



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



**Processo n°** 15586.000992/2010-99  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-009.715 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de agosto de 2021  
**Recorrente** COMPANHIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS.  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não há autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N° 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI n° 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n° 8212/91.

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 maioria de votos: I) em negar-lhe provimento quanto à assistência médica destinada aos dependentes, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento; e II) em dar-lhe provimento relativamente à retroatividade benigna, vencidos os conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator) e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

(Documento assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Sheila Aires Cartaxo Gomes, e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente, momentaneamente, o conselheiro Maurício Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n.º 2401-003.008, proferido na Sessão de 14 de maio de 2013, que negou provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo, a seguir reproduzido:

ACORDAM os membros do colegiado, negar provimento ao recurso: I) pelo voto de qualidade, para a rubrica seguro de vida em grupo, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial nesta parte; II) por maioria de votos para a rubrica assistência médica, vencidos os conselheiros Elias Sampaio Freire e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento parcial nesta parte; III) por maioria de votos quanto a multa aplicada, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que cancelavam a multa; e IV) por maioria de votos, quanto aos juros sobre a multa, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que cancelavam os juros sobre a multa.

O Acórdão foi assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**SEGURO DE VIDA EM GRUPO. FALTA DE PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

Para que não haja incidência de contribuições sobre a parcela paga pela empresa individualmente para cada segurado, a título de seguro de vida em grupo, é obrigatória a previsão do benefício em norma coletiva de trabalho.

**ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

Não são excluídas do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

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

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

**MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que é inconstitucional.

**JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB.**

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

**INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Incidem juros sobre a multa de ofício, a serem aplicados após a constituição do crédito.

O recurso visava rediscutir as seguintes matérias: i) Seguro de vida em grupo; ii) Assistência médica aos dependentes dos segurados; e iii) Multa – retroatividade benigna. Em exame preliminar de admissibilidade, contudo, a presidência da Câmara de origem deu seguimento ao apelo apenas em relação às matérias **ii) Assistência médica aos dependentes dos segurados; e iii) Multa – retroatividade benigna.**

O contribuinte apresentou agravo, os quais foram rejeitados.

Em suas razões recursais, quanto à matéria assistência médica aos dependentes o contribuinte aduz, em síntese, que ao estender a cobertura da assistência médica aos dependentes dos seus empregados, não deixou de cumprir o requisito do art. 28, § 9º “q”, antes foi além, e por isso foi punida; que a posição do acórdão recorrido de que o benefício visa a propiciar à empresa um quadro saudável de empregados não se sustenta; que a saúde dos familiares também é importante para o bom desempenho dos empregados; que os pagamentos em questão foram feitos diretamente às empresas operadoras dos planos de saúde, não se constituindo em qualquer forma de remuneração; que o acórdão recorrido deixou de observar o disposto nos artigos 6º e 7º, iv da Constituição Federal que assegura a todos o direito à saúde. Cita jurisprudência do CARF.

Sobre a matéria Retroatividade Benigna, aduz o contribuinte que a penalidade aplicável é a multa de mora, aplicada na proporção de 20%, sendo esta a mais benéfica.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais sustenta a manutenção do Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, o presente processo decorre do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.291.964-2 pelo qual se exige do contribuinte contribuição dos segurados (empregados temporários e avulsos), incidente, dentre outras rubricas, sobre diferenças de Contribuição Social incidente sobre gastos com cobertura de planos de assistência médica destinados aos dependentes dos segurados. Começo pelo exame da matéria “assistência médica aos dependentes dos segurados”. Como se colhe do relatório, discute-se a possibilidade de exclusão do salário-de-contribuição da parcela correspondente a gastos com assistência à saúde destinada aos

dependentes do empregado. Segundo o Relatório Fiscal, como política de Recursos Humanos a empresa concedia a todos os segurados planos de assistência médica, extensivo aos dependentes. A autuação refere-se à parcela dos pagamentos referentes aos recursos destinados à cobertura da assistência médica aos dependentes.

Pois bem, é cediço que a incidência das contribuições previdenciárias tem regramento próprio, estabelecido pela Lei nº 8.212/1991, norma especial que afasta a incidência de outras de índole geral. E é o art. 28, inciso I, dessa norma que define o conceito de salário-de-contribuição, base de cálculo da exação. Confira-se:

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)

É patente a abrangência do conceito, que inclui os “ganhos habituais sob a forma de utilidade”. Por outro lado, o mesmo artigo 28, no seu parágrafo 9º (na redação vigente à época dos fatos), relaciona as hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, dentre eles a alínea “q”, que trata especificamente dos gastos com assistência de saúde, matéria de que se cuida aqui. Vejamos:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

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)

Note-se que a norma em nenhum momento se refere a assistência prestada aos dependentes. E se a norma não se refere aos dependentes, tratando-se de norma excepcional, não cabe ao intérprete incluí-los.

Contra o argumento de que é comum e natural que a assistência à saúde deva beneficiar também os dependentes, observo que, ao excluir do conceito de salário de contribuição os gastos com assistência a saúde, a norma não visa conceder um benefício assistencial ao empregado, que seria extensível a sua família, mas a propiciar meios de preservação da saúde do próprio empregado, em benefício do trabalho. E, nesse sentido, não se justifica a exclusão do conceito de salário-de-contribuição dos gastos com assistência a saúde dos dependentes, os quais figurariam como pagamento na forma de utilidades.

A situação, a meu juízo, se assemelha, nesse aspecto, ao fornecimento de bolsas de estudo, antes da alteração introduzida no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 112.513, de 2.011. Ali, claramente se trata de capacitação para o trabalho, e aqui de preservação das condições físicas e de saúde para o trabalho.

Portanto, não há previsão legal expressa para se estender a exclusão do salário-de-contribuição da parcela correspondente a gastos com assistência à saúde de dependentes, e a

interpretação das normas envolvidas desautoriza o entendimento de que o benefício deveria ser estendido aos dependentes. Ao contrário, a meu juízo, o objetivo da norma é a preservação das condições de trabalho do próprio empregado.

Não merece acolhida, portanto, a pretensão do contribuinte quanto a esta matéria.

Sobre a outra matéria – retroatividade benigna- registre-se de início, por relevante, que da mesma ação fiscal e referente aos mesmos períodos, houve lançamentos por descumprimento de obrigação principal e acessória. O que o contribuinte reivindica é que a multa devida seja a multa moratória, no percentual de 20%, a qual considera ser a mais benéfica.

Pois bem, antes das alterações introduzidas pela Medida Provisória n.º 449, de 2008, a Lei n.º 8.212, de 1991 previa, para os casos de lançamento de ofício de contribuições sociais de que trata os incisos “a”, “b” e “c”, do parágrafo único, do art. 11, a incidência de uma penalidade para o caso de falta de declaração em GFIP de verba tributável (art. 32, § 5º) e outra penalidade pelo recolhimento insuficiente (art. 35, II). Eis a redação dos referidos dispositivos, antes da MP n.º 449, de 2008:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

§ 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.

[...]

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

[...]

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;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- 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;
- 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;

Incidiam, portanto, duas penalidades para duas infrações materialmente distintas: a falta de declaração de verba tributável e o recolhimento insuficiente do tributo.

A partir da vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, essas duas penalidades foram substituídas por uma só: a multa prevista no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996. Vejamos:

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, por sua vez, prescreve:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e

II – (VETADO).

Para aferir qual a penalidade mais benigna, se a prevista anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008 ou a posterior à mudança legal, devemos sopesar, consideradas as naturezas materiais das infrações previstas, isto é, a relação entre as condutas e as infrações previstas, aquela menos onerosa para o infrator, conforme entendimento consolidado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016):

**AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.**

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - 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. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Como, para as duas condutas: a falta de declaração e o pagamento insuficiente, para as quais a legislação anterior previa a incidência de duas penalidades, cumulativamente, a nova legislação prevê apenas a incidência de uma única penalidade, na aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar a soma das multas previstas (arts. 35, II, e 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991) à multa prevista na nova legislação (art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

Mais especificamente, como a nova legislação prevê multa de 75%, na ausência de evidente intuito de fraude, haverá retroatividade benigna se a penalidade aplicável, segundo a legislação vigente à época do lançamento, ultrapassar esse percentual. No caso de incidência das multas previstas nos §§ 4º e 5º, do art. 32 e do art. 35, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, se a soma das duas penalidades for superior a 75%. No caso de aplicação, por qualquer razão, de apenas uma das penalidades, a comparação deve ser feita com o valor desta. Esse é o entendimento compatível com a posição da Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, segundo entendimento também consolidada deste Colegiado, conforme voto proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei 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:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes 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 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei n.º 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei n.º 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

Cumprido ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

A citada Portaria 14, de 2009, que, vale ressaltar, está em perfeita consonância com a jurisprudência do CARF, é clara quanto aos procedimentos a serem observados para aplicação, em cada caso, da retroatividade benigna. Vejamos:

Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de

obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009, que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pelo contribuinte e. no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

## **Voto Vencedor**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado

Fui designado para redigir o voto vencedor no tocante à retroatividade benigna. A propósito, embora eu tenha divergido do ilustre Relator no tocante à primeira matéria (assistência médica a dependentes dos empregados), fui vencido neste particular, de modo que o presente voto restringe-se à retroatividade benigna.

A pretensão do sujeito passivo tinha óbice na Súmula CARF 119, a qual, todavia, foi revogada em 06/08/2021. O enunciado sumular tinha a seguinte redação:

**Súmula CARF n.º 119:** No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Diante da revogação do aludido enunciado, o qual era de observância obrigatória por parte dos Conselheiros do CARF, penso que o tema em discussão deve ser decidido nos limites da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, “b”, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide:

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

[...]

Sucedem que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

[...]

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

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008).

Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, “c”, do CTN.

[...]

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

jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

[...]

#### 1.26. Multas

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

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

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

Recentemente, a Procuradoria editou o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual reitera a aplicabilidade da NOTA SEI, mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, veja-se o item 10 do Parecer:

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

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização<sup>1</sup>. Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa *material* decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executividade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma *presunção formal de correção*, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”<sup>2</sup>.

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.

<sup>2</sup> Obra citada, p. 514.

27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

A fiscalização, ao aplicar ao lançamento o disposto no art. 35-A da Lei 8212/91 e fixar a multa em 75%, destoou da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem como da Nota e do Parecer acima, segundo os quais é aplicável a retroatividade benigna do art. 35, na atual redação.

Em sendo assim, deve ser dado provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci