



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                   |                                  |
|-------------------|----------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>13971.004283/2010-11</b>      |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 9202-011.334 – CSRF/2ª TURMA     |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 19 de junho de 2024              |
| <b>RECURSO</b>    | ESPECIAL DO PROCURADOR           |
| <b>RECORRENTE</b> | FAZENDA NACIONAL                 |
| <b>RECORRIDA</b>  | N & C INDUSTRIA DE CALCADOS LTDA |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COMPETÊNCIAS ATÉ 11/2008. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, “C”, DO CTN. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008. LEI Nº 11.941/2009. LIMITADA AO PATAMAR DE 20%.

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 em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais realizados pela Administração Tributária em trabalho de fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008, o que envolve competências até 11/2008. A Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME reconhece a consolidação do entendimento para os lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 19 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 659/670) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 850/854) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 12/03/2015, pela 3.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para determinar até a competência 11/2008, recálculo da multa de mora, nas competências em que foi aplicada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor da multa mais benéfico ao contribuinte, consubstanciada no **Acórdão n.º 2403-002.988** (e-fls. 617/648), **complementado pelo acórdão n.º 2201-010.616**, de 10/05/2018 (e-fls. 814/840), este proferido pela 1.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, que decidiu embargos de declaração do Contribuinte, com efeitos infringentes, excluindo da autuação, pela decadência, os lançamentos anteriores à competência 09/2005, o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria **(i) “retroatividade benigna na aplicação da multa”**, cuja ementa do recorrido e de seus aclaratórios e respectivos dispositivos no essencial seguem:

## EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

(...)

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.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

(...)

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar até a competência 11/2008, recálculo da multa de mora, nas competências em que foi aplicada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor da multa mais benéfico ao contribuinte. A partir de 12/2008, o afastamento da qualificação da multa, mantida a multa de ofício de 75%. Vencidos os conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão das multas e qualificação e Carlos Alberto Mees Stringari (relator) na questão da qualificação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

#### EMENTA DOS ACLARATÓRIOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão conter obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão embargada e os fundamentos e questionamentos suscitados.

Uma vez suscitada a falha ou deficiência da decisão analisada, devem ser acolhidos os embargos de declaração a fim de que sejam corrigidos os vícios apontados.

DECADÊNCIA.

Uma vez havendo pagamentos ou não demonstrada a fraude, deve-se aplicar a da regra constante do § 4º do aniso 150 do CTN.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO. DESCUMPRIMENTO.

O excesso de prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11457/07 não tem aptidão para conduzir ao cancelamento do lançamento, pois essa norma não prevê penalidade para seu descumprimento. Ademais, é entendimento pacífico deste tribunal, expresso no enunciado de nº 11 da súmula de sua jurisprudência, que não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

(...)

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos formalizados em face do Acórdão 2403-002.988, de 12 de março de 2015, para, com efeitos infringentes, sanar os vícios apontados nos termos do voto do Relator.

Em face do acórdão recorrido, também, foi interposto embargos de declaração pela Fazenda Nacional (e-fls. 649/655), porém foram rejeitados (e-fls. 656/658).

### Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2401-002.740**, Processo n.º 10670.720075/2010-51 (ementa na íntegra, e-fl. 662/663), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

#### Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E DECLARAÇÃO INCORRETA EM GFIP. MULTA MAIS BENÉFICA. AFERIÇÃO CONSIDERANDO TODAS AS LAVRATURAS EFETUADAS NA AÇÃO FISCAL.

Nos casos em que tenha havido falta de recolhimento das contribuições e declaração incorreta dos fatos geradores em GFIP, para a aferição da multa mais benéfica, deve-se cotejar a soma da multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) e da multa por descumprimento da obrigação acessória (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991) com a atual multa de ofício (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991), prevalecendo a que seja mais favorável ao contribuinte.

(...).

Também, indicou-se como paradigma decisão da 3.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2403-000.035**, Processo n.º 13016.000677/2007-03 (ementa na íntegra, e-fl. 663/665), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

#### Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 – OMISSÃO EM GFIP - MULTA – RETROATIVIDADE BENIGNA.

(...)

A procedência de AI pela omissão de fatos geradores em GFIP está diretamente relacionado ao resultado da NFLD lavrada durante o mesmo procedimento.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.  
(...)

### Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 88/146), após notificado em 28/09/2010, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 34/37).

Consta dos autos que o lançamento destes autos foi de obrigação principal (**DEBCAD 37.300.988-7**), referindo-se ao lançamento das contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à contribuição de Terceiros (Outras Entidades e Fundos) sobre a remuneração paga aos segurados empregados que prestaram serviços para a empresa.

Constituíram fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, discriminadas em folhas de pagamento, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), devido à informação incorreta no campo referente à opção do Simples, no período de 08/2005 a 12/2009. Posteriormente, foram excluídos, pela decadência, os lançamentos anteriores à competência 09/2005.

Também, foi lavrado, na mesma fiscalização, auto de infração por descumprimento de obrigação principal relativo ao lançamento de contribuições devidas pela empresa cota patronal (DEBCAD 37.300.989-5, Processo n.º 13971.004282/2010-69).

Outrossim, houve lançamento do tributo juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), a qual compõe processo próprio.

A controvérsia que remanesce é quanto à forma de aplicar a retroatividade benigna para a multa aplicada nesta obrigação principal considerando fatos geradores até 11/2008, inclusive.

A Administração Tributária, quanto à multa, pretende a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4.º, 5.º e 6.º do art. 32 da Lei 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, acrescido pela Lei 11.941, de 2009.

Enquanto isso, o contribuinte sustenta que não se aplica comparativo de multas, sendo caso de aplicação exclusiva e única do art. 35 na redação vigente à época dos fatos geradores para o período anterior à MP 449/2008, de modo que o cálculo da retroatividade benigna se dá com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia,

limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 07-29.855 – 5.ª Turma da DRJ/FNS (e-fls. 525/548), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade fiscal.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 581/613), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, com seu acórdão integrativo após decisão de embargos de declaração, anteriormente relatados quanto os resultados, ementas e dispositivos, no essencial, objeto do recurso especial de divergência.

#### **Do contexto da análise de Admissão Prévia**

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

#### **Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida**

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“retroatividade benigna na aplicação da multa”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois, nos paradigmas, consigna-se que havendo lançamento do tributo, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96. Logo, esta norma deve ser comparada com a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, inciso II, e do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna. Portanto, quando o acórdão recorrido aplica o art. 35 na redação vigente à época dos fatos geradores para o período anterior à MP 449/2008 (*convertida na Lei 11.941*), sem considerar a comparação das multas feita pela fiscalização, procede com erro.

**Das contrarrazões**

Em contrarrazões (e-fls. 690/713) a parte interessada (Contribuinte), se manifesta pelo não conhecimento do recurso, considerando que a legislação aplicada no recorrido diverge da aplicada no paradigma. Assevera que os acórdãos paradigmas não mencionam os arts. 35, *caput*, da Lei 8.212, 144 do CTN e 61 da Lei 9.430, ao passo que o acórdão recorrido cotejou todos os referidos dispositivos. Aduz que o paradigma 2403-00.035 é do mesmo Colegiado do acórdão recorrido (3.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção).

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente sustenta que o acórdão recorrido é correto e alega que a sistemática da denominada “cesta de multas”, vindicada como a ser aplicada pela União, é uma metodologia superada pelo CARF na aplicação de multas com fatores geradores até 11/2008, inclusive, em razão da MP 449/2008 (convertida na Lei 11.941).

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

**Encaminhamento para julgamento**

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

**VOTO**

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

**Da análise do conhecimento**

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2403-002.988, complementado pelo acórdão n.º 2201-010.616**, que decidiu embargos de declaração, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: “Retroatividade benigna na aplicação da multa”

(i) Paradigma (1): Acórdão **2401-002.740**

(i) Paradigma (2): Acórdão **2403-000.035**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.



O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito da discussão quanto a forma de aplicar e calcular a retroatividade benigna a partir da MP 449/2008 (*convertida na Lei 11.941*), de modo que as ponderações do contribuinte em contrarrazões são rechaçadas, havendo nítido dissídio.

Quanto a alegação de que um dos paradigmas (2403-000.035, datado de 2/04/2010) é da mesma turma prolatora do recorrido (2403-002.988, datado de 12/03/2015), observe-se que no RICARF de 2015 (Portaria MF n.º 343, de 2015) consta a seguinte exceção: “Art. 67, § 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.”

Compulsando as íntegras dos acórdãos cotejados, verifica-se demonstrada a divergência suscitada.

Ora, enquanto no recorrido, o Colegiado entendeu que a multa aplicada deveria obedecer ao previsto no art. 61 da Lei 9.430, de 1996, para compará-la com a multa aplicada nos termos do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, na redação anterior às alterações introduzidas pela Lei 11.941, de 2009, mas com a redação dada já na MP 449, de 2008; nos paradigmas, consignou-se que havendo lançamento do tributo, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que



remete ao art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996, entendendo que esta norma deve ser comparada com a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, inciso II, e do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212, de 1991, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

#### - **“Retroatividade benigna na aplicação da multa”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Sustenta que deve se aplicar a tese estabelecida nos paradigmas denominada na doutrina de **“cesta de multas”** para comparação da mais benéfica ao contribuinte.

Não lhe assiste razão. Explico.

A chamada **“cesta de multas”** se sustentava na construção intelectual na qual o art. 35-A, incluído pela MP 449, de 2008, que estabeleceu a multa de ofício para o lançamento de ofício de contribuições sociais nos mesmos moldes dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 44 da Lei n.º 9.430, procurou sancionar com pena única – em um só momento –, duas condutas tidas por reprováveis, as quais antes do art. 35-A, eram apenadas por duas regras distintas, quais sejam: a extraída do art. 35 (**descumprimento de obrigação principal**) e a deduzida dos §§ 4.º e 5.º do art. 32, inciso IV (**descumprimento de obrigação acessória**). Assim, havia uma lógica no sentido de que ambas as multas anteriormente vigentes fossem, quando aplicadas de forma conexa/associada, somadas e comparadas com aquela decorrente do então novo dispositivo, no patamar ordinário de 75%.

Porém, o fato hodierno é que este entendimento não mais prevalece.

Ora, a temática vem sendo decidida com rotina, de modo diverso, por este Colegiado, conforme hodierno entendimento esposado nos Acórdãos ns.º 9202-010.761, 9202-011.099, 9202-009.703, que ora cito a título exemplificativo.

Como houve mudança legislativa com a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento, prevalecendo a

mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN<sup>1</sup>.

Observe-se que a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova redação para o preceito legal sancionador da Lei n.º 8.212, ademais houve a revogação da Súmula CARF n.º 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que motivou o cancelamento da súmula. Observe-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. LEI VIGENTE NO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 1.022, II, DO CPC. 1.

(...)

2. Desta forma, a atual redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941/2009, mostra-se aplicável ao caso concreto porque a retroação da norma superveniente mais benéfica, em matéria de penalidades na seara tributária, é autorizada pelo art. 106, II, “c”, do CTN.

3. De outra parte, inviável a pretendida aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, incidente apenas em relação aos lançamentos de ofício realizados após a vigência da referida Lei 11.941/2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN (dispositivo esse que impõe ao lançamento a legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação).

4. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp n. 1.696.975/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/11/2017, DJe de 19/12/2017)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...). CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA MORATÓRIA. PERCENTUAL. ARTS. 35 DA LEI N. 8.212/91, E 35-A, INCLUÍDO PELA LEI N. 11.941/09. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA POSTERIOR ESTABELECEENDO PENALIDADE MAIS GRAVOSA. APLICAÇÃO DA DISPOSIÇÃO LEGAL ANTERIOR, MAIS BENÉFICA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN.

(...)

II - *In casu*, controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

III - Esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais

<sup>1</sup> 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.

severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN. Precedentes.

(...)

V - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.234.071/PR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4/4/2017, DJe de 10/4/2017)

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu o tema em **lista de dispensa de contestar e recorrer**, na forma do enunciado “1.26”, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Observe-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao editar o Parecer SEI n.º 11.315/220/ME, ratifica a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, sendo importante transcrever, com a devida vênia, a seguinte fundamentação:

1. Trata-se da Nota Cosit n.º 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN n.º 502, de 12 de maio de 2016[1].

(...)

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

De mais a mais, diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, bem como em razão do tema está incluso em lista de contestar e de recorrer da Procuradoria da Fazenda Nacional, não há motivos para deixar de observar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Aliás, a multa de mora do art. 35 da Lei n.º 8.212 determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal, entretanto o dispositivo foi alterado pela mesma Lei n.º 11.941, de 2009, fruto da conversão da MP 449, de 2008, ocasião em que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, que estabelece multa de 0,33% ao dia, porém limitada aos 20%.

No caso, por outras palavras e sintetizando, para lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, isto é, para lançamentos até 11/2008, inclusive, não se aplica a multa de ofício de 75% (*art. 35-A, da Lei 8.212, combinada com o art. 44 da Lei 9.430*), mas apenas a multa de mora decorrendo de lançamento de ofício, que se limitará a 20%.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

### **Conclusão quanto ao Recurso Especial**

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**