



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.721262/2009-19  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.142 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 20 de outubro de 2020  
**Recorrente** INSTITUTO CIENTIFICO DE ENSINO SUPERIOR E PESQUISA - ICESP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIVERGÊNCIA.  
INOCORRÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial de divergência quando não resta demonstrada a similitude entre as situações fáticas abordada nos acórdãos recorrido e paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

**Relatório**

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.225.426-8, uma vez que a empresa deixou de informar, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fl. 9/19), o presente Auto de Infração decorre de:

- a) divergências encontradas entre valores registrados na Folha de Pagamento e declarados em GFIP;
- b) valores pagos aos segurados empregados apurados por meio da contabilidade;
- c) valores pagos aos segurados contribuintes individuais apurados por meio da contabilidade;
- d) valores pagos aos segurados empregados, a título de Bolsa de Estudos, conforme Convenção Coletiva de Trabalho.

No mesmo procedimento fiscal foram constituídos créditos relativos a obrigações principais previdenciárias, conforme discriminado a seguir:

PROCESSO	Nº DEBCAD	OBJETO
10166.721252/2009-83	37.209.819-3	Contribuição parte patronal/empresa - Fato gerador: Remuneração de empregado (divergência entre Folha de Pagamento e GFIP, Bolsas de Estudo e valores apurados pela contabilidade) e contribuintes individuais (valores apurados pela contabilidade).
10166.721254/2009-72	37.209.820-7	Contribuição parte segurados descontada pela empresa em folha de pagamento e não declarada em GFIP.
10166.721255/2009-17	37.209.821-5	Contribuição parte segurados não descontada pela empresa - Fato gerador: Remuneração de empregado (divergência entre Folha de Pagamento e GFIP, Bolsas de Estudo e valores apurados pela contabilidade) e contribuintes individuais (valores apurados pela contabilidade).

Em relação aos processos de obrigações principais, houve pedido de desistência do Contribuinte, sendo que os créditos encontram-se inscritos em dívida ativa da União.

No que se refere ao presente processo, tem-se que, em sessão plenária de 5/10/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2402-006.043 (fls. 1510/1516), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

CFL 68. DECADÊNCIA SUJEITA AO REGIME DO ART. 173, I, DO CTN.

A multa por descumprimento da obrigação acessória de preencher as GFIPs com os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme dever estabelecido no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n.º 8.212/91, submete-se a lançamento de ofício, sendo-lhe aplicável o regime decadencial do art. 173, I, do CTN.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE PENALIDADES.

Tendo por pressupostos fatos e fundamentação jurídica distintos, não há falar em cumulação de penalidades na coexistência de infrações relativas a obrigação principal e acessórias.

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. COTEJO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.**

Em decorrência das alterações promovidas pela MP n.º 449/08, quanto às modificações dos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, o Fisco efetuou o devido cotejo entre a soma das multas aplicadas quando do lançamento, e a penalidade prevista no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96, de modo a aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte.

Restando reconhecida a decadência parcial da obrigação principal, deve ser, para os períodos atingidos, aplicado o inciso I do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 para o cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso, para fins de que a multa, nos períodos em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência, esteja limitada ao valor resultante da aplicação do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão em 24/11/17 (fls.1520) e apresentou, em 11/12/17 (fls.1522), o presente Recurso Especial (fls.1.524/1.534), no intuito de rediscutir as seguintes matérias: Decadência; e b) Retroatividade de Lei mais Benéfica.

Pelo despacho de fls. 1536/1542, confirmado pelo despacho de fls. 1572/1575, deu-se parcial seguimento ao Recurso Especial para rediscussão da matéria Retroatividade da Lei mais Benéfica.

Apresenta como paradigma, quanto à matéria admitida, o Acórdão n.º 2301-003.469, cuja ementa, no que concerne à matéria em debate, transcreve-se a seguir:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2007 a 30/11/2007

[...]

**MULTA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. REVOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

A revogação de dispositivo que serve de fundamento legal ao auto de infração não torna este nulo (*tempus regit actum*), mas tão somente permite a aplicação retroativa da norma mais benéfica ao contribuinte, se o ato não foi definitivamente julgado, uma vez existente autorização expressa do art. 106, II, “c” do CTN.

**NÃO APRESENTAÇÃO DE GFIP. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.**

A não apresentação de GFIP constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §6º da mesma Lei.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei n.º 8.212/1991, deve ser comparada a penalidade nesta prevista, para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

[...]

## Razões Recursais

De acordo a peça recursal:

- A decisão recorrida entendeu pela aplicação retroativa de retroatividade benigna do artigo 35-A da Lei 8.212/91 apenas para o período que foi reconhecida a decadência da obrigação principal, entendendo que não pode ser aplicada aos outros períodos, por existir exigência de tributo principal;
- Segundo referida decisão, a simples comparação da penalidade aplicada, com fulcro no artigo 32, IV, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei 8.212/91, com a novel pena trazida pelo citado artigo 35-A, e ver qual a mais benéfica, seria aplicado apenas nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, teria que haver comparação também das multas da obrigação principal anterior e posterior, como foi feito pelo agente fiscal;
- Contudo, para a decisão paradigma, ao contrário da decisão recorrida, existindo multa por falha de obrigação acessória, como no caso em tela, a comparação deve ser feita apenas pelos valores das multas acessórias da legislação anterior (artigo 32, IV, § 5º) e a vigente (artigo 32-A), sem levar em consideração multa de obrigações principais, escolhendo, nessa simples comparação, a mais benéfica;
- Conforme muito bem fundamentado na decisão paradigma, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes;
- Somente nos casos em que a própria Lei remeter a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente;
- Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória, a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto;
- A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35- A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009,

que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei n.º 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

- Logo, não existe razão para que o art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.
- Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga ainda que integralmente pagas as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento
- Portanto, no caso em tela, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte de todo o período, deverá ser feito cotejando apenas os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei n.º 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

### **Contrarrrazões da Fazenda Nacional**

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional para ciência do Recurso Especial do Contribuinte e dos despachos que lhe deram seguimento parcial em 15/05/2018, tendo retornado com as Contrarrrazões de fls. 1543/1548 em 30/05/2018 (vide histórico de tramitação do sistema e-Processo).

Consoante argumenta a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

- O artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na nova redação conferida pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP n.º 449 à legislação previdenciária;
- Para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que “não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum”;
- Nesse contexto, impende considerar que a Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP n.º 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos

acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais;

- A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96;
- Assim, à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que a contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96;
- Por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. Ou seja, nas hipóteses em que a contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN;
- Assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata é exigido, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício;
- A multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário. A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente – o que não foi o caso);
- Essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP n.º 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei n.º 11.941/09;
- Logo, diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas, nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96;
- A multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microssistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei n.º 9.430, aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício;

- A multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si. E deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, diante da literalidade do art. 35-A;
- Nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei n.º 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;
- Como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei n.º 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS;
- Cumpre voltar a atenção para o disposto na Instrução Normativa RFB n.º 971 de 13/11/2009, sobre as regras a serem observadas em razão do advento da MP n.º 449/2008 posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009;
- Nessa linha de raciocínio, o lançamento deve ser mantido integralmente, uma vez que a autoridade fiscal já fez o cálculo da norma mais benéfica, nos termos ora demonstrados: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial é tempestivo, restando verificar se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivamente.

O **caput** e o § 1º art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, estabelecem:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

Da análise dos dispositivos regimentais encimados, verifica-se que o recurso especial é cabível quando, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo.

De outra parte, no caso em exame, tem-se que o auto de infração foi aplicado pelo fato de o Sujeito Passivo ter deixado de declarar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Tal conduta representa infração ao disposto no inciso IV caput e sujeita o infrator à multa estabelecida no § 5º, todos do art. 32 da Lei nº 8.212/1991. A esse respeito, o Relatório Fiscal esclarece:

1. Este Auto de Infração decorre do fato de a empresa ter deixado de declarar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP os valores correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme o dispositivo legal infringido, citado acima, que dispõe:

LEI 8.212/1991

*"Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV - 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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*(...)*

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Grifou-se)*

No paradigma, Acórdão nº 2301-003.469, a situação é diversa. A infração diz respeito a apresentação de GFIP de forma inexata, incompleta ou omissa, mas a respeito de dados NÃO relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias. Ademais, a penalidade estabelecida para essa conduta era prevista no § 6º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 e não no § 5º desse artigo, como se verifica na decisão recorrida. Senão vejamos o que consta do relatório do julgado trazido a cotejo:

#### **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração de Descumprimento de Obrigação Acessória lavrado em face de TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S/A, por ter a empresa apresentado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP de forma inexata, incompleta ou omissa, nos dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme se infere do Relatório Fiscal.

[...]

Em virtude de ter infringido o art. 32, IV, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 225, IV, § 4º do Decreto nº 3.048/1999, foi aplicada à Recorrente multa no montante de R\$ 143.179,00 (cento e quarenta e três mil cento e setenta e nove reais),



com fulcro no art. 32, § 6º da Lei nº 8.212/1991 e arts. 284, III e 373, do Decreto nº 3.048/1999. (Grifou)

Como forma de evidenciar as diferenças entre as condutas verificadas nas decisões que se intenta comparar, vejamos a disciplina estabelecida no § 6º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 32. [...]

[...]

§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV.

[...]

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Grifou-se)

Depreende-se, do exposto, que as situações fáticas enfrentadas pelos Colegiados eram absolutamente diversas: no caso do paradigma, reitere-se, o auto de infração foi lavrado por ter a empresa apresentado GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas **quanto a dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias**, com penalidade culminada no § 6º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991. Já no acórdão recorrido, a autuação decorre do fato de a empresa ter deixado de declarar em GFIP **valores correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias** e a multa respectiva tem previsão no § 5º do art. 32 da mesma lei.

Portanto, as diferenças de conclusões entre os julgados derivam, claramente, das circunstâncias específicas enfrentadas em cada caso, e não de divergência quanto à interpretação da lei tributária, eis que os dispositivos legais referidos em cada uma das hipóteses são diferentes. Ausente a similitude fática, não há base de comparação entre os acórdãos em confronto, de forma que o paradigma não é hábil à demonstração de divergência arguida pelo Contribuinte.

### Conclusão

Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho