



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.720378/2011-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.669-3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente APPA SERVICE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NORMAS GERAIS, RETROATIVIDADE.

Conforme determina o art. 106, do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao Recurso de Ofício, que deduziu das contribuições lançadas os valores relativos ao salário família e ao salário maternidade, assim como os valores retidos em Notas Fiscais Faturas de Serviço. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário dos Autos de Infração de Obrigação Principal Debcads n° 37.283.246-6, 37.283.248-2, para que a multa seja aplicada na forma do artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91 em sua redação vigente à época dos fatos geradores, e em relação ao Auto de Infração de Obrigação Acessória Debcad n° 37.283.245-8, lavrado no Código de Fundamento Legal 68, para que a multa aplicada seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009. Vencida na votação a Conselheira Graziela Parisotto que entendeu por negar provimento ao recurso.

Processo nº19515.720378/2011-12
Acórdão n.º 2302-003.669

S2-C3T2
Fl. 2.890

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - PRESIDENTE DA TERCEIRA
CÂMARA E DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA
FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Relator *ad hoc*

Participaram da sessão os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI
(Presidente), GRAZIELA PARISOTO, LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, ANDRE
LUIS MARSICO LOMBARDI, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO
HENRIQUE PIRES LOPES (Relator).

Relatório

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui busco reproduzir o relato do conselheiro, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 37.283.246-6**, consolidado em 20/06/2011, em face de Appa Service LTDA., no valor de R\$ 1.490.890,91 (hum milhão quatrocentos e noventa mil, oitocentos e noventa e um centavos), por ter deixado de cumprir o recolhimento das contribuições previdenciárias respectivas à cota patronal e para o Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT, no período de 01/2007 a 12/2007.

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 37.283.248-2**, consolidado em 20/06/2011, em face de Appa Service LTDA., no valor de R\$ 516.894,33 (quinhentos e dezesseis mil, oitocentos e noventa e quatro reais e trinta e três centavos) referente ao inadimplemento das contribuições previdenciárias respectivas a parte segurados e contribuintes individuais, que prestaram serviços à empresa, no período de 01/2007 a 12/2007.

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 37.283.247-4**, consolidado em 20/06/2011, em face de Appa Service LTDA., no valor de R\$ 378.642,68 (trezentos e setenta e oito mil, seiscentos e quarenta e dois mil e sessenta centavos) referente ao inadimplemento da contribuição previdenciária destinada a outras entidades e fundos – terceiros: FNDE, INCRA, SEBRAE, SENAC e SESC, no período de 01/2007 a 12/2007.

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória, **DEBCAD nº 37.283.245-8**, fundamento legal AI 68, consolidado em 20/06/2011, em face de Appa Service LTDA., no valor de R\$ 335.185,40 (trezentos e trinta e cinco mil reais, cento e oitenta e cinco reais e quarenta centavos), por omitir fatos geradores nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP de todas as contribuições previdenciárias, no período de 01/2007 a 12/2007.

De acordo com o relatório fiscal, em análise dos livros e documentos fiscais fornecidos pela Recorrente durante a fiscalização, assim como as GFIP'S apresentadas no período, verificou-se o inadimplemento das obrigações tributárias principais e acessórias acima

descritas, ensejando, outrossim, a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, pela prática, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária.

Apresentada impugnação pela empresa, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP entendeu por manter parcialmente o crédito tributário. A ementa de tal decisão foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EMPRESA. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações, e a recolher o produto arrecadado, assim como as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos referidos segurados, nos prazos definidos em lei.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos mesmos prazos definidos em lei para as contribuições previdenciárias, as contribuições destinadas aos Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP.

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Os Autos de Infração encontram-se revestidos das formalidades legais, apresentando adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, não havendo que se falar em sua nulidade.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Não configura “bis in idem” a lavratura de Autos de infração com base em condutas diversas do contribuinte.

BOA-FÉ DO SUJEITO PASSIVO. AFASTAMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há como se afastar a obrigação tributária do sujeito passivo baseando-se na alegação de boa-fé, pois no Direito Tributário, via de regra, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal é de ordem objetiva, pois independe da vontade do agente ou responsável.

**SALÁRIO FAMÍLIA E SALÁRIO MATERNIDADE. RETENÇÃO DE 11%.
RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.**

O salário família e o salário maternidade, assim como os valores retidos em Notas Fiscais Faturas de Serviço devem ser deduzidos das contribuições lançadas, na forma da lei.

GFIP RETIFICADORA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

A alteração nas informações prestadas em GFIP mediante a apresentação de GFIP retificadora não produz efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A Representação Fiscal para Fins Penais deve ser formalizada sempre que o servidor constatar a ocorrência, em tese, de crime praticado contra a Seguridade Social.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a Empresa interpôs Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que:

- i) Que não houve omissão de fatos, apenas ocorrendo equívocos de sobreposição de arquivos no momento da geração das GFIP'S, e que, pelo fato de nunca ter se escusado de enviar as GFIP'S, não deve haver a aplicação das penalidades imputadas em nome do princípio da boa-fé e ausência de dolo;
- ii) Que o montante atribuído em razão das contribuições destinadas a outras entidades e fundo não corresponde aos valores declarados, inconsistência que enseja a nulidade do auto de infração em tela, requerendo, outrossim, a realização de diligência para comprovar essa alegação;
- iii) Que não a representação fiscal emitida não deve persistir, posto a ausência de informações em GFIP;

Sem contrarrazões.

Processo nº19515.720378/2011-12
Acórdão n.º **2302-003.669**

S2-C3T2
Fl. 2.894

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário e de ofício.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator *ad hoc* na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pela resolução ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui que busco reproduzir as razões de decidir do então conselheiro, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentado os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Do mérito

Preclusão sobre matérias não impugnadas

Os lançamentos da presente NFLD referem-se à cobrança de contribuições devidas à Previdência Social não recolhidas em época própria referentes a cota patronal e para o Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT; a contribuições previdenciárias respectivas a cota dos empregados segurados e segurados individuais; e contribuição previdenciária destinada a outras entidades e fundos – terceiros.

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito das questões acima expostas, já que em nenhum momento afirma que os valores apontados pela fiscalização não correspondem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização, apenas alegando inconsistências no cálculo do montante devido em relação as contribuições devidas a terceiros.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 9º A impugnação mencionará:

(...)

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo

do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar conseqüências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

Do Pedido de Perícia

Quanto ao pedido de perícia, o Decreto nº 70.235/72., é claro ao estabelecer, em seu artigo 18, que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O dispositivo legal acima destacado é expresso ao afirmar que a realização de perícias ou diligências apenas será determinada pela autoridade julgadora quando entendê-las necessárias...", ou seja, é condição determinante para a produção pericial o convencimento do julgador acerca de sua necessidade.

Destarte, o eventual indeferimento de sua produção não caracteriza cerceamento de defesa.

No contexto do presente processo, a produção de provas periciais serviria apenas para prorrogar indevidamente a discussão sobre o lançamento, posto que as alegações do Recorrente, por se referirem a divergências de valores declarados, não merece guarida, diante da verificação de omissão de fatos geradores em GFIP.

Diante disso, rejeito o pedido de produção da prova pericial.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Quanto às alegações do contribuinte que é descabível a representação fiscal para fins penais, cabe trazer a lume o disposto no art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/96 e no art. 1º, incisos I e II do Decreto nº 2.730/98, *in verbis*:

Art. 83 da Lei 9.430/1996. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Art. 1º do Decreto 2.730/1998. O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese:

I - crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II - crime de contrabando ou descaminho.

Vê-se, portanto, que a legislação prevê que os auditores fiscais formalizem processo contendo representação fiscal para fins penais sempre que no curso da ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137/90 ou nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal), *in verbis*:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo

tomador de serviços;

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.

A formalização da representação encerra a atividade da Receita Federal, sendo as conseqüências penais totalmente alheias à sua alçada, cabendo, tão somente, informar a ocorrência de fato que possa se enquadrar na figura típica do ilícito, o que é obrigação legal.

Por este mesmo motivo, foge totalmente à alçada deste CARF a discussão sobre a configuração do crime, podendo o contribuinte oferecer suas razões de defesa perante o Ministério Público Federal, a quem competirá propor a ação penal, se entender cabível.

Face ao exposto, não se deve tomar conhecimento, em sede recursal, das alegações de mérito acerca da inexistência da infração penal.

Das penalidades

Decads 37.283.246-6 e 37.283.248-2

Quanto à multa, não possui natureza de confisco a exigência da multa, porque não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Entretanto, é de se notar que no caso em tela, o fisco ao promover a aplicação da multa, efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da lei n.º 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte, que do resultado se mostrou a multa de ofício, sendo então aplicada.

Contudo, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores até a competência 11/2008, traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontra o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96, já transcrito anteriormente.

Por este motivo, deve ser aplicado ao caso, o artigo 35, inciso II da Lei n.º 8.212/91, para as competências até 11/2008.

Da aplicação de penalidade benéfica Debcad 37.283.245-8

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §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.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo."

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado 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, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, 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 nº 8.212/1991 remeter-se 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 (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) 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 nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 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.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Do recurso de ofício

Não merece reforma o Acórdão de piso quanto as compensações, ocorrência do crime de apropriação indébita previdenciária, recolhimento das contribuições pelos tomadores dos serviços prestados, salário-família, salário-maternidade, devendo-se negar, *in totum*, provimento ao presente Recurso de Ofício.

Da Conclusão

Em virtude do exposto, conheço dos Recursos Voluntário e de Ofício, para, no mérito em relação ao Recurso Voluntário, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, no tocante aos Debcads nº 37.283.246-6, 37.283.248-2, determinando a aplicação da multa do artigo 35, II da Lei nº 8.212/91 em sua redação vigente à época dos fatos geradores, e em relação ao Debcad nº 37.283.245-8 a aplicação da multa do 32-A, também da Lei nº 8.212/1991, bem como negando provimento ao Recurso de ofício.

É como voto.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

Marcelo Oliveira