



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



|                    |                              |
|--------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16327.001460/2009-59</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9202-011.752 – CSRF/2ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 10 de abril de 2025          |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE     |
| <b>RECORRENTE</b>  | BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL             |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004, 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/10/2005 a 31/10/2005

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 nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

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 da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009

Sumula CARF 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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

**Liziane Angelotti Meira** - Presidente

*(assinado digitalmente)*

**Fernanda Melo Leal** – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto[a] integral), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do acórdão de recurso voluntário 2202-004.714 (e-fls. 701 a 719), e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **aplicação retroativa da Lei 11.941, de 2009**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004, 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/10/2005 a 31/10/2005

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

A Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA. JUROS. TAXA SELIC.

As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC e multa de mora, que não pode ser relevada pela Administração, nos termos dos artigos 34 e 35 da Lei 8.212/91, vigentes à época dos fatos geradores.

ABONO ÚNICO. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. SÚMULA CARF Nº 01.

Nos termos da Súmula CARF nº 01, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

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

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar os juros de mora sobre o crédito tributário que se encontra depositado judicialmente em seu montante integral. Acordam ainda, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para determinar que o recálculo da multa aplicada seja realizado nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto

(relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que determinavam que esse recálculo fosse feito de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, relativo à multa.

O Contribuinte foi cientificado desse acórdão em 08/10/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 806) e interpôs o Recurso Especial de e-fls. 810 a 828, tempestivamente, em 25/10/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 809).

No apelo busca-se provocar a rediscussão das matérias:

a) Cancelamento de lançamento de Contribuição ao FNDE sobre o “abono único” em razão de decisão judicial transitada em julgado favoravelmente ao contribuinte; e

b) aplicação retroativa da Lei 11.941, de 2009

Apenas a segunda matéria foi acatada para ser rediscutida. Foram indicados para servir como paradigmas os Acórdãos 2301-003.732 e 2201-003.559, os quais constam do sítio do CARF na Internet, não havendo registro de que tenham sido modificados quanto à matéria ora tratada.

Passa-se à apreciação dos paradigmas.

Paradigma 1 – Acórdão 2301-003.732

Da ementam, interessa-nos o seguinte recorte:

MULTA. RETROATIVIDADE.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.”

No recorrido, a questão da retroatividade da multa foi resolvida conforme dispõe a ementa:

**COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, se mais benéfico ao sujeito passivo.

Do voto condutor foi transcrito:

No caso destes autos, de lançamento de ofício, na autuação, não foi efetuado esse comparativo entre a sistemática anterior e a multa atual. Assim, cabe aqui fazer o comparativo das multas, da seguinte forma

(...)

Com a máxima venia, entendo que não cabe a comparação da multa de 24%, da regra anterior, com a multa de 20%, da nova regra, pois são multas aplicadas em relação a fatos distintos: enquanto a multa de 24% era aplicada de ofício, por meio de uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), a multa de 20% incide sobre pagamento espontâneo, feito em atraso.

Dessa forma, para a aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106 do CTN, o comparativo de multas deve seguir o disposto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Pelo exposto, é de se dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo a multa aplicando a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Conforme se extrai da comparação dos textos, verifica-se que ocorreu a divergência suscitada, na medida em que no recorrido a comparação para a multa mais benéfica foi feita entre a antiga redação do art. 35 com o art. 35-A da Lei n. 8.212, de 1991, incluído pela Lei 11.941, de 2009 (Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009); ao passo que no paradigma o entendimento foi de que tal comparativo deve ser feito entre a redação original do art. 35 com a nova redação desse artigo trazida pela Lei 11.941, de 2009, limitando-se a multa a 20%.

**Paradigma 2 – Acórdão 2201-003.559**

Eis a parte da ementa que interessa a presente análise:

**MULTA DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO** Para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em

vigor da Medida Provisória nº 449, cujos valores não foram declarados em GFIP há que se aplicar a multa de 75% (prevista no art. 44 da Lei 9.430)

Da própria ementa é possível se verificar que o segundo paradigma segue o mesmo entendimento do primeiro, sendo portanto, hábil para comprovar a divergência jurisprudencial.

Assim, ambos os paradigmas demonstram a divergência suscitada, de sorte que a matéria **retroatividade benigna na aplicação da multa** pode ter seguimento à Instância Especial.

É relatório.

## VOTO

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

### 1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Para os paradigmas que foram admitidos - Acórdãos 2301-003.732 e 2201-003.559, de fato nota-se a existência de similitude fática com o recorrido, posto que apresentam-se, nos dois arestos, a existência de descumprimento de obrigação acessória e consequente aplicação de multa.

Conforme se extrai do cotejo dos votos, verifica-se que ocorreu a divergência suscitada, na medida em que no recorrido a comparação para a multa mais benéfica foi feita entre a antiga redação do art. 35 com o art. 35-A da Lei n. 8.212, de 1991, incluído pela Lei 11.941, de 2009 (Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009); ao passo que no paradigma o entendimento foi de que tal comparativo deve ser feito entre a redação original do art. 35 com a nova redação desse artigo trazida pela Lei 11.941, de 2009, limitando-se a multa a 20%.

Neste cenáculo, se conclui que que as Turmas divergiram na interpretação da mesma questão jurídica e com fatos similares. Mais não é preciso para ser admitido o Recurso Especial.

Sem enleios, tendo sido a divergência manifesta, entendo que deve ser conhecido o Recurso em apreço para que seja diluído o desentendimento fincado nas motivações dos julgados confrontados.

## 2 RETROATIVIDADE BENIGNA – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

No presente caso, me filio ao entendimento desta Câmara Superior exposto no Acórdão **9202-010.638**, que é exatamente o entendimento exarado nos acórdãos paradigmas apresentados. Vejamos.

Considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei .8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

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, 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 nº 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.

Por fim, mas não menos importante, frisemos que o tema já restou pacificado pela Súmula CARF 196, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024.

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

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao Recurso da contribuinte.

### 3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer e DAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)



ACÓRDÃO 9202-011.752 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 16327.001460/2009-59

Fernanda Melo Leal

DOCUMENTO VALIDADO