



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

**Processo n°** 17546.000266/2007-72  
**Recurso n°** 262.994 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-002.815 – 2ª Turma  
**Sessão de** 07 de agosto de 2013  
**Matéria** MULTA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDÚSTRIA E COMÉRCIO ATIBAIENSE DE BEBIDAS EM GERAL LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/1996 a 31/01/2003

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EXIGIDAS DE OFÍCIO - PENALIDADE - RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A penalidade exigida da interessada estava prevista no artigo 35, inciso II, da Lei n° 8.212/91. Com o advento da Lei n° 11.941/2009, que inseriu o artigo 35-A na Lei n° 8.212/91, as multas para situações como esta seguem o disposto no artigo 44 da Lei n° 9.430/96. O lançamento está correto e, de acordo com artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a nova regra só se aplica ao caso se for mais benéfica à autuada.

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 e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que negavam provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 16/08/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Em face de Indústria e Comércio Atibaiense de Bebidas em Geral Ltda., CNPJ nº 44.509.677/0001-25, foi lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito nº 35.889.979-6 (fls. 01-111), para a exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, no período de 07/1996 a 01/2003, as quais correspondem: a) à parte dos segurados, sem desconto da remuneração; b) à parte da empresa; c) ao financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho – SAT – no período de 01/96 a 06/97; d) ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — RAT - período de 07/97 a 01/03; e) às destinadas aos terceiros (Salário Educação - 2,5%, Incra - 0,2%, SESI 1,5%, SENAI 1% e SEBRAE 0,6%.

Apreciando o recurso voluntário interposto pela empresa, a Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF proferiu o acórdão nº 2403-000.436, que se encontra às fls. 258-264, cuja ementa é a seguinte:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/1996 a 31/01/2003*

*PRELIMINARMENTE. DECADÊNCIA PARCIAL  
QUINQUENAL. SÚMULA VINCULANTE N 8.  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTOS  
SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
APLICAÇÃO. ART.150, § 4º. CÓDIGO TRIBUTÁRIO  
NACIONAL.*

*O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008,  
declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º*

8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Tratando-se de contribuição social previdenciária, tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se a decadência do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

REGIMENTO INTERNO DO CARF. ART.62-A. VINCULAÇÃO À DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RESP N 973.733/SC. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO. INEXISTÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART.173, I, CTN.

Considerando a exigência prevista no Regimento Interno do CARF no art.62-A, esse Conselho deve reproduzir as decisões do Superior Tribunal de Justiça proferidas em conformidade com o art.543-C do Código de Processo Civil. No caso de decadência de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o RESP n 973.733/SC decidiu que o art.150,§ 4º do Código Tributário Nacional só seria aplicado quando fosse constada a ocorrência de recolhimento, caso contrário, seria aplicado o art.173, I, do Código Tributário Nacional.

PRELIMINARMENTE. CO-RESPONSÁVEIS. SÓCIOS. NOTIFICAÇÃO FISCAL. SIMPLES INDICAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍCIO.

A indicação de sócios na Notificação Fiscal não pode ser interpretada como conduta prejudicial ao sujeito passivo, tendo em vista que tal ato constitui em simples relação dos sócios da empresa à época da autuação, não havendo qualquer tipo de consequência para esses sócios-gerentes, o que só ocorrerá em sede de execução fiscal, após serem preenchidos os requisitos legais autorizadores.

PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. AUTUAÇÃO. GLOSA. COMPENSAÇÃO. PROCEDIMENTO INDEVIDO. DESRESPEITO À ORDEM JUDICIAL. DESRESPEITO AO ART.170-A DO CTN. APLICAÇÃO DE MULTA E JUROS. ART.35 DA LEI N 8.212/91. HIPÓTESE DE OBSERVÂNCIA AO ART.106, II, “C” DO CTN.

O sujeito passivo foi autuado por ter realizado procedimento de compensação indevidamente, tendo em vista que não respeitou

*as determinações previstas na sentença judicial (compensação válida apenas após a homologação do fisco) nem os ditames legais do Código Tributário Nacional, o qual só autoriza, em seu art.170-A, a compensação após o trânsito em julgado da decisão. A cobrança, portanto, será mantida com o acréscimo de multa e juros na forma do art.35 da Lei n 8.212/91 alterado pela Lei n 11.941/2009, devendo ser respeitado o disposto no art.106, II, c, do Código Tributário Nacional.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Eis a anotação do resultado do julgamento: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial acatando a preliminar de decadência até a competência 08/2001 com base nos critérios estabelecidos no Art. 150, § 4º, CTN. Os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari votaram pelas conclusões. 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, caput, da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Vencido na questão da multa de mora o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.”

Intimada do acórdão em 23/05/2011 (fls. 265), a Fazenda Nacional interpôs recurso especial às fls. 268-273, acompanhado dos documentos de fls. 274-275, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Com relação à incidência do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, há nítida divergência entre a decisão recorrida e os acórdãos n<sup>os</sup> 2301-00.283 e 2401-00.120;
- b) Cumpre observar que os acórdãos indicados como paradigma, assim como o acórdão recorrido, foram proferidos após o advento da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, e, portanto, a análise da matéria ocorreu à luz da alteração da redação do *caput* do art. 35 da Lei nº8.212/91;
- c) Insta aqui consignar que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que ora se reporta. Isso porque o que se encontrava em julgamento era o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social e se travou discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009 (fruto da conversão da MP nº 449/2008) no art. 35 da Lei nº8.212/91;
- d) Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolores do acórdão recorrido e do paradigma encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, *caput* (redação revogada e com a novel redação dada pela MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei nº8.212/1991. Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35,

*caput*, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009;

- e) Ao revés, os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para os órgãos prolores dos paradigmas, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. No julgado paradigma, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do *caput* do art. 35 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa;
- f) Dessa forma, uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial no que toca ao diploma legal a reger a aplicabilidade da multa no caso em testilha, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no paradigma, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido;
- g) O artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual esta inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária;
- h) Para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que "não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum";
- i) Nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar a sistemática aplicável para os demais tributos federais;
- j) A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;
- k) Assim, à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido, cumpre a fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;
- l) Por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma

espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN;

- m) Assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata, são exigidos, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício. A multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário. A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente — o que não foi o caso). Essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP nº 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei nº 11.941/09. É o que se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei nº 8.212;
- n) Logo, diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96;
- o) A multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microsistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei nº 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício. A multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si. E deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, diante da literalidade do art. 35-A;
- p) Nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;
- q) Como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS;
- r) A tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, portanto, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso

espontaneamente. Na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido. Houve isto sim lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária;

- s) O lançamento em testilha deve ser mantido, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8212/1991, introduzido pela Lei nº 11.941/2009;
- t) Requer (a) seja conhecido o presente recurso, face à observância aos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo H, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009; (b) 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.

Admitido o recurso por meio do despacho nº 2400-363/2011 (fls. 276-280), a contribuinte foi intimada e, devidamente representada, apresentou contrarrazões às fls. 283-285, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF, por unanimidade de votos, acolheu a decadência para os fatos ocorridos até a competência 08/2001 com fundamento no artigo 150, § 4º, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso com relação à multa, determinando o recálculo com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao artigo 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

A insurgência da recorrente está relacionada à penalidade e sua pretensão é no sentido de que se aplique ao caso a regra do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, no momento da execução do julgado, qual norma é mais benéfica à autuada (se a multa anterior prevista no artigo 35, inciso II, da norma revogada ou a do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91).

Pois bem, as multas incidentes sobre as contribuições previdenciárias em atraso sofreram significativa alteração com o advento da Lei nº 11.941/2009, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449/2008, sendo que a controvérsia trazida à apreciação

deste Colegiado envolve a retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN.

No caso, a penalidade exigida da interessada estava prevista no artigo 35, incisos II e III, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

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

(...)

*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;*

*b) trinta por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;*

*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;*

*d) cinquenta por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento;*

*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;*

*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.*

Com a edição da Lei nº 11.941/2009, a Lei nº 8.212/91 passou a ter o artigo 35-A, dispondo que:

*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.*

A redação atual do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é a seguinte:

*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;*

*(...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Conforme asseverado, a Fazenda Nacional defende a aplicação ao caso da regra do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, no momento da execução do julgado, qual norma é mais benéfica à autuada (se a multa anterior prevista no artigo 35, inciso II, da norma revogada ou a do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91).

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que a penalidade prevista no artigo 35, inciso II, da Lei nº 8.212/91 restou substituída pela norma do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, segundo a qual:

*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.*

Importante trazer à colação o referido artigo 61 da Lei nº 9.430/96, cuja redação é a seguinte:

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Para o acórdão recorrido, portanto, a penalidade estaria limitada a 20%.

---

Segundo penso, está-se diante de multa de ofício, na medida em que a exigência em apreço é feita através de NFLD.

Entendo, pois, que o lançamento está correto e tenho como aplicável ao caso a regra do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, desde que mais benéfica ao contribuinte, de modo que o acórdão recorrido não pode prevalecer.

Observo, contudo, que a penalidade decorrente deste feito não pode exceder 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa lançada.

*(Assinado digitalmente)*

Gonçalo Bonet Allage