



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10552.000608/2007-26
ACÓRDÃO	9202-011.805 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANONIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2005

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. ENTENDIMENTO SUMULADO. OMISSÃO DE FATO GERADOR EM GFIP.

Conforme Súmula CARF nº 196, na aplicação 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 (obrigação principal). 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, lançada isoladamente ou não, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devido a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

No caso envolvendo a entrega de GFIP com omissões de fatos geradores, a antiga multa deve ser comparada com a nova multa prevista no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 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 da Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de fls. 6445/6456 interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2201-011.186 (fls. 6347/6359), o qual conheceu em parte o recurso voluntário do contribuinte, para dar parcial provimento ao recurso, apenas para determinar a aplicação da retroatividade benigna, mediante a comparação entre a multa prevista no inciso IV e § 5º, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91, assim como para aplicar neste lançamento, no que for cabível, os reflexos da decisão proferida nos processos das obrigações principais, exceto em relação à decadência, conforme ementa abaixo disposta:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2005

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. 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.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE DE NORMAS. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009.

Restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 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 artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória aludida no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da retroatividade benigna dá-se a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) com aquela prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

Ainda conforme o acórdão recorrido, o presente caso envolve o lançamento de multa pela apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias:

Puras do Brasil Sociedade Anônima foi autuada por haver apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Segundo o Relatório Fiscal da Infração, fl. 12, não foram declarados os fatos geradores decorrentes da prestação de serviços por contribuintes individuais, valores pagos a título de aluguel, seguro de vida e locação de veículos a contribuintes individuais, valores pagos a título de aluguel, previdência privada, assistência médica, empréstimo e locação de veículos a segurados empregados e os serviços prestados por contribuintes individuais por intermédio de cooperativas de trabalho.

O Relatório Fiscal da Multa Aplicada, fls. 13/14, consigna a aplicação da multa de R\$ 2.555.630,04 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e trinta reais e quatro centavos), conforme demonstrado nas planilhas 1 a 64, que integram o Auto de Infração.

Ao apreciar o caso, a Turma recorrida entendeu por aplicar a retroatividade benigna para o cálculo da multa, *“para que se aplique à Recorrente o disposto no **art. 32-A, II** da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009”*.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou os embargos de declaração de fls. 6375/6377, por entender que o recorrido incorreu em omissão pois deixou de manifestar qual dos incisos do art. 32-A seria aplicável ao caso. Contudo os embargos foram rejeitados (fls. 6436/6438).

Após tomar ciência da decisão que negou os aclaratórios em 08/03/2024, o contribuinte interpôs o recurso especial de fls. 6445/6456 em 11/03/2024 visando rediscutir as seguintes matérias: **a) retroatividade benigna – enquadramento da multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009; e b) inexistência de prestação de informações em GFIP sobre serviços prestados por contribuintes individuais por meio de cooperativas de trabalho pela inconstitucionalidade material e formal do art. 1º da Lei n. 9.876/99.**

Pelo despacho de fls. 6472/6479, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão apenas da matéria **“a) retroatividade benigna – enquadramento da multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009”**, com base no acórdão paradigma nº 2302-003.715.

O contribuinte interpôs o agravo de fls. 6486/6493, o qual foi rejeitado pelo despacho de fls. 6496/6499.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 6508/6514.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- a) **retroatividade benigna – enquadramento da multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009** (paradigma nº 2302-003.715)

I. CONHECIMENTO

Em suas razões, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido entendeu por aplicar a retroatividade benigna mediante a comparação com a hipótese prevista no inciso II do art. 32-A da Lei n. 8.212/91, o qual *“se refere aos casos de entrega após o prazo ou ausência de entrega da GFIP”*.

Alega ter prequestionado o fato mediante embargos de declaração, mas que foram rejeitados.

Assim, entende pela divergência de entendimento jurisprudencial, visto que o precedente apontado como paradigma decidiu, em situação fática similar, pela aferição da penalidade benigna mediante comparação com o disposto no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 6347/6359):

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 164/172, a qual julgou procedente em parte, o lançamento por descumprimento de obrigação acessória.

Reproduzo o relatório da decisão de primeira instância, por bem sintetizar os fatos:

Puras do Brasil Sociedade Anônima **foi autuada por haver apresentado (...) GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.** Segundo o Relatório Fiscal da Infração, fl. 12, não foram declarados os fatos geradores decorrentes da prestação de serviços por contribuintes individuais, valores pagos a título de aluguel, seguro de vida e locação de veículos a contribuintes individuais, valores pagos a título de aluguel, previdência privada, assistência médica, empréstimo e locação de veículos a segurados empregados e os serviços prestados por contribuintes individuais por intermédio de cooperativas de trabalho.

O Relatório Fiscal da Multa Aplicada, fls. 13/14, consigna a aplicação da multa de R\$ 2.555.630,04 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e trinta reais e quatro centavos), conforme demonstrado nas planilhas 1 a 64, que integram o Auto de Infração.

(...)

Voto

Necessidade de redução da multa aplicada – determinação constante da Lei nº 11.941/2009

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente o disposto no art. 32-A, II da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009, seguimos o entendimento exarado pelo Ilustre Presidente desta 1ª Turma Ordinária, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que foi relator do Processo nº 16327.721425/2012-55, acórdão nº 2201-008.973, julgado nesta mesma data, 09 de agosto de 2021, em que concordo com suas razões e me utilizo como razão de decidir:

(...)

Sendo assim, deve ser adotado o entendimento acima esposado, ou seja, para os períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09, deve ser aplicada a retroatividade

benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91 (**CFL 68**), para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 2302-003.715:

Acórdão 2302-003.715

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

(...)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das Contribuições Previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, § 3º da Lei 8.212, de 1991, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, § 5º, da mesma lei. Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212, de 1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente previstas com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c”, do CTN).

(...)

Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória, DEBCAD nº 37.241.002-2, lavrado em 09/11/2009, em face de IRMANDADE DE SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE IGARAPAVA no valor de R\$ 319.003,20 (trezentos e dezenove mil e três reais e vinte centavos) em virtude da **apresentação pela empresa de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – Fundamento Legal AI 68**, no período de 01/2006 a 12/2007.

(...)

Voto

(...)

Da insubsistência do Auto de Infração pela superveniência de lei mais benéfica, mediante a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN

(...)

No caso dos autos, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado por ter a Contribuinte omitido fatos geradores em GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da Contribuição devida e não declarada.

Entretanto, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o dispositivo acima foi revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I:

(...)

Portanto, o comparativo da norma mais favorável à Contribuinte deverá ser feito cotejando-se o art. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo aplicada a multa mais favorável.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido o entendimento foi no sentido de que, em relação à retroatividade benigna, deve-se comparar a multa dos §§ 4º e 5º do inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à vigência da Lei nº 11.941/2009, com a multa do inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, enquanto no paradigma, a Turma entendeu que na aplicação da retroatividade benigna, deveria comparar a multa aplicada com base na legislação anterior com aquela prevista no inciso I, do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O ponto acima foi objeto de embargos de declaração por parte do contribuinte.

Trecho dos Embargos de Declaração:

2. Ocorre que o art. 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/09, disciplina duas multas diversas, nos seguintes termos:

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.

3. A multa prevista no inciso I se refere aos casos de omissão ou informações incorretas em GFIP, enquanto a multa prevista no inciso II se refere aos casos de entrega após o prazo ou ausência de entrega da GFIP.

(...)

5. Como se percebe, a autuação está sustentada na suposta apresentação de informações incorretas, e não na entrega em atraso da GFIP (ou ausência de entrega). Portanto, trata-se de clara hipótese de incidência da multa prevista no inciso I do art. 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/09.

Contudo, os aclaratórios foram rejeitados, ante o entendimento pela inexistência da omissão apontada:

Da leitura do inteiro teor do acórdão e das alegações apresentadas pela embargante, verifica-se que não há omissão que possa suscitar o acolhimento dos embargos.

O voto condutor do acórdão assim se manifestou:

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente **o disposto no art. 32-A, II da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009, (...)**

Assim, não procede a alegação de omissão no acórdão.

Desta forma, encontra-se prequestionada a matéria, merecendo conhecimento o recurso especial da contribuinte, pois enquanto o acórdão recorrido determinou a comparação da penalidade aplicada com a nova multa prevista no art. 32-A, inciso II da Lei nº 8.212/91, o acórdão paradigma, em situação fática similar (multa pela apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – CFL 68) decidiu pela comparação com a penalidade prevista no art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91.

II. MÉRITO

A questão envolvendo a forma de comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna da multa imposta no caso de descumprimento da obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, encontra-se bem resumida pela Súmula CARF nº 196, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 196:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) **em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.**

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633."

Evidente que não se discute, no caso, que esta seria a forma de comparação mais correta. A questão que acarretou o manejo do recurso especial foi a determinação, acórdão no recorrido, para a comparação com a penalidade prevista no art. 32-A, inciso II, da Lei nº 8.212/91 para o presente caso, que envolve a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Entende a contribuinte que a comparação deve ser feita com a penalidade prevista no inciso I do mesmo dispositivo.

Reputo com razão o inconformismo da contribuinte.

Em princípio, é válido confirmar que o presente caso envolve a multa CFL 68, por ter a contribuinte apresentado GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 (redação anterior à Lei nº 11/941/2009), e não multa por falta de apresentação de GFIP, esta prevista no §4º do mesmo dispositivo legal citado, conforme atesta o auto de infração (fls. 02 e ss):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

§ 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:

(...)

§ 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.

Sendo assim, é evidente que a penalidade, para fins de retroatividade benigna, deve ser comparada com a prevista no art. 32-A, inciso I, conforme nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009, por envolver caso de apresentação de GFIP com incorreções ou omissões, pois a multa do inciso II pressupõe a falta de apresentação de GFIP, o que não é o caso dos autos:

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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.

Como acima esclarecido, o inciso II envolve situação em que o contribuinte não apresenta a GFIP, ou a apresenta após o prazo, o que não é o caso dos autos.

Sendo assim, entendo que o acórdão recorrido deve ser corrigido na parte em que determinou a aferição da retroatividade benigna com base no inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, enquanto a aferição deve ser feita mediante comparação com o inciso I do citado dispositivo, pois o caso envolve apresentação de GFIP com omissões ou incorreções.

Do acima exposto, entendo que deve dado provimento ao pleito da contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto CONHECER do recurso especial da Contribuinte, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim