



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

**Processo n°** 10580.725751/2009-59  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.907 – 2ª Turma  
**Sessão de** 13 de abril de 2016  
**Matéria** Multas - retroatividade benigna  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DUTOBRAS CONSTRUÇÕES LTDA E OUTROS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/08/2007

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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso Especial do Procurador provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Patrícia da Silva.

*(assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 25/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de

Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Trata-se do Auto de Infração por descumprimento de obrigação principal, referente às competências 04/05, 05/05, 10/05 e 11/05. De acordo com os Relatórios Fiscais de fls. 01 a 48, os valores que integram a autuação referem-se às contribuições patronais devidas pela empresa incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e às contribuições da empresa para financiamento da aposentadoria especial após 25 anos (Adicional do SAT).

Conforme o Comparativo de Multas às fls. 56, a autuação já foi efetuada levando-se em conta a penalidade mais benéfica para a Contribuinte.

Em sessão plenária de 18/06/2013, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.073 (fls. 836 a 843), assim ementado:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 30/08/2007*

*AFERIÇÃO INDIRETA. NORMA PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ART. 144, § 1º DO CTN.*

*Por ser norma procedimental, a qual estabelece critério de apuração, tem-se que a sua aplicação é imediata, reportando-se à data do lançamento, em razão da exceção ao princípio da ultratividade tributária, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN.*

*MULTA. RECÁLCULO.*

*Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, "c" do CTN.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte."*

A decisão foi assim resumida:

*"ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, conforme o disposto no art. 35 da Lei 8.212/91 (art. 61 da Lei 9.430/96). Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora."*

O processo foi encaminhado à PGFN em 02/09/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 847). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 17/10/2013, o que foi feito em 16/10/2013 (fls. 848 a 861), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 862.

O Recurso Especial está fundamentado no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, e visa rediscutir a **forma de cálculo utilizada para a aferição da multa mais**

**benéfica à Contribuinte, se a da legislação vigente à época dos fatos geradores ou a da legislação vigente no momento da autuação.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-1127/2013, de 04/11/2013 (fls. 462 a 465).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 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 nº 449 à legislação previdenciária;

- 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" (Grau, Eros Roberto. Ensaio e *Discurso* sobre a Interpretação/Aplicação do *Direito*. 2º edição. São Paulo: Melhoramentos, pág. 40);

- 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 tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais;

*"Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos as contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".*

- o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por sua vez, dispõe o 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"*

- 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, de 1991, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- 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 e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias (a respeito, ver as fls. 38/39 do Relatório Fiscal), cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- 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, de

1996, 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;

- 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 nº 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei nº 11.941, de 2009;

- é o que se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei nº 8.212, cuja literalidade se pede vênia para repisar:

*"Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos as contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".*

- 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 (no presente caso concreto, repise-se não houve essa declaração em GFIP), nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- a multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microssistema 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, de 1996, diante da literalidade do art. 35-A;

- nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento sendo o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- 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;

- 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, de 1991 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS;

- a tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP nº 449, de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, 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;

- por fim, cumpre voltar a atenção para o disposto na Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009, sobre as regras a serem observadas em razão do advento da MP nº 449, de 2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

*“Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

***I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:***

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e*

***b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.***

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”*

- caso se entenda pela diversidade de natureza das multas, também não se poderia falar na espécie em retroatividade benigna entre a multa prevista no art. 35 da norma revogada e na novel redação emprestada ao mesmo dispositivo pela Lei nº 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 o art. 35-A da MP nº 449/2008.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido, no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1991 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº 8.212, de 1991, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual 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.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, a Contribuinte quedou-se silente (fls. 869 a 874).

## Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se do Auto de Infração por descumprimento de obrigação principal, referente às competências 04/05, 05/05, 10/05 e 11/05. De acordo com os Relatórios Fiscais de fls. 01 a 48, os valores que integram a autuação referem-se às contribuições patronais devidas pela empresa incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e às contribuições da empresa para financiamento da aposentadoria especial após 25 anos (Adicional do SAT).

Conforme o Comparativo de Multas às fls. 56, a autuação já foi efetuada levando-se em conta a penalidade mais benéfica para a Contribuinte.

Na decisão recorrida, determinou-se o **recálculo da multa**, com base na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, ao artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, com a prevalência da mais benéfica à Contribuinte.

A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que eventual retroatividade benigna seja aferida comparando-se o dispositivo legal aplicado com o art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009.

A retroatividade benigna encontra-se efetivamente prevista no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), conforme a seguir:

*"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."*

No presente caso, os fatos geradores ocorreram à luz de legislação posteriormente alterada, de sorte que a aferição acerca de eventual retroatividade benigna deve ser levada a cabo mediante comparação da redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores, com a sua nova redação, conferida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

### **Redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 28/0

4/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por MARIA HELENA COTT

A CARDOZO

Impresso em 20/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



*“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento:***

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento:***

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá **um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se***

*refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.” (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

**Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:**

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

Confrontados os textos de lei, constata-se que, no caso do acórdão recorrido, comparou-se, para efeito de aplicação da retroatividade benigna, a multa que fora exigida por meio do Auto de Infração de Obrigação Principal, que já levou em conta a opção mais favorável à Contribuinte, com a multa tipificada na nova redação do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, que não demanda lançamento de ofício, eis que se trata de simples mora.

Nesse passo, esclareça-se que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritas multas de mora e multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.



Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a penalidade, nos termos em que figurou no lançamento, que já aplicou a norma mais benéfica (Comparativo de Multas de fls. 56).

*(assinado digitalmente)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora