



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.000299/2008-00
ACÓRDÃO	9202-011.853 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	COOPERATIVA CENTRAL DE CREDITO DO ESPIRITO SANTO

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA FAZENDA NACIONAL. ADOÇÃO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO DE ENTENDIMENTO POSTERIORMENTE SUMULADO. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE. TEMÁTICA DE RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece recurso especial de divergência de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Tendo a decisão recorrida aplicado entendimento posteriormente objeto da Súmula CARF nº 196, o recurso especial de divergência baseado em acórdão paradigma anterior ao enunciado não deve ser conhecido.

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: (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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 223/240) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 243/247) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 21/01/2014, pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do valor da multa da obrigação acessória, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212, na redação dada pela Lei nº 11.941, consubstanciada no **Acórdão nº 2403-002.382** (e-fls. 216/221), **complementado pelo acórdão de embargos nº 2202-004.345**, de 04/04/2018 (e-fls. 320/232), que decidiu acolher os Embargos de Declaração do contribuinte para, sanando a omissão apontada no Acórdão nº 2403-002.382, manter a decisão original, sem efeitos infringentes, o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria que o despacho de admissibilidade passa a rotular como **(i) “aplicação da multa nos termos do artigo 32-A”**, em contexto do **CFL 68**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. PRINCÍPIO DAS RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MAIS BENÉFICA.

A apresentação de GFIP sem o registro de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias constitui infração à Legislação Previdenciária.

O artigo 106, “c”, do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

O contribuinte autuado na forma da infração à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, combinado com o Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º, não tendo sido constatada ocorrência de circunstâncias agravantes previstas no mesmo Regulamento, artigo 290, se mais benéfico, cabe o recálculo da multa de acordo com a redação do artigo 32-A da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo do valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

EMENTA DOS ACLARATÓRIOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

“É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.” (Súmula CARF nº 27)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração para, sanando a omissão apontada no Acórdão nº 2403-002.382, de 21/01/2014, manter a decisão original, sem efeitos infringentes.

Os aclaratórios pretendiam o reconhecimento da omissão em relação a alegada nulidade considerando a tese de incompetência da autoridade lançadora suscitada pelo sujeito passivo. Entendeu-se, na complementação, que não havia a nulidade, pois assenta que “a distribuição de competências dentro da receita federal tem o objetivo tão somente de dar maior eficiência aos trabalhos de fiscalização” e “a atribuição por Portaria a uma determinada Delegacia

não tem o condão de retirar a competência legalmente atribuída aos auditores fiscais para autuar os Contribuintes sempre que forem identificadas infrações à legislação tributária”.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 44/55), após notificado em 05/03/2008, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 12/13 e Anexos 14/17).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, relativo ao descumprimento de obrigação acessória do Código de Fundamentação Legal – CFL 68 (Debcad 37.157.007-7), por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei nº 8.212, art. 32, IV e §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528.

Consta que no processo principal – Processo nº 15586.000296/2008-68 (Debcad NFLD 37.019.249-4) –, o contribuinte não reconheceu como fatos geradores de contribuições previdenciárias os valores pagos pelos serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, no período de apuração 01/01/2006 a 31/12/2007, enquanto a fiscalização entendeu que no referido período eram sim base de cálculo de contribuições previdenciárias, com alíquota de 15%, a teor do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999. Referido processo já conta com decisão administrativa terminativa favorável ao contribuinte.

Consta, ainda, que no processo principal – Processo nº 15586.000298/2008-57 (Debcad NFLD 37.157.006-9) –, o contribuinte também não reconheceu como fatos geradores de contribuições previdenciárias os valores pagos a título de PLR, em 01/2006 e 01/2007, enquanto a fiscalização entendeu que no referido período eram sim base de cálculo de contribuições previdenciárias. Mencionado processo conta com decisão administrativa terminativa desfavorável ao contribuinte, a despeito de ordenar o cálculo da multa por retroatividade benigna. Consta que a exigibilidade está suspensa por depósito judicial (e-fl. 338).

A obrigação acessória descumprida foi a não declaração e, conseqüente, apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, pois os fatos geradores lançados na obrigação principal não foram declarados como tais na GFIP. O período de apuração foi indicado como sendo 2008 por ser o ano do lançamento de ofício, ocasião na qual a obrigação acessória ainda se mantinha não cumprida, não sendo reconhecidos os fatos geradores lançados no processo principal.

O contribuinte se insurgiu contra o lançamento, entendendo correto o seu proceder.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 12-24.811 – 11ª Turma da DRJ/RJ1 (e-fls. 149/168),

decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 172/183), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, com seu acórdão integrativo após decisão de embargos de declaração, anteriormente relatados quanto aos seus resultados, ementas e dispositivos, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Em suma, manteve-se o lançamento da obrigação acessória, embora **tenha sido** determinado o recálculo do valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212, na redação dada pela Lei 11.941.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia (conferir despacho de admissibilidade, e-fls. 243/247), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a temática preambularmente destacada com respectivos paradigmas, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas que entende oportunos, o recorrente pretende rediscutir a matéria que se rotulou como sendo **(i) “aplicação da multa nos termos do artigo 32-A”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois se trata de CFL 68 com lançamento de obrigação principal, de modo que havendo lançamento de ofício das contribuições previdenciárias vinculadas à infração em análise, não deve ser aplicado o art. 32-A do mesmo diploma legal, sob pena de *bis in idem*.

Sustenta ser equivocado o acórdão recorrido que ordenou aplicar o art. 32-A, passando ao largo de qualquer consideração sobre se houve ou não lançamento de ofício da obrigação principal.

Resume que havendo em paralelo lançamento de tributo (obrigação principal), então, a multa da obrigação acessória em questão por viés de retroatividade benigna da Lei nº 11.941 passa a ser aplicada nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, sob pena de *bis in idem*.

Conclui que toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212, isto é, a multa prevista no lançamento de ofício (*art. 44 da Lei nº 9.430*).

Requer o provimento para que se reforme o acórdão recorrido, no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 11.941.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 303/307) a parte interessada (Contribuinte), se manifesta pelo não conhecimento do recurso por ausência de cotejo analítico. Sustenta, ainda, que o acórdão nº 206-01-782 não se presta para comprovar a divergência.

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente argumenta que o acórdão recorrido é o correto entendimento jurisprudencial.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação. Analiso, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer, ou não, do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional tem por finalidade hodierna a reforma do **Acórdão CARF nº 2403-002.382, complementado pelo acórdão nº 2202-004.345**, que decidiu embargos de declaração, a partir de paradigmas apresentados para rediscutir temática rotulada pelo despacho de admissibilidade, a saber:

(i) Matéria: “Aplicação da multa nos termos do artigo 32-A”

(i) Paradigma (1): Acórdão 9202-002.193

(i) Paradigma (2): Acórdão 206-01.782

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9202-002.193**, Processo nº 35434.000658/2006-08 (ementa na íntegra, e-fls. 227/229), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2004

(...)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, §5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997,

que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias. Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.
(...).

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 6ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, consubstanciada no **Acórdão nº 206-01.782, Processo nº 37284.000982/2007-95** (ementa na íntegra, e-fls. 229/230), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 27/10/2006

(...)

CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 – OMISSÃO EM GFIP (...) MULTA – RETROATIVIDADE.

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.

(...)

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.

(...)

Muito bem. Os casos fáticos-jurídicos (*acórdão recorrido e acórdãos paradigmas*) estão no âmbito de fiscalização no qual há *lançamento de ofício* decorrente de descumprimento de obrigação acessória em que se discute a aplicação do instituto da retroatividade benigna em relação a multa aplicada por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212). Em todos os casos também se lavrou a exigência da obrigação principal correlata em decorrência dos mesmos fatos geradores não declarados em GFIP.

Os acórdãos paradigmas entenderam que havendo lançamento do tributo, com emissão de auto de infração de obrigação principal, juntamente com a lavratura do auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado para imposição da multa passa a ser o art. 35-A da Lei nº 8.212, que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430, isto é, uma multa única de 75%, e não se aplicaria o art. 32-A da Lei nº 8.212.

Lado outro, o acórdão recorrido entendeu que o caso é de aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212, pois se trata de descumprimento de obrigação acessória.

O contexto, em primeiro momento, apontaria para a comprovação da divergência.

Ocorre que, a situação é de não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional. Explico.

Os acórdãos paradigmas não possuem condições de comprovar o dissídio jurisprudencial, haja vista a questão em cada um deles retratada ter sido objeto de súmula em sentido contrário.

Deveras, o paradigma estabelece que deve se aplicar entendimento que pode levar a multa ao limite de 75%, ao se cotejar as multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada). Entretanto, este entendimento foi superado pela aprovação da Súmula CARF nº 196, que assenta:

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. [grifei]

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024. Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202-010.872; 9202-010.666; 9202-010.633.

Portanto, o tema hodiernamente se encontrar sumulado, importante anotar que o RICARF disciplina – *nos termos do art. 118, § 3º, do Anexo único, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023* –, não caber recurso especial de divergência de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Por conseguinte, não reconheço o dissídio jurisprudencial, por força da Súmula CARF nº 196, de modo a **não conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional.**

Conclusão quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, não conheço do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, por isso, inclusive, não será analisado o mérito.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros