



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

**Processo n°** 35078.000355/2007-64  
**Recurso n°** 260.854 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.199 – 2ª Turma  
**Sessão de** 08 de maio de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA DE LIMPEZA E SERVIÇOS URBANOS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 31/03/2003 a 31/12/2005

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Gustavo Lian Haddad.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 15/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

## Relatório

Trata-se de lançamento das contribuições de segurados referentes à parte dos segurados e à cota patronal, incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e constantes em GFIP, no período de março/2003 a dezembro/2005, realizado através da NFLD 37.084.697-4, cientificado o contribuinte em 28/03/07 (fls. 01 a 50).

O Acórdão nº 2.301-002.650, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste CARF (fls. 130/131), julgado na sessão plenária de 13 de março de 2012, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a aplicação da retroatividade da multa mais benéfica resultante da comparação: a) da multa com base 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 (que se refere à multa estabelecida pelo artigo 61, caput e §2º. da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) com b) a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 (presente no crédito lançado neste processo). Transcreve-se a ementa do julgado:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 31/03/2003 a 31/12/2005*

*Ementa: BATIMENTO GFIP X LDC X GPS O lançamento deve ser mantido, haja vista que o sujeito passivo não trouxe elementos que o modifiquem, extinguem ou impedem.*

*MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA Incide 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 ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído*

*pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, desde que mais benéfica ao contribuinte.*

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 (fls. 135 a 149).

Defende a Fazenda Nacional, em seu recurso (fls. 135 a 149), *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 27 de maio de 2009 e consoante recorrido, mas, sim, a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ou seja, a multa a ser comparada seria a de 75%, agora 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 e Segunda Turmas, ambas da Quarta Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber, Acórdão nº 2.402-00.233 e Acórdão nº 2.401-00.120.

Por sua vez, a multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se aplicaria para casos de recolhimento não incluídos em lançamento de ofício, o que não é o caso.

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de fls. 150 a 151.

Devidamente cientificado tanto do acórdão como do recurso especial da Fazenda Nacional (fl. 155), o contribuinte não apresentou contrarrazões.

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) 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:**

(...)

**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 **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 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, 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 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, entendo que deva ser dado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a penalidade nos termos em que constante do lançamento, limitada ao percentual de 75% (limite atual previsto no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade benéfica).

Esclarecendo, na fase de execução desta decisão, é que, em havendo auto de infração correspondente, será aplicada 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.

Destarte, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 35078.000355/2007-64  
Acórdão n.º **9202-003.199**

**CSRF-T2**  
Fl. 164

---

CÓPIA