



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

**Processo nº** 10320.003535/2009-10  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-006.430 – 2ª Turma  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE CODÓ - CÂMARA MUNICIPAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

**ADICIONAL DE FÉRIAS**

O adicional de 1/3 de férias possui natureza remuneratória, não havendo que se cogitar de sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto na hipótese de férias não gozadas, objeto de indenização.

**PRIMEIROS 15 DIAS DE AUXÍLIO-DOENÇA**

Os valores decorrentes da obrigação legal de pagar o salário devido ao empregado nos primeiros 15 dias de afastamento por doença (também denominado de salário-enfermidade), caracteriza interrupção do contrato de trabalho, mantida sua característica de verba salarial, assim passível de sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, patronal e a cargo do empregado.

**MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO**

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), 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 Ana Cecília Lustosa da Cruz.

## Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2402-004.153, prolatado pela 2<sup>a</sup>. Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup>. Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão plenária de 16 de julho de 2014 (e-fls. 154 a 174). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.*

*O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 02.*

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.*

*Não há incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas ao segurado empregado a título de terço constitucional de férias e sobre a remuneração devida pelo empregador nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por motivo de doença. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ).*

*Integram o salário de contribuição as parcelas pagas ao segurado empregado a título de horas extras e abonos não excluídos pela lei, por constituírem remuneração para fins previdenciários.*

**JUROS. TAXA SELIC.**

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais. Aplicação da Súmula CARF nº 4.*

**MULTA DE MORA.**

*Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.*

*Decisão: por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja afastada a incidência da contribuição social previdenciária sobre a verba paga a título de adicional de 1/3 constitucional de férias, auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento e, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Vencida a relatora quanto à multa aplicada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Julio César Vieira Gomes.*

Enviados os autos à Fazenda Nacional para fins de ciência do Acórdão em 02/09/2014 (e-fl. 175), sua Procuradoria apresentou, em 13/10/2014 (e-fl. 243), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do Anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009 (e-fls. 176 a 189 e anexos).

O recurso continha alegação de existência de divergência interpretativa quanto a duas diferentes matérias, a saber: a) incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento relativo ao adicional de 1/3 de férias e ao auxílio-doença, nos primeiros 15 dias de afastamento e b) aplicação de retroatividade benigna da multa, tendo sido admitido, na forma de despacho de admissibilidade de e-fls. 245 a 251.

As matérias serão a seguir relatadas na ordem em que apresentadas no pleito recursal.

**1) quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento relativo ao adicional de 1/3 de férias e ao auxílio-doença nos primeiros 15 dias de afastamento:**

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido, em 21/11/2012, no Acórdão nº. 2301-03.199, de lavra da 1<sup>a</sup>. Turma Ordinária da 3<sup>a</sup>. Câmara desta 2<sup>a</sup>. Seção, e , ainda, em relação ao decidido, agora pela 2<sup>a</sup>. Turma Ordinária da 3<sup>a</sup>. Câmara desta 2<sup>a</sup>. Seção, no âmbito do Acórdão nº. 2302-01.040, datado de 27/06/2012, julgados cuja ementa e decisão são a seguir transcritas:

**Acórdão 2301-03.199**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/12/2009 a 30/11/2010*

***COMPENSAÇÃO - GLOSA***

*Constatada a compensação de valores efetuada indevidamente pela Prefeitura ou em desacordo com o permitido pela legislação tributária, será efetuada a glosa dos valores e constituído o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis.*

***DECADÊNCIA***

*O direito de compensar valores recolhidos indevidamente extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento indevido*

***ÓRGÃO PÚBLICO***

*Órgão Público está obrigado a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados vinculados ao RGPS que lhe prestam serviços.*

*AUXÍLIO-DOENÇA NOS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO E ADICIONAL DE 1/3 - VERBAS DE CARÁTER REMUNERATÓRIO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.*

*Incide contribuição previdenciária sobre as rubricas pagas pela empresa e que não estão incluídas nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91. O auxílio-acidente possui natureza salarial e integral, consequentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária. A verba recebida a título de férias, com o terço adicional, ostenta natureza remuneratória, sendo, portanto, passível da incidência da contribuição previdenciária.*

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO NA GFIP. INOCORRÊNCIA. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Descabe a aplicação de multa isolada, no caso de compensação indevida, caso não comprovada, pelo fisco, a falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo por intermédio da GFIP.*

*Decisão: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso na questão da multa isolada, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes.*

**Acórdão 2302-01.040**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/08/2006*

*COMPENSAÇÃO. IPI. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.*

*Há vedação legal para realização de compensação de outros tributos administrados pela Receita Federal com as contribuições previdenciárias. As contribuições previdenciárias são vinculadas ao pagamento de benefícios previdenciários, conforme previsto no art. 167, inciso XI da Constituição Federal.*

*COMPENSAÇÃO. ADICIONAL DE UM TERÇO SOBRE AS FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*Conforme expressamente previsto no art. 214, parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, o adicional de um terço de férias integra o salário de contribuição.*

*Recurso Voluntário Negado.*

*Decisão: por unanimidade foi negado provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.*

Quanto à matéria, alega a Fazenda Nacional que:

a) Como se pode observar dos paradigmas acima transcritos, temos que, enquanto o acórdão recorrido entendeu que o adicional de 1/3 de férias, bem como o auxílio doença, nos 15 primeiros dias de afastamento, possuem natureza indenizatória, e, por conseguinte, não haveria incidência de contribuição previdenciária, os acórdãos paradigmas entenderam que tal verba possui natureza remuneratória e, portanto, deve incidir referido tributo. Cumpre ressaltar que, a despeito do entendimento da ilustre Conselheira Relatora, o STF não sedimentou entendimento acerca do tema. Ocorre que a incidência ou não de contribuição previdenciária sobre as parcelas mencionadas encontra-se ainda pendente de solução definitiva, conforme se pode observar do RE 593.068/SC e do RE 565.160/SC em relação aos quais foi reconhecida repercussão geral;

b) A interpretação conjunta dos arts. 195, I e 201,§ 11º, da CRFB leva, irrefutavelmente, à conclusão de que o termo folha de salários, para efeito de cálculo da contribuição para a Seguridade Social, abrange não somente salário, no sentido estrito do termo, mas o *quantum* total efetivamente pago, devido ou creditado ao empregado em razão do contrato de trabalho, independentemente da titulação atribuída à parcela salarial ou remuneratória;

c) o valor pago pelo empregador a título de férias do empregado, inclusive o terço constitucional de férias, possui natureza salarial, salvo quando se referir a férias não desfrutadas, pagas na rescisão do contrato de trabalho, quando, então, passa a ter natureza indenizatória, em consonância com a alínea “d” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 24 de

julho de 1991, o que é referendado, inclusive pelo teor do art. 214, § 4º do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº. 3048, de 1999). Note-se que o termo exclusivamente, utilizado tanto no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, bem como no artigo 214, § 9º do Regulamento da Previdência Social, revela que as exclusões da base de cálculo de contribuições previdenciárias foram expressamente estabelecidas pelo legislador, em *numeris clausus*, sem espaço para inovação, sendo que os artigos 143 e 144 da CLT, mencionados no referido § 9º., não cuidam do terço constitucional de férias, mas do abono pecuniário;

d) face ao seu caráter isentivo, o parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 1991 deve, a teor do art. 111 do Código Tributário Nacional, ser interpretado literalmente, não comportando exegese ampliativa por parte do aplicador da norma;

e) Assim, analisando o caso dos autos à luz dos regramentos legais citados, outra conclusão não há senão aquela que conduz à incidência de contribuições sobre o adicional de 1/3 de férias, como também sobre o auxílio-doença nos 15 primeiros dias de afastamento. Como visto, o legislador constitucional e ordinário previu que a base de cálculo contribuição previdenciária é composta pela totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados a qualquer título;

f) No caso dos pagamentos relativos ao adicional de 1/3 de férias e ao auxílio-doença nos primeiros 15 dias de afastamento, temos que estes apenas não sofreriam a incidência das contribuições previdenciárias caso se enquadrasssem em uma das exceções previstas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, as quais devem ser estritamente observadas conforme dispõe o art. 111 do CTN. Ocorre que, como muito bem descrito pelos acórdãos paradigmáticos, estas verbas não se enquadram em qualquer das hipóteses prevista no diploma normativo acima descrito, uma vez que não possuem natureza indenizatória, mas sim remuneratória.

## **2) quanto à aplicação de retroatividade benigna da multa:**

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido no Acórdão 9202-02.193, de lavra desta 2ª. Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, datado de 27/06/2012, de ementa e decisão a seguir transcritas:

### **Acórdão 9202-02.193**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2004*

*AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.*

*O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem inicio no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL*

*JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.*

*Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Auto de Infração, pertinente ao descumprimento da obrigação principal, declarado parcialmente improcedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, devendo ser excluído da penalidade os valores concernentes à Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar.*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração. No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.*

*Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.*

*Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.*

*Decisão: por unanimidade de votos, em afastar de ofício a multa aplicada em relação aos fatos geradores "Previdência Privada" e "Bolsa Escola", os quais foram excluídos do processo nº 35434.000858/2005-71 (Notificação Fiscal), em face da intimada relação de causa e efeito que os vincula.*

*Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à multa. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad e Susy Gomes Hoffmann.*

*Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à decadência. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.*

---

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito. O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

b) Nessa linha, constata-se que antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada). Com o advento da MP 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei 8.212/91.

b.1) O art. 32-A citado trata de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91. O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.

b.2) Contudo, a MP 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, que corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abrange duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata). Por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas à Seguridade Social foram devidamente recolhidas. Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91;

c) houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96). Nessa linha de raciocínio, a autoridade fiscal agiu corretamente ao aplicar a norma mais benéfica: ou a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº. 449. Cita, ainda, a necessidade de observância da IN RFB nº. 971, de 2009. Nesse contexto e considerando que a autoridade

---

fiscal efetuou o lançamento nos exatos termos determinados pela Instrução Normativa supra, deve ser mantida a multa na forma constante no auto de infração.

Requer, assim, quanto à matéria, que seja conhecido e dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se o lançamento em sua integralidade.

Após a ciência da autuada em 06/04/2016 (e-fl. 253), não houve apresentação de contrarrazões e/ou Recurso Especial de iniciativa da autuada.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, assim, conheço do pleito.

Passo, desta forma à análise de mérito, segregando a análise em tópicos pertinentes a cada uma das matérias recorridas:

**1) quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento relativo ao adicional de 1/3 de férias e ao auxílio-doença nos primeiros 15 dias de afastamento:**

Em análise, o art. 28 da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, mais especificamente o seu caput e § 9º, este último plenamente aplicável também à base imponível da contribuição previdenciária a cargo das empresas, com fulcro no art. 22, §2º do mesmo diploma. A seguir, a redação do dispositivo vigente à época dos fatos geradores em questão:

**Lei 8.212/91**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*(...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*

*c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da*

*Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

*d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.).*

*e) as importâncias:(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

*2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;*

*3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*

*4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*

*5. recebidas a título de incentivo à demissão;*

*6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*

*g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*

*i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*

*l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*s) o resarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)*

Agora, quanto à possibilidade, a qual acedeu o recorrido, de existência de decisão em sede de Recurso Especial capaz de produzir vinculação deste Conselho a seus termos (REsp 1.230.957, julgado sob a sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil), faço notar que tal feito encontra-se, conforme consulta ao site do Supremo Tribunal de Justiça, suspenso, não tendo ocorrido o trânsito em julgado do referido Acórdão por conta de existência de feitos pendentes sobre a matéria com repercussão geral reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Assim, de se rechaçar qualquer violação ao art. 62-A do Regimento desta Casa ao não se adotar o posicionamento ali esposado pelo Egrégio STJ no citado REsp.

Por outro lado, acedo aqui à necessidade de plena observância ao dispositivo legal da Lei nº. 8.212, de 1991 acima reproduzido, plenamente vigente, não só em plena consonância com o art. 62 do referido Regimento, mas também, e principalmente, em plena obediência ao princípio da legalidade que deve nortear a seara do direito tributário material, sem que se possa abrir mão de tal princípio em prol de uma possível "economia processual", note-se, vinculada, nos casos paradigmáticos, a *decisum* ainda não definitivo e, assim, não vinculante, ainda que julgado em sede de recurso repetitivo.

Assim, entendo que, no caso, a celeuma deve se ater à interpretação por este CARF do dispositivo legal em comento (repita-se, plenamente vigente), para fins de definição da incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre as duas verbas sobre as quais o litígio se resume a esta altura, a saber, o adicional (1/3) de férias recebido pelos empregados decorrentes de férias gozadas e os quinze primeiros dias pagos pelo empregador, quando de concessão de benefício a título de auxílio-doença.

A propósito, interpreto, inicialmente, em linha com o esposado pela Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, que trata o referido §9º. do art. 28 de elenco taxativo de exclusões da base de cálculo, podendo-se concluir neste sentido, em meu entendimento, ao se interpretar o referido parágrafo (que em suas numerosas alíneas trata com grande especificidade de cada exclusão, sem a utilização de termos ou descrições de rubricas genéricas) à luz do caput do mesmo artigo, que, a seu turno, estabelece critério quantitativo bastante abrangente da hipótese de incidência, a saber, "a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma".

### **1.1. Quanto ao adicional de férias**

Feita tal digressão, verifico inicialmente, quanto ao adicional de férias, ter se referido o legislador na alínea "d" do já extensivamente mencionado §9º, especificamente e exclusivamente aos valores recebidos a título de férias indenizadas, não havendo motivo, assim, em meu entendimento, para se entender como abrangida na referida exclusão qualquer outro tipo de remuneração (tal como o adicional referente a férias gozadas), em plena consonância com o princípio basilar de hermenêutica de que a lei não contém palavras inúteis (*Verba cum effectu sunt accipienda*). Caracterizada, assim, a intenção do legislador no sentido de restringir a exclusão às férias indenizadas, por não gozadas, sendo de se ressaltar não haver qualquer evidência ou argumentação ser este o caso sob análise (ou seja, não há, *in casu*, qualquer evidência de que se está a tratar, aqui, de férias indenizadas, mas sim de férias normalmente gozadas pelos segurados)

Adicionalmente, verifico se tratar o mencionado adicional de 1/3, no caso de férias gozadas, de verba baseada na existência de vínculo laboral, com destinação livre, exclusivamente a critério do empregado, entendo não se poder falar aqui de exclusão da base de cálculo por conta de sua natureza indenizatória, mantida assim a incidência das contribuições previdenciárias.

Assim, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda nesta seara.

## **1.2. Quanto aos primeiros 15 dias de afastamento do trabalhador por auxílio-doença**

Em linha com o acima disposto, verifico também não fazer parte do rol das exclusões constantes do referido §9º os primeiros quinze dias de afastamento do trabalhador, quando de auxílio-doença, custeados pela empresa na forma legalmente estabelecida (normalmente conhecidos como salário-enfermidade).

Ainda, ao analisar o artigo 60, caput e parágrafo 3º, da Lei nº. 8.213, de 24 de julho de 1991, verifico que tais dispositivos, quando interpretados conjuntamente, apontam para hipótese de interrupção do contrato de trabalho durante os primeiros 15 dias de afastamento do empregado, caracterizadas aqui a manutenção da outorga de salários, do vínculo contratual, bem como o cômputo deste intervalo para fins de tempo de serviço, até que a incapacidade laboral do empregado torne-se juridicamente relevante e, assim, este passe a auferir o benefício do auxílio-doença, agora a partir do 16º dia. A partir de então, tem o empregado seu contrato suspenso (em licença não remunerada). Reza o dispositivo (redação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores em questão):

*Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

(...)

*3º Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral. (Redação Dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99) (g.n.)*

*§4º A empresa que dispuser de serviço médico, próprio ou em convênio, terá a seu cargo o exame médico e o abono das faltas correspondentes ao período referido no § 3º, somente devendo encaminhar o segurado à perícia médica da Previdência Social quando a incapacidade ultrapassar 15 (quinze) dias.*

Diante de tais dispositivos legais, entendo que o melhor posicionamento é o de que se está, também aqui, ou seja, no caso da verba paga referente aos primeiros 15 dias de afastamento do trabalhador por auxílio-doença, diante de verba de natureza nitidamente remuneratória, salarial, passível de incidência das contribuições previdenciárias, sem que se possa cogitar de exclusão da rubrica da base de cálculo da contribuição devida, seja pelo empregador seja pelo empregado, visto, note-se, de forma consistente, não restar tal verba mencionada no já tratado art. 28, §9º, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, também dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a esta rubrica.

Destarte, quanto à primeira matéria em análise, voto por prover o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

## **2) quanto à aplicação de retroatividade benigna da multa:**

Aqui, sob análise, a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

<b><u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u></b>	<b><u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u></b>
<p><i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 2º As informações constantes do</i></p>	<p><i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de</i></p>

<p>documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p>2008).</p>
<p>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
<p>§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p>§ 4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
<p>0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo</p>	<p>§ 5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
<p>6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo</p>	<p>§ 6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
<p>16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo</p>	<p>§ 7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
<p>51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo</p>	<p>§ 8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
<p>101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo</p>	<p>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p>
<p>501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo</p>	<p>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p>
<p>1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo</p>	<p>§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
<p>acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo</p>	<p>Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
<p>§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº</p>	<p>I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
	<p>II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez</p>

<p>9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>(...)</p> <p>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá</p>	<p>informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.:</p> <p>I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II - R\$ 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>(...)</p> <p>Art. 35. 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 nº 9.430, de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
--	---

<p><i>ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></li> <li><i>b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></li> <li><i>c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></li> </ul> <p><i>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></li> <li><i>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></li> <li><i>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).</i></li> <li><i>d) cinqüenta 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).</i></li> </ul> <p><i>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação</i></li> </ul>	<p><i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></li> <li><i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></li> <li><i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></li> <li><i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></li> </ul> <p><i>III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></li> <li><i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></li> <li><i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></li> <li><i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></li> </ul> <p><i>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i></p> <p><i>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p>
--	--

<p><i>dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>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).</i></p> <p><i>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).</i></p> <p><i>§ 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.</i></p> <p><i>§ 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.</i></p> <p><i>§ 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.</i></p> <p><i>§ 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 cinqüenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p>	
--	--

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa interpretado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por aplicar a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Com a devida vénia ao entendimento esposado no recorrido, entendo, a propósito, que, em verdade, o referido art. 35, da Lei nº. 8.212, de 1991, regrava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento ou Auto de Infração pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, tal como aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento simultâneo das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal, o que não se confunde, note-se, com a hipótese de aplicação do novo art. 32-A, que se limita a meu ver, a casos onde houver somente a falta de apresentação da GFIP no prazo fixado ou a apresentação com incorreções ou omissões, sem que se esteja a cogitar aqui de lançamento de ofício.

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter agora, a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a regrar a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo a constatação, através de procedimento de ofício, tanto de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

#### **Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira**

“

(...)

*Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.*

*Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.*

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.

**Lei 8.212/1991:**

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

**I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):**

(...)

**II - para pagamento de créditos inclusos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):**

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.); são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo); são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do

*CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

*Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.*

*Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.*

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)).*

*Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.*

*(...)”*

#### **Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira**

**Santos**

*"(...)*

*Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.*

*As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.*

*Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração*

*legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.*

*Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.*

*A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AlIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.*

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades lançadas no presente auto, bem como aquelas aplicadas no âmbito do auto de obrigação acessória vinculado, limitado o somatório de ambas ao patamar estabelecido pelo art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996 (75%), na forma propugnada pela Fazenda Nacional.

Não há que se falar, com base no entendimento acima, uma vez se estando diante de lançamento de ofício, em comparação segregada de multas ou da existência, aqui, de multa de natureza moratória, limitada ao percentual de 20%, nem tampouco de aplicação do novo art. 32-A da Lei nº. 8.212, de 1991.

O percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

De se notar, por fim, a plena aplicabilidade da solução acima a todos os lançamentos, sejam estes de obrigações principal e/ou acessória, conforme muito bem observado pelo voto da Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no âmbito do Acórdão 9202-05.782, de 26 de setembro de 2017, *verbis*:

*(...)*

---

*Por fim, destaca-se que, independente do lançamento fiscal analisado referir-se a Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Acessória (AIOA), este último consubstanciado na omissão de fatos geradores em GFIP, lançados em conjunto, ou seja formalizados em um mesmo processo, ou em processos separados, a aplicação da legislação não sofrerá qualquer alteração, posto que a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009 contempla todas as possibilidades, já que a tese ali adotada tem por base a natureza das multas. (grifos não presentes no original).*

(...)"

Assim, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional também quanto a esta segunda matéria, de forma a que se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

### **3. Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Heitor de Souza Lima Junior