITAÇÃO PROFISSIONAL COMO CONTADOR.*

*É competente para verificação da escrituração contábil o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil regulamente investido no cargo, independente de habilitação profissional como contador.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.*

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.*

*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.*

*Recurso parcialmente provido*

*ACORDAM os membros do Colegiado, Nas preliminares, pelo voto de qualidade em reconhecer a decadência das competências até 11/199 e 13/1999, com base no art. 173 do CTN. Vencidos os conselheiros Ivacir Juliode Souza, Jhonatas Ribeiro da Silva e Marcelo Magalhães Peixoto que votaram pela aplicação do art. 150 § 4º do CTN. No mérito: por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa.*

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 240300.584, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 07/06/2011, interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Segundo a Fazenda Nacional, a decisão recorrida diverge do paradigma que apresenta cuja ementa será reproduzida abaixo:

**240-200.233**

***“MATÉRIA SUB JUDICE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FISCAL RENÚNCIA***

*Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário CORESPONSÁVEIS PÓLO PASSIVO NÃO INTEGRANTES. Os corresponsáveis elencados pela auditoria fiscal não integram o pólo passivo da lide. A relação de corresponsáveis tem como finalidade cumprir o estabelecido no inciso I do § 5º art. 2º da lei nº 6.830/1980. ISENÇÃO CEAS CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL DEFERIMENTO POSTERIOR A existência de CEAS concedido posteriormente não supre a ausência do referido certificado para fins de usufruto de isenção relativamente a período pretérito MULTA DE MORA LANÇAMENTO DE OFÍCIO RETROATIVIDADE BENIGNA INOCORRÊNCIA Havendo lançamento de ofício, não há que se aplicar as disposições contidas no § 2º do art. 61 da Lei nº 9430/1996. O princípio da retroatividade benigna só é aplicado se restar demonstrado que a legislação posterior é mais favorável ao sujeito passivo.*

***RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.”***

Aponta que, embora diante de situações semelhantes, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob fundamento de que o art. 35, caput da Lei 8212/91 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11941/09. Afirma que, como na atual redação há remissão ao art. 61 da Lei nº 9430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20%.

Por fim, requer a Fazenda Nacional 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 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, 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.

Instado a se manifestar, o i. Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção decidiu pelo seguimento do Recurso Especial.

Intimado do *decisum*, o Sujeito Passivo manteve-se silente.

**E o relatório.**

## Voto Vencido

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

Sendo tempestivo o Recurso Especial e demonstrada a divergência, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

### MULTA

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

### DISPOSITIVO

Portanto, VOTO por CONHECER DO RECURSO ESPECIAL, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Manoel Coelho Arruda Júnior

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à multa, acompanhando suas conclusões nas demais questões.

Em casos como esse – em que a legislação foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades – o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

***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.

Para tanto, devemos comparar as penalidades aplicadas antes da alteração legislativa com a imposta atualmente.

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.*

**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**;*

Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando os mesmos fatos jurídicos forem verificados pelo Fisco (**falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata**).

O relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento 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 **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 (escrever 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.*

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

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto pela negativa de provimento do recurso nesta questão, para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, como ocorre de ofício pela autoridade executora do acórdão, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme determinado pela legislação atual.

**CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto por CONHECER DO RECURSO ESPECIAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira