



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



**Processo nº** 11330.000863/2007-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.713 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de abril de 2024  
**Recorrente** MEXTRA COSMETICOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/09/1999 a 31/12/2004

DESproporcionalidade DA MULTA. JUÍZO DE CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. Súmula CARF nº 2.

RECONHECIMENTO DE PARCELAMENTO. INCOMPETÊNCIA CARF.

Pedidos de parcelamento devem ser direcionados à autoridade administrativa tributária da Delegacia da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição de forma expressa, não podendo deduzi-la no CARF, que não tem competência para deferir parcelamentos.

RELEVAÇÃO DA MULTA. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de se exigir que a obrigação seja cumprida. Para relevação da multa é imperioso a ocorrência dos requisitos do art. 291, § 1º do RPS. A correção da falta deve ocorrer até a decisão de primeira instância da autoridade administrativa

CUMULATIVIDADE DE MULTAS. INOCORRÊNCIA.

A multa por descumprimento de obrigação acessória não se confunde com a multa de mora que acompanha o crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal. A natureza distinta das infrações admite a cumulação, nos termos da lei, sem que haja qualquer vício.

RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICABILIDADE.

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. Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da

Lei n.º 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A, I, da mesma lei, acrescido pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

Recurso Voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicando-se a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfica ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 12-25.549 - 14a Turma da DRJ/RJ1 de 13 de agosto de 2009 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

### Relatório Fiscal (fls 02/89)

Em 13/11/2006 foi lavrado auto de infração n.º 37.046.944-5 referente ao descumprimento de obrigação acessória por omissão de rendimentos informados em GFIP no período de 09/1999 a 12/2004, com fundamento na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, paragrafo 5º.

Os valores não declarados advieram da omissão de remunerações creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais por meio de cartão FlexCard. Não foram constatadas circunstâncias agravantes ou atenuantes, foi aplicada multa conforme legislação vigente.

### **Impugnação** (fls 102/112)

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 27/11/2006, na qual em síntese alega que:

1. *a penalidade pelo erro no preenchimento da GFIP pode ser relevada, nos termos do § I o do art. 291 do Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999*

*(Regulamento da Previdência Social - RPS), uma que resultou não de omissão dolosa do contribuinte, mas de efetivo eixo de interpretação da legislação. Importa destacar que o contribuinte, ao ter seu entendimento da legislação contestado pelos agentes fiscalizadores, prontamente firmou "Lançamento de Débito Confessado" e retificou todas as GFIP, conforme cópias juntadas à presente petição. Considerando esse fato e a inexistência de circunstâncias agravantes, como expressamente reconhecido pelos agentes fiscalizadores no Auto de Infração, faz o contribuinte jus ao benefício de relevação da pena imposta na autuação fiscal ora impugnada.*

2. *o valor da multa lançado no presente Auto de Infração não merece prosperar em função de diversos fatores, dentre os quais o inadequado critério utilizado no cálculo da pena aplicada à Impugnante, a superposição de multas em relação aos mesmos fatos e a manifesta desproporcionalidade em relação às supostas infrações cometidas.*
3. Ocorre que o presente Auto de Infração vem imputar uma multa autônoma pela não inclusão dos valores dos prêmios em questão nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias apresentadas nas GFIPs, a despeito do LDC já ter incluído uma multa pelo não pagamento das contribuições.
4. Da análise do artigo 32, IV, §§ 4º e 5º da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, extrai-se que a multa aplicada pela não inclusão em GFIP de valores de contribuição previdenciária supostamente devidos deve corresponder a 100% da contribuição não recolhida, limitada ao teto fixado em função do número de segurados. SENDO QUE O Auto de Infração ora impugnado está exigindo uma multa calculada em função do número total de segurados da Impugnante, o que não está de acordo com o artigo 32, IV, §§ 4º e 5º da Lei 8.212/1991.

**Acórdão** (fls.1514/1526)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir::

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/09/1999 a 31/12/2004

Correção das Informações. Inocorrência. Relevação. Indeferimento. Obrigações Distintas. Cumulação de Multas. Possibilidade. Valor da Infração. Proporcionalidade. Retroatividade Benigna. Prazo Decadencial. Súmula Vinculante N° 08 do STF.

1. Para que se obtenha a relevação da multa prevista no art. 291 §1º do Dec 3.048/99, é necessária a correção dos valores declarados em GFIP.

2. Não há qualquer ofensa à proporcionalidade na apuração do valor, quando o método de cálculo do auto de infração encontra vinculação direta com o volume financeiro omitido na GFIP e limite no porte da empresa.

3. A multa por descumprimento de obrigação acessória não se confunde com a multa de mora que acompanha o crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal. A natureza distinta das infrações admite a cumulação, nos termos da lei, sem que haja qualquer vício.

4. Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo CTN - Lei 5.172/66, fato que implica a revisão dos créditos em fase de cobrança administrativa.

5. Diante de obrigação acessória, o direito da 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, de acordo com o inciso I do art. 173 do CTN.

6. Em decorrência da aplicação da retroatividade benigna da multa trazida pela MP 449/08 (convertida na Lei 11.941/09), nos autos de infração por obrigação acessória, o valor da multa a ser calculado no momento da quitação deverá respeitar o limite máximo imposto pela nova legislação.

Foi julgado PROCEDENTE EM PARTE a autuação, *subsistindo a quantia de R\$ 566.905,50, devendo ser respeitada a legislação de regência no que tange à retroatividade benigna nos termos do item 50 do voto.*

**Recurso Voluntário** (fls.1529/1536)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 17/12/2009 no qual expressa o seu inconformismo como transcrito:

**DA DECISÃO RECORRIDA**

1 A decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento deixou de relevar a penalidade, sob o fundamento de que as novas GFIPs apresentadas não teriam sanado as incorreções verificadas pela fiscalização. Além disso, não reconheceu a inaplicabilidade da cumulação de multas, cuja hipótese de incidência é precisamente a mesma: o não recolhimento de contribuições previdenciárias. Igualmente rejeitou a alegação de desproporcionalidade da multa aplicada, ignorando a quantidade efetiva de segurados cujas informações foram prestadas com incorreção. Finalmente, reconheceu a decadência parcial em razão da aplicação da Súmula nº 8 do STF e a aplicação retroativa da Lei 11.941/09.

2 No entanto, apesar de reconhecer tal retroatividade, a decisão não aplica o disposto no art. 32-A, inciso II, incluído pela nova lei.

**DA DEVOLUÇÃO DE TODA A MATÉRIA IMPUGNADA PARA ESTE CONSELHO**

3 A Recorrente devolve toda a matéria de defesa para apreciação por este Conselho, reiterando todos os termos e argumentos da impugnação, bem como apresenta novas questões, decorrentes de fatos novos.(..)

Finaliza o presente solicitando que

a) seja relevada a penalidade em razão das novas GFIP apresentadas, que demonstram a boa-fé da Recorrente;

b) por eventualidade, nessa ordem,

i) seja reconhecida a anistia da multa em razão de ter a nova multa aplicável ao caso a natureza de multa de ofício e da inclusão do valor do crédito tributário decorrente da obrigação principal no parcelamento instituído pela Lei 11.941/09;

ii) seja reconhecida a inacumulabilidade das multas por descumprimento de obrigação acessória intrinsecamente ligada ao descumprimento da própria obrigação principal (*non bis in idem*); ou

iii) seja reduzida a multa para o menor dos seguintes valores: R\$ 20,00 por cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas; ou o resultante da aplicação da multa original com base exclusivamente na quantidade de segurados omitidos.

Finaliza, pedindo a reforma do Acórdão.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório.

## Voto

Conselheiro José Márcio Bittes, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

## MÉRITO

Embora o RECORRENTE tenha devolvido toda a matéria para julgamento neste CONSELHO, a matéria a ser apreciada cinge-se à multa aplicada, tanto quanto a sua procedência tanto quanto a sua forma de cálculo.

Quanto a relevação da multa em função da boa-fé da RECORRENTE, entende-se que tal pleito não encontra guarita no ordenamento jurídico, ao contrário, caso a má-fé fosse reconhecida haveria, em tese, um agravamento da multa, o que não ocorreu. Para a relevação da multa é necessário que sejam observados os requisitos do art. 291, § 1º do RPS e a correção da falta ocorra até a decisão de primeira instância da autoridade administrativa, o que não se verificou.

Em relação a procedência, tenta a RECORRENTE afastá-la devido a sua eventual anistia decorrente da alteração legislativa que lhe conferiu a natureza de multa de ofício tendo sido incluída no parcelamento da obrigação principal nos termos da Lei 11.941/09. A seguir transcreve-se esta fundamentação:

8 A decisão recorrida fixa o entendimento de que a "multa [aplicável à infração imputada à recorrente] foi modificada" e que "a nova multa" dá "novo tratamento à matéria e englobando [sic], em seu corpo, o descumprimento da obrigação acessória que, antes, conduzia a levantamento em autuação distinta", como se lê à fl. 1.498, no parágrafo 25.

9 Tal assertiva, em verdade, reconhece uma alteração substancial da penalidade aplicável ao descumprimento da obrigação acessória de declarar os fatos geradores das contribuições previdenciárias. Anteriormente à Lei 11.941/09, como diz a decisão, a multa de mora por atraso no recolhimento das contribuições era de 20% e, com a nova lei, passou a ser de 75%, em razão da aplicação do novel art. 35-A, que determina a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 aos lançamentos de ofício das contribuições previdenciárias:

*Lei 8.212/91*

*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. (Incluído pela Lei 11.941, de 2009)*

*Lei 9.430/96*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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: (Redação dada pela Lei 11.488, de 2007)*

10 Como se vê, a nova lei unificou as infrações a obrigações acessórias e a obrigações principais, reunindo-as em um só tipo infracional e atribuindo a esse novo tipo uma só pena, que é a multa de 75% sobre o valor das contribuições lançadas de ofício, como foi o caso da LDC 37.046.945-3. Portanto, tem razão o relator da decisão quando afirma que a Lei 11.941 deu novo tratamento à matéria, de forma que vale transcrever outro importante trecho de seu voto condutor:

*43. No regime anterior à MP 449/08, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições, a saber:*

*43.1. uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no art. 32, inciso IV, e § 5- da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.528/97; e*

*43.2. multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no art. 35 da Lei 8.212/91, com redação da Lei 9.876/99, além, por certo, do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.*

*44. No regime estabelecido pela MP 449/08 (convertida na Lei 11.941/09), que revogou o art. 32, § 5º, deu nova redação ao art. 35 e incluiu o art. 35-A na Lei 8.212/91, esta mesma infração ficou sujeita a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07. Ou seja, a infração descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o quantum não recolhido com a devida multa) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete à aplicação da multa de ofício.*

**11 Não há dúvidas do entendimento fixado na decisão recorrida. A controvérsia, no momento, se relaciona com os efeitos da inclusão da dívida decorrente da obrigação principal no parcelamento instituído pela mesma Lei 11.941/09, fato que ocorreu posteriormente à prolação daquela decisão (documentos anexos).**

12 Pois bem, de acordo com a forma de apuração do valor devido, indicada nos parágrafos 46 e 47, deverá ser considerado o menor dos dois valores encontrados pela aplicação das fórmulas previstas nos parágrafos 46.1 e 46.2.

13 O valor resultante da fórmula do parágrafo 46.1 é de R\$ 1.087.175,81 (R\$ 566.905,50, do presente caso, acrescido de R\$ 520.270,31, conforme LDC 37.046.945-3, em anexo). Já a aplicação do parágrafo 46.2 traz um resultado de R\$ 1.632.799,82. Portanto, de acordo com os parâmetros da decisão recorrida, fica mantido o menor valor, nos termos do parágrafo 47:

*47. para as competências até a entrada em vigor da regra estabelecida pela MP 449/2008, caso o somatório previsto no item 46.1 seja inferior ao cálculo do item 46.2, será preservado o valor do item 46.1 [...]*

14 Assim, à primeira vista, pode parecer que a solução mais benéfica para a Recorrente seja a aplicação da legislação anterior à MP 449/08, já que a aplicação à soma das duas multas não ultrapassa o valor da nova multa de 75% do valor do débito, conforme demonstrado. No entanto, o caso concreto apresenta uma peculiaridade que deve ser levada em conta para se aferir qual dos regimes legais é de fato mais benéfico para a Recorrente. Tal peculiaridade é a já mencionada adesão da recorrente ao parcelamento instituído pela Lei 11.941/09, que traz em seu bojo a anistia da multa de mora e de ofício, aplicáveis aos débitos incluídos no parcelamento previsto no art. 38 da Lei n. 8.212/91, como é o caso da LDC 37.046.945-3:

#### *Seção II*

*Do Pagamento ou do Parcelamento de Dívidas Decorrentes de Aproveitamento indevido de Créditos de IPI, dos Parcelamentos Ordinários e dos Programas Refis/Páes e Paex [...]*

*Art. 3o No caso de débitos que tenham sido objeto do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, do Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, do parcelamento previsto no art.38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, observar-se-á o seguinte:[...]*

*§ 2o Serão observadas as seguintes reduções para os débitos previstos neste artigo:[...]*

*IV - os débitos anteriormente incluídos no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, terão redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.*

15 Como se vê, ao se considerar essa anistia para a multa de ofício, a aplicação da nova pena de multa (de 75% sobre o valor das contribuições não recolhidas), que unifica as duas penas existentes anteriormente à MP 449/08 (uma para descumprimento de obrigação acessória e outra em caso de obrigação principal) é mais benéfica para a Recorrente, na medida em que a multa de ofício foi integralmente reduzida, isto é, anistiada, em razão da inclusão da dívida objeto da LDC 37.046.945-3 (que abrange as competências objeto do presente caso) no novo parcelamento.

16 Além disso, trata-se de uma questão de isonomia. Imagine-se, por exemplo, que uma empresa tenha sido atuada já na vigência da MP 449/09, diga-se, em janeiro de 2009. Nesse caso, já teria havido a aplicação da multa unificada, de 75% do valor das contribuições não recolhidas, e a inclusão dessa dívida no parcelamento da Lei 11.941/09 beneficiaria essa empresa com a redução integral da multa. É esse cenário, representativo do benefício decorrente da alteração da legislação, inclusive da legislação que outorga anistia, que deve ser considerado como paradigma para a determinação da legislação aplicável ao presente caso, por ser o mais benéfico.

17 Dar à Recorrente um tratamento diferente, unicamente em razão do momento em que foi atuada, seria negar a essência da retroatividade benigna da lei, cuja plenitude reside na busca do tratamento mais benéfico possível, inclusive em respeito ao princípio do "in dúbio pro contribuinte", consagrado no art. 112 do Código Tributário Nacional, mais precisamente no que se refere à punibilidade (extinta ou não pela anistia), e à natureza da penalidade aplicável (se multa por descumprimento de obrigação acessória ou por lançamento de ofício).

18 Com efeito, uma interpretação sistemática da legislação tributária leva à inexorável conclusão de que as consequências de fatos ocorridos anteriormente à MP 449/08 devem ser as mesmas daquelas de fatos ocorridos posteriormente a tal alteração legislativa e à Lei 11.941/09, desde que sejam ,oais favoráveis ao contribuinte.

19 Assim, desde já requer sejam aplicadas ao presente caso as normas da Lei 11.941/09, para reconhecer que o crédito tributário ora cobrado é atualmente integrante da multa por lançamento de ofício relativa à LDC 37.046.945-3 e, em razão da inclusão desse último crédito tributário no parcelamento instituído por aquela lei, como demonstrado, foi integralmente reduzida, por força do seu Art. 3º, §2º, inciso IV.

20 Eventual questionamento acerca da interposição do presente recurso, no sentido de que possa parecer incoerente, já que a pretensão da Recorrente é de se beneficiar da anistia da Lei 11.941/09, que pressupõe a desistência de processos administrativos, pode ser explicado. É que a não interposição do presente recurso produziria o efeito contrário ao desejado pela Recorrente, uma vez que o valor de R\$ 566.905,50 seria imediatamente incluído como dívida confessada de maneira irrevogável e irretroatável e não sofreria redução integral, já que, ao menos formalmente, o valor do crédito tributário ainda é considerado oriundo de multa por descumprimento de obrigação acessória, não está vinculado ao LDC 37.046.945-3 e não usufruiu de nenhum benefício a não ser o próprio parcelamento. Por isso é necessária a manifestação deste Conselho, já que o fato que autoriza a aplicação da nova legislação da maneira pleiteada é posterior à decisão recorrida e portanto não foi submetida à apreciação da Delegacia de Julgamento.

A RECORRENTE procura de forma articulada demonstrar que a MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, teve, em função das alterações legislativas ocorridas com o advento da MP 449/08, a sua natureza transformada em MULTA DE OFÍCIO e, portanto, em razão da adesão ao parcelamento da obrigação principal, estaria anistiada, por força da redução em 100% prevista na Lei 11941/09.

Em suma, a RECORRENTE pretende que o valor por descumprimento de obrigação principal seja reconhecido como abrangido pelo parcelamento da OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ou seja, uma espécie de reconhecimento tácito do parcelamento da referida multa.

Ora, o eventual acatamento desta tese, teria como consequência processual o não conhecimento do RECURSO INTERPOSTO por renúncia tácita em virtude do parcelamento, cabendo a unidade de origem a sua liquidação. Além do que, o CARF não tem competência para determinar a inclusão de qualquer débito em parcelamento.

O CONTRIBUINTE deveria ter incluído o débito aqui discutido no parcelamento citado sendo impossível que este CONSELHO o faça. Ademais, a tese de que se teria operado a ANISTIA não encontra qualquer subsídio jurídico, uma vez que este instituto, assim como a isenção, deve ser previsto de forma explícita, NOS TERMOS DO ART. 180 e ss do CTN, o que não ocorreu.

Quanto a alegação de que as multas aplicadas implicam em *bis in idem*, pois a multa por descumprimento de obrigação acessória está intrinsecamente ligada ao descumprimento da própria obrigação principal, também não merece ser acolhida, por se tratar de fatos geradores distintos, embora tenha tido tratamento modificado ao longo do tempo. Neste sentido segue excerto do voto recorrido (Fls. 1518/1519):

**Da Acumulação da Multa da LDC com a Multa do presente AI**

22. Quanto à possibilidade de acumulação da multa de mora do LDC, com a multa por descumprimento de obrigação acessória presente neste AI, há de se observar a natureza distinta das mesmas, não sendo possível tomar por base a afirmativa constante na impugnação, de que a conduta do contribuinte fora a mesma: "não recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos por terceira empresa aos segurados da impugnante".

23. Note-se que houve, na verdade, 2 condutas distintas: a) o não recolhimento no tempo oportuno, o que acarreta a incidência da multa de mora prevista na LDC; b) a não declaração dos respectivos fatos geradores em GFIP, o que leva à incidência da multa por descumprimento de obrigação acessória presente neste AI.

24. Em abstrato, nada impede a ocorrência da declaração em GFIP sem o respectivo recolhimento, bem como a possibilidade de utilização de recolhimentos ou sobre dos mesmos feitos a maior, de forma a configurar a existência de recolhimentos sem que haja a respectiva declaração. Em suma, não há uma mesma conduta, razão pela qual não há qualquer óbice à cumulação da multa de mora do LDC com a multa por descumprimento de obrigação acessória. Existe sim, dois fatos (não declarar e não recolher) que desencadearam seus respectivos efeitos.

25. Com as modificações trazidas pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/09, adveio a metodologia de englobar os dois autos (obrigação acessória e principal) num único auto de infração quando ocorre o não recolhimento concomitante à não declaração, valendo ressaltar que, no capítulo próprio deste voto, será tratada a questão da retroatividade benigna. Todavia, por hora, deve apenas ficar claro que a multa foi modificada (a nova multa, em 75%, supera a multa de mora do LDC - que na fase inicial era de 20%, dando novo tratamento à matéria e englobando, em seu corpo, o descumprimento da obrigação acessória que, antes, conduzia a levantamento em autuação distinta).

(..)

Portanto, não há que se falar em acumulação indevida das multas ou, dito de outra forma, não há como reconhecer a acumulabilidade das multas.

Por fim o RECORRENTE alega que não foi aplicada a retroatividade benigna da forma como deveria. A DRJ afirma que não haveria possibilidade nem de se aplicar a retroatividade benigna, uma vez que deve-se considerar a situação do parcelamento da obrigação principal, nos termos a seguir transcritos:

#### **Dos Efeitos da Lei 11.941/09 sobre a Apuração da Multa**

40. Não obstante a verificação da procedência parcial do auto de infração, há de se observar que a multa, por ser considerada penalidade, está sujeita às regras de retroatividade previstas no art. 106 CTN, especialmente no que tange a apuração de seu *quantum*.

41. Assim sendo, a hipótese reclama análise mais cuidadosa sobre os efeitos da nova redação dada pela Lei 11.941/09 aos arts. 32 e 35 e inclusão dos arts. 32-A e 35-A na Lei 8212/91, visando descortinar o novo sistema jurídico para aplicação de multas aos débitos previdenciários.

42. Com a edição do novo diploma, estabeleceram-se dois regimes jurídicos atinentes à aplicação de multa aos débitos previdenciários: o regime anterior à MP 449/08 e o regime posterior à MP 449/08 (convertida na Lei 11.941/09). Para os fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória, é indubitável a aplicação do novo regime. Todavia, para os fatos geradores ocorridos em período anterior a sua vigência, para que se estabeleça a legislação mais benéfica ao contribuinte, a ótica a ser

preservada é a das conseqüências tributárias para a infração cometida. Em outras palavras, ao considerarmos determinada infração, cumpre analisar quais as penalidades vigentes antes da MP 449/08 e as agora estabelecidas para a infração em estudo, comparando-se caso a caso, competência a competência, qual o regime jurídico mais benéfico, se o anterior ou posterior à modificação.

(43e 44. – já transcritos - ..)

46. No caso concreto, há de se executar dois cálculos por competência:

46.1. (Cálculo com base na legislação vigente à época do Fato Gerador) Somar o valor devido à previdência social apurado no auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória, com o valor da multa de mora aplicada sobre a obrigação principal devido à Previdência Social conforme a fase em que se encontra o crédito tributário, nos termos da tabela do art. 35 da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99.

46.2. (Cálculo com base na mesma infração sob a égide da Lei 11.941/09) Calcular o valor da nova multa, considerando que, sobre os valores não declarados e não recolhidos, incide 75% sobre o valor devido à previdência na obrigação principal, consoante o art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07;

47. Para as competências até a entrada em vigor da regra estabelecida pela MP 449/2008, caso o somatório previsto no item 46.1 seja inferior ao cálculo do item 46.2, será preservado o valor do item 46.1, com a aplicação da multa prevista em ambos os créditos tributários. Caso contrário, será mantida a multa prevista no crédito atinente à obrigação principal até o limite de 75% e subsistirá um valor remanescente do auto por obrigação acessória no montante da diferença estabelecida pelo valor previsto no item 46.2 menos a multa aplicada no crédito referente à obrigação principal.

48. Como se depreende do art. 35 da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99, o valor da multa no auto de obrigação principal irá variar conforme a fase em que se encontre o crédito tributário. Em especial, a LDC referente ao processo 37.046.945-3 (que trata da obrigação principal) encontra-se, no momento deste julgado, com o pagamento das parcelas em curso mediante parcelamento feito na Procuradoria, e, assim, sujeita à multa pertinente à fase em que se encontra.

49. Cumpre ressaltar que qualquer alteração no trâmite do parcelamento poderá gerar variação da multa aplicada, o que torna inócua a realização do cálculo do valor do presente auto de infração neste momento.

50. Para observância do limite que se deve aplicar em função da retroatividade benigna, devemos ter em mente que, pelos critérios da nova legislação, o valor deste AIOA 68 somado ao valor da multa aplicada na LDC 37.046.945-3 está limitado, por competência, a 75% do valor total das contribuições devidas na citada LDC (sem considerar multa e juros), assim, no momento do pagamento, deverá ser verificado o valor remanescente deste AIOA de forma a preservar esta regra.

**51. Como visto, tornar-se-ia inócua, neste momento, a realização de cálculos com base na aplicação retroativa da nova legislação ao presente lançamento, pois a adoção do teto estabelecido pelos novos critérios depende do estágio em que se encontra os créditos tributários consubstanciados na obrigação principal (na espécie, a LDC mencionada), uma vez que sua multa pode avançar com o tempo. Destarte, a definitiva liquidação do presente lançamento deve ser feita apenas no momento do pagamento.**

**52. Em síntese, a retroatividade benigna deve ser observada e aplicada no momento do pagamento, razão pela qual deve-se manter integralmente o valor**

**deste auto de infração no presente instante, para as competências não decadentes, posto que procedente o levantamento originalmente feito.**

Contudo, tal aplicação já foi objeto de súmula neste Conselho, que se encontra revogada:

Súmula CARF n.º 119

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Súmula revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

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. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019 - Efeito vinculante revogado pela Portaria ME 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021).

Diante da revogação desta súmula, o entendimento quanto a matéria passou a ser O SEGUINTE, *negritei*:

Numero do processo: 10283.004295/2009-64

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Mar 09 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Thu Mar 16 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2001 AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONEXÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O julgamento proferido no auto de infração contendo obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração contendo obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.. RETROATIVIDADE BENIGNA. De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei n.º 8.212/1991 pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, relativamente ao descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei n.º 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

Numero da decisão: 2401-010.942

Numero do processo: 19515.005204/2008-21

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Nov 08 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon Jan 08 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008 MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente em processo administrativo específico. **MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.** Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna. Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/1991 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/2009 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/1991. **Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/1991, 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 8.212/1991.**

Numero da decisão: 2201-011.361

Numero do processo: 15504.018806/2008-16

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Jul 26 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Wed Oct 18 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006 RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. CONHECIMENTO. Atendidos os demais pressupostos recursais, a demonstração de similitude fático-jurídica entre os julgados implica o conhecimento do recurso especial, por evidencição da divergência interpretativa. **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. **Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A, I, da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.**

Numero da decisão: 9202-010.876

Portanto, reconhece-se o direito a aplicação do instituto da retroatividade benigna no lançamento questionado, ao contrário do aventado pela DRJ, devendo-se proceder a sua comparação nos termos das ementas transcritas.

### Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso e voto por dar-lhe PROVIMENTO PARCIAL para se aplicar a retroatividade benigna. É como voto

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes