



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10240.001754/2009-54  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.930 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 23 de setembro de 2021  
**Recorrente** ENTIDADE AUTÁRQUICA DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E EXTENSÃO RURAL DO ESTADO DE RONDÔNIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ / PGACET / PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benigna da multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

**Relatório**

Trata-se de ação fiscal que ensejou as seguintes exigências:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
10240.001754/2009-54	37.181.636-0	Obrigação Principal	Recurso Especial
10240.001755/2009-07	37.210.392-8	Obrigação Principal	Recurso Voluntário
10240.001756/2009-43	37.181.635-1	Obrigação Acessória (AI-68)	Cobrança judicial

O presente processo trata da Obrigação Principal, Debcad 37.181.636-0, por meio do qual são exigidas Contribuições Sociais Previdenciárias referentes ao período de 01/2007 a 12/2008 (Relatório Fiscal de fls. 43 a 170), conforme a seguir:

- da empresa, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço;

- para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados;

- multa sobre o recolhimento em atraso (diferenças de acréscimos legais).

O lançamento foi mantido em primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 18/09/2012, prolatando-se o Acórdão n.º 2302-002.068 (e-fls. 317 a 334), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

Ementa:

PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO COTA PATRONAL. ENTIDADES DE ENSINO. POSSIBILIDADE FRUIÇÃO. ARTIGO 55 DA LEI N.º 8.212/91. APLICABILIDADE.

De acordo com a jurisprudência firmada neste Colegiado, amparada pelas normas legais que tratam da matéria, as instituições de ensino podem se caracterizar como entidades beneficentes de assistência social, de modo a fazer jus à isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, conquanto que observados os requisitos legais exigidos para tanto, prescritos no artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, vigente à época do lançamento.

PARCELAS SALARIAIS INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO. RECONHECIMENTO PELO CONTRIBUINTE ATRAVÉS DE FOLHAS DE PAGAMENTO E OUTROS DOCUMENTOS POR ELE PREPARADOS.

O reconhecimento através de documentos da própria empresa da natureza salarial das parcelas integrantes das remunerações aos segurados torna incontroversa a discussão sobre a correção da base de cálculo.

MULTA MORATÓRIA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

O benefício da retroatividade benigna constante da alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo devido e não recolhido, o mecanismo de cálculo da multa de mora introduzido pela MP n.º 449/08 deve operar como um limitador legal do valor máximo a que a multa poderá alcançar, eis que, até a fase anterior ao ajuizamento da execução fiscal, a metodologia de cálculo fixada pelo revogado art. 35 da Lei n.º 8.212/91 se mostra mais benéfico ao contribuinte, devendo ser aplicado até a competência 11/1998.

A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

#### JUROS/SELIC

As contribuições sociais e outras importâncias, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC, nos termos do artigo 34 da Lei 8.212/91.

Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais diz que 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.

A decisão foi assim registrada:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.*

Cientificada do acórdão em 15/04/2013 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 337), a Contribuinte opôs, em 22/04/2013 (carimbo apostado às e-fls. 340), os Embargos de Declaração de e-fls. 340 a 345, rejeitados conforme o Despacho n.º 2302-002, de 14/04/2014 (e-fls. 349 a 352).

Intimada do despacho que rejeitou os Embargos em 06/05/2014 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 357), a Contribuinte interpôs, em 20/05/2014 (carimbo apostado às e-fls. 359), o Recurso Especial de e-fls. 359 a 396, com fundamento no art. 67, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir as seguintes matérias: cancelamento de isenção/imunidade de Contribuições Sociais Previdenciárias, por falta de cumprimento dos requisitos do art. 55, da Lei n.º 8.212, de 1991; e aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, apenas quanto à **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009** - conforme despacho de 18/08/2015 (e-fls. 399 a 405), o que foi mantido no Despacho de Reexame de mesma data (e-fls. 406 a 407).

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Contribuinte alega:

- no caso dos autos, aplicou-se a multa de mora de 24%, prevista no artigo 35, II, "a", da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação anterior à publicação da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.491, de 2009;

- contudo, a sobredita Medida Provisória, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, alterou o artigo 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, que passou a contar com a seguinte redação: "*Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, 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 n.º 9.430, de 1996";*

- o artigo 61, da Lei n.º 9.430, de 1996, por sua vez, determina que:

"Artigo 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 1.º 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. (...)

**§ 2.º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento**" (grifos da recorrente).

- sendo assim, em decorrência da nova redação dada ao artigo 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, e com base, ainda, no disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, conclui-se que o percentual de multa moratória de 24%, aplicado aos supostos débitos da Recorrente, deve ser reduzido ao patamar de 20%;

- ocorre que, ao analisar o pedido da Contribuinte, o acórdão recorrido manteve o patamar de 24%, ao argumento de que *"Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso";*

- por sua vez, em sentido diametralmente oposto, o acórdão paradigma é claro no sentido de que *"Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, observando que o limite máximo de 20% (vinte por cento) a ser aplicado a títulos de multa moratórias, conforme o art. 62, § 2.º, da Lei n.º 9.430/1998, é inferior à multa moratória aplicada aos valores dos créditos tributários lançados na NFLD, com base no art. 35, da Lei 8.212/1991, com redação anterior à Lei n.º 11.941/2009, o lançamento do crédito tributário deve se adequar a multa moratória à aplicação da menor sanção, reduzindo-se a multa moratória, ex officio, desde que mais favorável ao contribuinte";*

- assim, em caso idêntico, sopesada a legislação tributária aplicável, o acórdão paradigma, em sentido oposto ao que restou decidido pelo acórdão recorrido, reconheceu a necessidade de se reduzir a multa moratória para o patamar de 20%, conforme nova redação do artigo 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, bem como do disposto no artigo 62, § 2.º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Ao final, a Contribuinte pede que seja admitido e provido o recurso, reformando-se o acórdão recorrido, reduzindo-se a multa moratória ao patamar de 20%.

O processo foi encaminhado à PGFN em 18/11/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 415) e, em 1.º/12/2015, foram oferecidas as Contrarrazões de e-fls. 416 a 422 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 423), contendo os seguintes argumentos:

- o artigo 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, na nova redação conferida pela MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP n.º 449 à legislação previdenciária;

- nesse contexto, impende considerar que a Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP n.º 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 tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais;

- a redação do art. 35-A é clara: efetuado o lançamento de ofício das Contribuições Previdenciárias indicadas no artigo 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996;

- assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata é exigido, 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 n.º 449, de 2008, posteriormente convertida da Lei n.º 11.941, de 2009;

- logo, diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das Contribuições Previdenciárias devidas, nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996;

- por fim, cumpre voltar a atenção para o disposto na Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, sobre as regras a serem observadas em razão do advento da MP n.º 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941, de 2009;

- nessa linha de raciocínio, o Auto de Infração de obrigação principal 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 soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Em 27/09/2017, prolatou-se a Resolução 9202-000.139 (e-fls. 424 a 429), que sobrestou o julgamento do processo em razão da decisão do STF, determinando tal providência pelos órgãos administrativos (Petição STF n.º 6.604/2017, nos autos do RE 566.622/RS).

O processo agora retorna para julgamento, conforme despacho de e-fls. 456/457.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido.

De plano, registre-se que, relativamente ao pedido de cancelamento da autuação em razão do julgamento proferido nos autos de ADI, formulado pela Contribuinte às fls. 449 a

455, trata-se de matéria que não pode sequer ser conhecida, já que a ela foi negado seguimento, conforme os despachos de fls. 399 a 407. Com efeito, a única questão devolvida a esta Turma foi a **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009.**

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal, Debcad 37.181.636-0, por meio do qual são exigidas Contribuições Sociais (cota patronal e SAT), referentes ao período de 01/2007 a 12/2008 (Relatório Fiscal de fls. 43 a 170).

O Colegiado recorrido entendeu que, no caso de lançamento de obrigação principal, em que a Contribuinte deixou de declará-la na GFIP, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996, conforme a nova redação do art. 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, dada pelo MP 449, de 2008. Confira-se:

A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. **E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%**; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32-A. (destacamos)

No Recurso Especial, a Contribuinte pede que a multa seja limitada a 20% da Contribuição não recolhida, nos termos do art. 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, que remete à aplicação do art. 61, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Com efeito, o posicionamento adotado pelo Colegiado recorrido, no que tange aos valores exigidos por meio de lançamento de ofício, conflita com o que consta da Nota SEI n.º 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, assim ementada:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991 (incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

A citada nota assim registra:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei n.º 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

(...)

Sucedo que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a

redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

(...)

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

(...)

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

(...)

#### 1.26. Multas

**c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.**

**Resumo:** A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

**Precedentes:** AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Destarte, conforme a nota acima, que segue a jurisprudência do STJ, a aplicação da multa de ofício de 75% não representaria retroatividade benigna, de sorte que ao apelo deve ser dado provimento, para a aplicação retroativa do art. 35, da Lei nº 8.112, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, no caso de lançamento de ofício.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

