



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

**Processo nº** 17437.720178/2011-12  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-005.472 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** NORMAS GERAIS - RETROATIVIDADE BENIGNA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ARROZEIRA BOM JESUS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

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. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

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)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes,

Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de exigência referente a:

- contribuições previdenciárias patronais, incluindo as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre a remuneração, aferida indiretamente, de segurados empregados; e parte patronal incidente sobre a remuneração, aferida indiretamente, de contribuintes individuais, todos constantes das folhas de pagamento da empresa São João Comercial de Cereais Ltda., CNPJ nº 06.981.392/000101, nas competências 07/2007 a 12/2008, incluídas as Gratificações Natalinas (13º salários) dos anos de 2007 e 2008 (Debcad nº 37.356.831-2);

- contribuições para outras entidades e fundos: Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária –INCRA, Serviço Social da Indústria – SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, tendo como base de cálculo a remuneração, aferida indiretamente, de segurados empregados constantes das folhas de pagamento da empresa São João Comercial de Cereais Ltda., nas competências 07/2007 a 12/2008, incluídas as Gratificações Natalinas (Debcad nº 37.356.833-9).

Em sessão plenária de 12/02/2015, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.983 (fls. 699 a 713), assim ementado:

*" ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008*

*NULIDADE. Possuindo o Auto de Infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, e não sendo verificadas as hipóteses enumeradas no artigo 59, o lançamento não é nulo.*

*ÔNUS DA PROVA. A impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008*

*PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.*

*No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.*

*MULTA QUALIFICADA.*

*A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.*

**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.*

**MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO**

*Se à época dos fatos geradores a multa de ofício não existia para o tributo em questão, ela deve ser excluída do lançamento.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.”*

A decisão foi assim registrada:

*"ACORDAM os membros do Colegiado por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para, até a competência 11/2008, excluir a multa de ofício e determinar o recálculo da multa de mora, artigo 35, nas competências em que foi aplicada. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão das multas."*

O processo foi encaminhado à PGFN em 09/04/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 556). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a ciência presumida do Procurador ocorreu em 09/05/2015, podendo a Fazenda Nacional interpor Recurso Especial até 24/05/2015, o que foi feito em 14/05/2015 (fls. 715 a 725), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 726.

O apelo visa rediscutir a aplicação da **retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009**. Nesse passo, a Fazenda Nacional pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica:

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; ou

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.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 23/07/2015 (fls. 728 a 735).

Intimada, a Contribuinte ficou-se silente (Despacho de Encaminhamento de fls. 741).

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões. O apelo visa rediscutir a **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.**

Trata-se de exigência referente a:

- contribuições previdenciárias patronais, incluindo as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre a remuneração, aferida indiretamente, de segurados empregados; e parte patronal incidente sobre a remuneração, aferida indiretamente, de contribuintes individuais, todos constantes das folhas de pagamento da empresa São João Comercial de Cereais Ltda., CNPJ nº 06.981.392/000101, nas competências 07/2007 a 12/2008, incluídas as Gratificações Natalinas (13º salários) dos anos de 2007 e 2008 (Debcad nº 37.356.831-2);

- contribuições para outras entidades e fundos: Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação FNDE (SalárioEducação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária –INCRA, Serviço Social da Indústria – SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, tendo como base de cálculo a remuneração, aferida indiretamente, de segurados empregados constantes das folhas de pagamento da empresa São João Comercial de Cereais Ltda., nas competências 07/2007 a 12/2008, incluídas as Gratificações Natalinas (Debcad nº 37.356.833-9).

A retroatividade benigna encontra-se 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 original da Lei nº 8.212, de 1991, 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

*“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.”*

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, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo