



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



|                   |                               |
|-------------------|-------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>16327.001466/2009-26</b>   |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 9202-011.292 – CSRF/2ª TURMA  |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 22 de maio de 2024            |
| <b>RECURSO</b>    | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE      |
| <b>RECORRENTE</b> | BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL              |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/12/2003 a 28/02/2006

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

A Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME admite que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Na aferição da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito dar-lhe provimento para determinar a retroatividade benigna, considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso de recurso especial interposto pelo BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. em face do acórdão nº 2202-004.715 (f. 229/246), prolatado pela Segunda Turma Ordinária da segunda Câmara desta Segunda Seção de Julgamento deste eg. Conselho que, após ser integrado pelos acórdãos nºs 2202-005.054 (f. 260/272) e 2202-008.486 (f. 345/350), reconheceu a decadência até a competência 11/2004, inclusive, além de determinar fosse a multa recalculada em observância ao disposto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

Colaciono, por oportuno, a ementa dos retromencionados acórdãos e seus respectivos dispositivos:

**ACÓRDÃO Nº 2202-004.715**

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/12/2003 a 28/02/2006

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

A Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições

previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

LUVAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. *HIRING BONUS*.

Não integra o conceito de salário de contribuição os valores pagos à título de bônus de contratação (também denominado de "luvas" ou "hiring bonus") quando não restar demonstrado que foram pagos em decorrência da prestação de serviço.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB no 14/2009, se mais benéfico ao sujeito passivo. (f. 229)

**Dispositivo:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência dos fatos geradores até nov/2004, inclusive; e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para determinar que o recálculo da multa aplicada seja realizado nos termos da Portaria PGFN/RFB no 14/2009, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias. (f. 229)

### **ACÓRDÃO Nº 2202-005.054**

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/12/2003 a 28/02/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TEXTO DA EMENTA. VOTO VENCEDOR.  
CONTRADIÇÃO. ACOLHIMENTO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanar contradição existente no voto vencedor e na ementa do acórdão.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INTEGRATIVOS

Acolhemse embargos de declaração para reratificar acórdão e atribuir-lhes efeitos integrativos, quando inexistente omissão, contradição e/ou obscuridade, porém vislumbra-se questão que pode ser melhor aclarada. (f. 260)

**Dispositivo:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem atribuir-lhes efeitos infringentes, para: i) sanar a omissão apontada quanto à matéria hiring bonus, retificando-se o voto vencedor e a ementa, nos termos do item "1" do voto do relator; ii) reratificar o acórdão quanto à matéria "decadência", com efeitos meramente integrativos. (f. 260)

### **ACÓRDÃO Nº 2202-008.486**

#### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/12/2003 a 28/02/2006  
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Verificada a existência de omissão no voto condutor do acórdão embargado, devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanar o vício apontado.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES SUSCITADAS EM RECURSO QUE NÃO FORAM APRESENTADAS EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO DAS PROVAS APRESENTADAS SOMENTE EM RECURSO POR PRECLUSÃO.

Nos termos do art. 14 do Decreto no 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Consideram-se, portanto, preclusas as alegações da contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento. (f. 345)

**Dispositivo:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem atribuir-lhes efeitos infringentes, somente efeitos integrativos, para conhecer em parte do recurso voluntário, à exceção das alegações quanto à improcedência do lançamento no que diz respeito às verbas pagas a título de previdência complementar. (f. 345)

Cientificada, apresentou o recurso especial de divergência (f. 362/389) suscitando a interpretação divergente da legislação tributária com relação às seguintes matérias:

**Nº 01:** Não incidência da Contribuição ao FNDE sobre as verbas de “Previdência Complementar/Luvas”. Paradigmas: acórdãos nºs 2301-003.775 e 2301-003.776

**Nº 02:** Não enquadramento do caso na regra preclusiva prevista no art. 17, do Decreto nº 70.235/72, e necessária apreciação dos argumentos apresentados pela Recorrente em sede recursal. Paradigmas: acórdãos nºs 9101-004.513 e 9101-000.514,

**Nº 03:** Aplicação da retroatividade benigna da Lei nº 11.941/09. Paradigmas: acórdãos nºs 2301-003.732 e 2201-003.559

O despacho inaugural de admissibilidade (f. 597/606), houve por bem dar seguimento parcial ao recurso especial interposto, “quanto à matéria aplicação retroativa da Lei nº 11.941, de 2009.” (f. 606)

Manejado agravo (f. 614/619), veio a ser rejeitado nos termos do despacho às f. 630/634.

Em 12 de abril de 2023 remetidos os autos à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (f. 644), tendo sua ciência atestada pela petição às f. 646.

Às f. 651 o recorrente requereu a exclusão das multas, com arrimo no disposto no §9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 14.689/23, ao argumento de que o processo teria sido resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

Conforme relatado, noticiando fato superveniente – qual seja, a edição da Lei nº 14.689/23, pede a exclusão das multas.

Há se se pontuar ter o recurso especial cognição restrita, razão pela qual tem esta eg. Câmara competência para apreciar, exclusivamente, as matérias previamente admitidas em sede de exame de admissibilidade. Escapando o pleito ao que dado seguimento pelo despacho de admissibilidade, o caso é de não conhecimento.

De toda sorte, ainda que fosse possível analisar o pedido formulado, ausentes elementos para que seja acolhido.

Consabido que a Lei nº 14.689/23 promoveu modificação do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, incluindo o §9º-A, que determina que

[f]icam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.

A novel legislação trouxe ainda, em seu art. 15, que o

disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

Assim, entendo que, para o acolhimento do pleito, necessário haja decisão definitiva pelo voto de qualidade em âmbito administrativo – o que vislumbro neste caso, eis que não admitida a rediscussão de mérito no recurso especial manejado pelo sujeito passivo – e ainda prova do estágio em que atualmente se encontra a cobrança do crédito tributário – o que não vislumbro nestes autos. Quiçá, quando apreciado o agravo que confirmou a negativa de seguimento, optou por provocar o Poder Judiciário para resolução da controvérsia. Caso tenha havido decisão de mérito proferida pelo TRF competente, não poderia se valer no disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235. Ainda que fosse possível conhecer do pedido formulado, certo não ser possível, neste momento, deferi-lo.

O recurso, como escorreitamente apontado no despacho de admissibilidade é tempestivo, além de preencher os demais pressupostos, mormente mediante a comprovação da similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, bem com a demonstração do dissídio jurisprudencial. Em suma,

verifica-se a divergência suscitada, na medida em que no recorrido a comparação para a multa mais benéfica foi feita entre a antiga redação do art. 35 com o art. 35-A da Lei n. 8.212, de 1991, incluído pela Lei 11.941, de 2009; ao passo que no paradigma o entendimento foi de que tal comparativo deve ser feito entre a redação original do art. 35 com a nova redação desse artigo trazida pela Lei 11.941, de 2009.

Preenchidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade, **conheço do recurso especial do sujeito passivo.**

Pretende a parte ora recorrente seja “corrigida a análise sobre a retroatividade das penalidades previstas pela MP nº 449/08” (f. 388) ou, *subsidiariamente*, a aplicação “da orientação da PGFN para limitar a multa a 20%.”

A controvérsia era outrora pacificada pela Súmula CARF nº 119, que veio a ser neste ano cancelada, conforme consta da Portaria do Ministério da Economia nº 9.910, publicada no dia 18 de agosto de 2021. Inexistindo entendimento vinculante, passo declinar as razões que demonstram a pertinência do pedido da recorrente.

A Procuradoria da Fazenda Nacional editou o Parecer SEI Nº 11315/2020/ME, ratificando a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que trata da “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer”, a qual peço vênia para transcrever, no que importa:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

(...)

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

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

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

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

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

O mesmo entendimento é colhido em precedente da eg. Câmara Superior, cujos acórdãos restaram assim ementados:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2002  
RECURSO ESPECIAL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.

Em havendo falta de interesse recursal, é descabido o conhecimento do recurso especial.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei no 8.212/1991 pela Medida Provisória no 449/2008, convertida na Lei no 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI no 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI No 11.315/2020/ME. Em vista do entendimento jurisprudencial, dos atos editados pela Fazenda Nacional e da revogação da Súmula CARF no 119, inviável a aplicação da multa mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º ou 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei no 11.941, de 2009. (**CARF**. Acórdão nº 9202-010.761, sessão de 27 de junho de 2023.)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

**DECADÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CORRELATA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Extinta a obrigação principal pela decadência, a retroatividade benigna da multa por descumprimento da obrigação acessória correlata deve ser aplicada mediante a comparação entre a multa do art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449, de 2008, e a multa do art. 32-A, da

Lei nº 8.212, de 1991, acrescida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. (CARF. Acórdão nº 9202-011.099, sessão de 19 de dezembro de 2023).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.**

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Afasta-se a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, 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 realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN. (CARF. Acórdão nº 9202-009.703, sessão de 23 de agosto de 2021.)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

(..).

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.**

Conforme a Nota SEI nº 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 nº 8212/91. **OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. SÚMULA CARF 148.**

Em se tratando de obrigações acessórias, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I, do CTN).

Súmula CARF nº 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN. (CARF. Acórdão nº 9202-010.760, sessão de 27 de junho de 2021.)

O pedido subsidiário há de ser acolhido, eis que em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito dou-lhe provimento para determinar a retroatividade benigna, considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**