



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16832.000895/2009-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.867 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	COSENGE COOPERATIVA DE SERVICOS DE ENGENHARIA LTDA

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

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 EM RAZÃO DA LEI Nº 11.941. 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, não conhecer do recurso especial interposto.

*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 Nuñez 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. 179/188) — 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. 189/192) — 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 10/09/2014, pela 3ª Turma Especial da 2ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação do artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212, na redação dada pela Lei nº 11.941, se mais benéfica ao contribuinte, consubstanciada no **Acórdão nº 2803-003.613** (e-fls. 171/178), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria que o despacho de admissibilidade passa a rotular como (i) **"forma de cálculo utilizada para multa de obrigação acessória mais benéfica ao contribuinte. Aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91"**, em contexto do **CFL 68**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

### EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/10/2009

A COOPERATIVA EQUIPARA-SE A EMPRESA EM GERAL PARA FINS DO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL E ASSIM DEVE CONTRIBUIR COM A PARTE PATRONAL SOBRE A REMUNERAÇÃO/RETRIBUIÇÃO DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL PESSOA FÍSICA, BEM COMO DO COOPERADO QUE EXERCE CARGO DE ADMINISTRAÇÃO DA COOPERATIVA, POIS NESSA QUALIDADE, TAMBÉM, O COOPERADO, ENQUADRA-SE COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CABE, AINDA, A COOPERATIVA A ARRECADAÇÃO DA PARTE PESSOAL DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL E DO COOPERADO ASSOCIADO, E, AINDA, DO COOPERADO QUE EXERCE ATIVIDADE DE ADMINISTRAÇÃO MEDIANTE DESCONTO E RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para aplicar o artigo 32-A, I, da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 11.941/2009, se mais benéfica, conforme o momento do pagamento, parcelamento ou execução.

#### **Do resumo processual antecedente ao recurso especial**

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 25/35), após notificado em 14/10/2009, insurgindo-se em face do lançamento de ofício (Debcad 37.237.416-6), especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 14/23).

O lançamento se efetuou por meio de Auto de Infração de Obrigações Acessórias do Código de Fundamentação Legal – CFL 68, por apresentar a GFIP (documento a que se refere a Lei nº 8.212, art. 32, inciso IV e §3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 1997), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei nº 8.212, art. 32, IV e §5º, também acrescentado pela Lei nº 9.528.

Os fatos geradores que deixaram de ser declarados, antes do início do procedimento fiscal, são das competências de janeiro a dezembro de 2004. Eles são detalhados no relatório fiscal.

Consta que houve lançamento das obrigações principais, o que foi lastreado especialmente no Processo nº 16832.000898/2009-18 (Debcad 37.237.419-0), o qual já se encontra definitivamente resolvido contra a pretensão do sujeito passivo (Acórdão nº 2803-003.616), tendo sido desapensado (e-fl. 202).

Em decisão colegiada de primeira instância, apreciando a impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 12-30.365 – 13ª Turma da DRJ/RJ1 (e-fls. 90/92), 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. 98/107), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, 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. 189/192), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a temática preambularmente destacada com respectivo paradigma, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente 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 em paradigma que entende oportuno, o recorrente pretende rediscutir a matéria que se rotulou como sendo (i) **"forma de cálculo utilizada para multa de obrigação acessória mais benéfica ao contribuinte. Aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91"**.

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.

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 um comparativo levando em conta os termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212.

Vale dizer, pretende em seu recurso a aplicação da sistemática que outrora se denominou “cesta de multas”, bem retratado no Enunciado de Súmula CARF nº 119, hoje revogado.

Sustenta que, para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses como a dos autos em que houve lançamento da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as multas da sistemática antiga (art. 35, II, e art. 32, IV, da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430 (multa de 75%).

Requer o provimento para que se reforme o acórdão recorrido, no ponto em que determinou a aplicação direta do art. 32-A, da Lei nº 8.212, em detrimento do comparativo que leve em consideração o art. 35-A, do mesmo diploma legal. Finaliza sustentando que no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A dado a partir da MP nº 449/2008, sendo aí que prevalecerá a multa mais benéfica.

### **Das contrarrazões**

Não houve contrarrazões, apesar de intimada a parte interessada (Contribuinte), conforme se verifica em despacho (e-fl. 208).

### **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 2803-003.613**, a partir de paradigma apresentado para rediscutir temática rotulada pelo despacho de admissibilidade, a saber:

(i) Matéria: “forma de cálculo utilizada para multa de obrigação acessória mais benéfica ao contribuinte. Aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91”

(i) Paradigma (1): Acórdão 9202-02.086

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 9202-002.086, Processo nº 10552.000206/2007-21 (ementa na íntegra, e-fls. 182/183), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

**Ementa do Acórdão Paradigma**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006

(...)

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 apenas, 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.

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 NFLDs correlatas.

(...)

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.

O acórdão *paradigma* entendeu 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 comparado 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 de 75%, e não diretamente se aplicaria o art. 32-A da Lei nº 8.212.

Lado outro, o acórdão *recorrido* entendeu que o caso é de aplicação direta do disposto no 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.

Nenhum acórdão *paradigma* possuiria condições de comprovar o dissídio jurisprudencial, haja vista a questão da retroatividade benigna em comento ter sido objeto de súmula em sentido contrário a tese recursal.

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**