



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



**Processo nº** 14485.002995/2007-37  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-011.286 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 22 de maio de 2024  
**Recorrente** BNC BRAZIL CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 13/12/2007

**MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º: inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91, e a multa que seria devida com base no art. 32-A dessa lei.

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.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio 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, Régis Xavier Holanda (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte em face do Acórdão 2401-003.143 (fls. 351/367), da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos do CARF que deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado contra o lançamento referente à multa aplicada em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º

8.212/1991, em razão de o Contribuinte não ter informado em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Na sequência, transcrevo a ementa e parte dispositiva da decisão.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 13/12/2007

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 OMISSÃO EM GFIP PREVIDENCIÁRIO**

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.: “informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)”.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 26/07/2010

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 AIOP CORRELATOS**

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado do AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

**MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA**

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para: I) excluir do cálculo da multa os valores pagos a título de PLR; e II) recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento parcial em maior extensão, ao determinar o recálculo da multa com fulcro no ar. 32-A da Lei nº 8.212/91.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fls. 370/374), os quais foram rejeitados pelo despacho de folhas 377/379. Apresentou, também, Recurso Especial (fls. 381/390) que não teve seguimento pelo despacho de admissibilidade às folhas 393/396.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fls. 400/404), recebidos como agravo também rejeitado por meio despacho de folhas 408/412.

Ao tomar ciência da decisão, o Contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 428/432), os quais foram rejeitados pelo despacho de fls 478/481.

O Contribuinte foi cientificado do despacho que rejeitou os aclaratórios em 22/08/2022, conforme Aviso de Recebimento – AR à folha 486 e, em 05/09/2022 (fl 487) apresentou Recurso Especial (fls. 489/499) dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68, suscitando a seguinte matéria: **Cálculo da multa mais benéfica.**

### **Razões apresentadas pelo Contribuinte:**

O Contribuinte alega o que se segue:

- O CARF aduziu que, para fins de aferição da multa mais benéfica ao Contribuinte, se deveria comparar **(i)** a norma anterior, composta pela soma da multa aplicada nos termos do artigo 35, inciso II, com a multa prevista no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, ambos da Lei nº 8.212/1991, com a **(ii)** norma atual, com a aplicação das multas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.
- Tal entendimento, amplamente adotado pelo CARF à época e conhecido como “cesta de multas”, tornou-se inclusive objeto da Súmula CARF nº 119, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2018 e tornada vinculante pela Portaria ME nº 129, de 01/04/2019.
- Quando a Recorrente opôs Embargos de Declaração para questionar aspectos do acórdão recorrido, em 10 de maio de 2019, era essa a posição vigente e que era aplicada, de forma vinculante, por todas as turmas do CARF. Assim, a Recorrente não questionou a aplicação da “cesta de multas” nesse momento, e nem poderia, em razão da vigência da Súmula CARF nº 119.
- No entanto, acertadamente, esta 2ª Turma da CSRF reviu sua posição, revogando a Súmula CARF nº 119, em sessão de 06 de agosto de 2021, para adotar o entendimento já referendado pela PGFN, em obediência ao quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”).
- Assim é que, em casos semelhantes ao da Recorrente, o CARF vem decidindo pela não aplicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, que somente poderia servir de fundamento a lançamentos de ofício posteriores a 2009, a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009. Para fins de aferição da retroatividade benigna, portanto, deve-se comparar a multa lançada com base no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º com a multa prevista no artigo 32-A, acima citado, ambos da Lei nº 8.212/1991.
- Nos acórdãos paradigmas, entendeu-se acertadamente que a comparação deveria se dar entre a multa lançada com base no artigo 32, inciso IV,

parágrafo 5º com a multa prevista no artigo 32-A, ambos da Lei n.º 8.212/1991.

- Portanto, resta evidente que há divergência entre os entendimentos aplicados sobre casos similares, motivo pelo qual o acórdão recorrido deve ser parcialmente reformado, para aplicar, sobre a parcela da multa que subsiste, o entendimento atualmente vigente no CARF, após a revogação da Súmula CARF n.º 119.
- Requer o conhecimento e o provimento do presente Recurso Especial para que seja reformado parcialmente o acórdão recorrido n.º 2401-003.143, integrado pelo Despacho de Embargos, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do E. CARF.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 09/12/2022 (fl. 624) e, na mesma data (fl. 682), retornaram com contrarrazões (fls. 625/631).

### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Constata-se que a multa foi aplicada corretamente, porém, devendo ser recalculado o valor da multa, se mais benéfico ao Contribuinte, de acordo com o disciplinado no artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas.

Diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja IMPROVIDO o Recurso Especial de Divergência interposto pela Contribuinte.

É o relatório

### **Voto**

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

### **Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, e-fls. 619 a 623.

Suscita a contribuinte divergência jurisprudencial quanto à matéria cálculo da multa mais benéfica, indicando como paradigmas os Acórdãos nos 2202-009.022 e 9202-009.968, os quais constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do Recurso Especial não haviam sido reformados.

Do cotejo do recorrido com os paradigmas resta bem delineada a divergência jurisprudencial suscitada acerca do cálculo da multa mais benéfica, já que no primeiro entendeu-se por comparar a soma da multa aplicada nos termos do artigo 35, inciso II, com a multa

prevista no artigo 32, inciso IV, § 5o, ambos da Lei n.º 8.212/91, com as multas previstas no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, enquanto nos últimos considerou-se como correta a comparação da multa regradada no art. 32, inciso IV, § 5º, com a prevista no art. 32-A, ambos da Lei de Custeio.

### Recorrido

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 caso da notificação conexa e já julgada, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35. inciso ii. revogado pela MP 449 2008. convertida na Lei 11.941/2009.

No caso da autuação em tela. a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV. § 5o, da Lei n.º 8.212 1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de cem por cento da contribuição não declarada. limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, 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.

### Acórdão Paradigma n.º 2202-009.022

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP (CFL 68). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O julgamento do lançamento da multa aplicada pela omissão de fatos geradores em GFIP deve considerar o resultado do julgamento dos lançamentos das obrigações principais.

Para fins de aplicação da retroatividade benigna sobre a multa por descumprimento de obrigação acessória lançada com fundamento no § 5o do art. 32 da Lei n.º 8.212: de 1991, deve-se compará-la com aquela prevista no art. 32-A da mesma lei, que trata da mesma infração.

### Acórdão Paradigma n.º 9202-009.968

MULTA DE OFICIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4o e 5º, inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Diante da demonstração da divergência alegada, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

## Do Mérito

Defende o Contribuinte a existência de divergência jurisprudencial no tocante à “aplicação da retroatividade benigna” no caso do cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

De fato, consoante já demarcado no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, há efetivamente dissenso quanto ao tema, pois segundo o recorrido a multa lançada deveria ser recalculada observando-se a comparação da norma anterior, composta pela soma da multa aplicada nos termos do artigo 35, inciso II, com a multa prevista no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, ambos da Lei n.º 8.212/1991, com a norma atual, com a aplicação das multas previstas no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

O Contribuinte, por sua vez, defende a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, para aplicar a multa do art. 32-A da Lei n. 8.212.91, entendimento que se verifica nos dois paradigmas, Acórdãos 2202-009.022 e 9202-009.968, dos quais transcrevo os seguintes trechos:

### Acórdão Paradigma n.º 2202-009.022

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP (CFL 68). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O julgamento do lançamento da multa aplicada pela omissão de fatos geradores em GFIP deve considerar o resultado do julgamento dos lançamentos das obrigações principais.

Para fins de aplicação da retroatividade benigna sobre a multa por descumprimento de obrigação acessória lançada com fundamento no § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212: de 1991, deve-se compará-la com aquela prevista no art. 32-A da mesma lei, que trata da mesma infração.

### Acórdão Paradigma n.º 9202-009.968

MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

O entendimento desta Turma vem consolidando-se no mesmo sentido das pretensões do Contribuinte. A propósito, trago excertos selecionados do Acórdão n.º 9202-010.015, exarado em 26/10/2021, de maneira que passem a integrar, com a devida vênia, a presente fundamentação:

[...]Cabe ressaltar que, na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi expressamente tratada no citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), é de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

**- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;**

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 com a que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91. (grifei)

Ora, constata-se, da leitura dessas razões, que a retroatividade benigna deve ser aferida cotejando-se a multa por descumprimento de obrigação acessória aplicada de acordo com a legislação anterior à edição da MP n.º 449/08, com o art. 32-A da Lei 8.212/91, entendimento defendido pelo Contribuinte.

Por conseguinte, deve ser dado provimento ao apelo no particular.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes