



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

Processo n° 10935.720270/2011-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.938 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria GFIP
Recorrente SIND ADMINISTRADORA LTDA EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2008

SIMPLES. ENQUADRAMENTO. COMPETÊNCIA.

É competente a Primeira Seção do CARF para julgar recursos contra decisão de primeira instância que tenha decidido sobre exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DISCUSSÃO INOPORTUNA EM PROCESSO DE LANÇAMENTO FISCAL PREVIDENCIÁRIO.

O foro adequado para discussão acerca da exclusão da empresa do SIMPLES é o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário previdenciário rediscussão acerca dos motivos que conduziram à expedição do Ato Declaratório Executivo e Termo de Exclusão do Simples.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação fiscal lavrada em 02/05/2011 pela falta de entrega das GFIPs.

O lançamento resulta da exclusão da recorrente das sistemáticas do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL em razão da constatação de exercício da atividade econômica impeditiva. A atividade seria assemelhada à corretagem pela intermediação na venda de planos de saúde e não a atividade de cobrança. Seguem transcrições da decisão recorrida:

12. Conforme verificado, a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo tem natureza jurídica assemelhada à de corretagem, caracterizada pela mediação de negócios, que no caso é a comercialização e administração de um plano de saúde, de caráter coletivo, operado pela Unimed Cooperativa de Trabalho Médico. Há um contrato de prestação de serviços médicos formalizado entre a Sind. Administradora Ltda e a Unimed de Cascavel, de caráter coletivo, destinado a atender a qualquer usuário pessoa física que queira aderir ao plano de saúde por ela patrocinado, independentemente de qualquer vínculo de natureza trabalhista, de classe ou associativa. É a Sind Administradora Ltda que comercializa o plano de saúde por meio de seus agentes e promove a inscrição dos usuários junto ao operador. Pela intermediação dos serviços a Sind Administradora Ltda recebe comissões arrecadadas juntamente com as mensalidades dos participantes.

13. Ou seja, o desenvolvimento desta atividade não corresponde à declarada na ficha cadastral do contribuinte descrita pelo código CNAE 82.91100 Atividades de cobranças e informações cadastrais. A atividade de cobrança que o contribuinte executa está relacionada à administração da sua própria carteira de clientes, em razão de eventuais inadimplências que venham a ocorrer no repasse das mensalidades e cotas de coparticipação do plano de saúde.

Na análise dos documentos fiscais e contábeis não foram identificadas receitas provenientes de cobrança extrajudicial de títulos vencidos de terceiros ou decorrentes de outra atividade qualquer.

14. O enquadramento correto do sujeito passivo fica assim definido, de acordo com a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco do Anexo V do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e dos Anexo II e III da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

Quanto aos processos de exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL, a decisão de primeira instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade do recorrente e atualmente se encontram na Primeira Seção deste CARF aguardando distribuição:

11. As representações administrativas estão identificadas pelos processos nº 10935.720241/201142 e 10935.720240/201106, respectivamente, a partir dos quais resultaram o Ato Declaratório Executivo – Exclusão do Simples ADE nº 05/2011 e o Termo de Exclusão do Simples Nacional TESN nº 08/2011.

Após impugnação, a decisão de primeira instância foi no sentido de julgar o lançamento procedente. Segue transcrição da ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2008

ARROLAMENTO DE BENS. REGISTRO PÚBLICO.

O arrolamento de bens definido pela legislação tributária não implica expropriação de bens ou restrição à transferência de sua propriedade pelo contribuinte, ficando sujeito apenas à devida comunicação do fato ao fisco para controle, não havendo possibilidade de não se levar o arrolamento a registro público por expressa determinação legal dessa providência.

ATIVIDADE DA EMPRESA. RE-ENQUADRAMENTO EM PROCEDIMENTO FISCAL.

O re-enquadramento da atividade da empresa que motivou sua exclusão do SIMPLES FEDERAL e do SIMPLES NACIONAL já tendo sido analisado nos autos relativos a estas respectivas exclusões, não pode ser rediscutido no processo reflexo sob risco de se vir a proferir decisão conflitante com o processo matriz.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA PENALIDADE QUANDO BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

A aplicação retroativa de multa mais benéfica ao contribuinte pressupõe que ambas penalidades sejam aplicáveis à conduta infratora em questão, não sendo o caso de se aplicar uma multa menos gravosa prevista para uma determinada conduta quando no caso concreto se apurou conduta infratora diversa, cuja previsão normativa indica penalidade mais severa.

MULTA E JUROS. MATÉRIA IMPERTINENTE.

A impugnação de verbas que não estão sendo exigidas da contribuinte nos autos é impertinente e, motivo pelo qual sequer deve ser analisada pela instância julgadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

Trata o presente de Auto de Infração lavrado contra o sujeito passivo acima identificado, no valor total de R\$ 1.000,00, tendo em vista a constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração:

5. *Analizando o sistema informatizado da Receita Federal (GFIPWeb)*

que registra as informações prestadas pelo contribuinte por meio da GFIP, verifica-se que até o início do procedimento fiscal não haviam sido entregues as guias GFIPs relativamente às competências 13/2006 e 13/2007 não obstante a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária nesses períodos, conforme verificado pelos seus registros contábeis, fiscais e de pessoal.

6. *Juntam-se, por amostragem, telas extraídas dos sistemas informatizados da RFB comprovando a ausência das informações. Ainda conforme indicado na folha de rosto da presente autuação, a multa aplicada teve como fundamento legal:*

Contra a decisão, o recorrente reiterou suas alegações na impugnação; assim sintetizadas com precisão na decisão recorrida:

Regularmente intimada de todos os Autos de Infração decorrentes da mesma Ação Fiscal, a contribuinte apresentou impugnação única para todos, subdividindo suas alegações conforme os respectivos lançamentos, identificados pelos seus respectivos números DEBCAD's.

Além disso, a impugnação contém ainda argumentos genéricos, aplicáveis a todos os lançamentos, assim resumidos:

-seria indevido o arrolamento de bens da autuada antes de se tornar definitiva administrativamente a exigência, por ofensa ao direito de defesa e ao devido processo legal (artigo 5º, LV, da CF/88);

-estaria equivocada a imputação de atividade comercial da empresa feita pela Fiscalização e da qual decorre sua exclusão do SIMPLES FEDERAL e do SIMPLES NACIONAL, exclusões estas das quais resulta a presente exigência;

-seria indevida a exigência de juros de mora com base na variação da taxa SELIC;

-somente seria aplicável a multa de que trata o artigo 44, da Lei 9.430/96 se houvesse havido dolo ou má-fé do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso.

Especificamente no que diz respeito à presente autuação, alega a contribuinte em sua impugnação, resumidamente, que:

Quanto a este auto, protesta pela aplicação do artigo 32-A, inciso I que determina que a penalidade será de 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, penalidade esta menos gravosa do que a aplicada no auto de infração em questão e que por força da disposição legal da retroatividade da lei menos gravosa constante do CTN deve-se aplicar ao caso em tela.

Conforme vimos, o artigo 106, inciso II, alínea C, do CTN impõe a retroatividade da lei menos gravosa em favor do contribuinte. Alternativamente, caso não se alcance este entendimento, que se aplique o disposto no inciso I do § 3.º do Artigo 32A a lei 8.212/91 uma vez que não havia ocorrência de fatos geradores na GFIP(s) omissas (13/2006 e 13/2007) constantes do auto de infração.

Como se pode observar, a aplicação deste dispositivo esta em consonância com o caput do artigo 112 do CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...).

Assim sendo requer a adequação da penalidade aplicada reduzindo seu montante.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Enquadramento no SIMPLES

A primeira preliminar enfrentada diz respeito à discussão no presente processo do enquadramento da recorrente no SIMPLES. O processo onde se discute a exclusão do SIMPLES está em tramitando no CARF e, de fato, ainda não há decisão definitiva sobre a matéria, conforme pode ser consultado do sítio mantido na internet.

Não se nega a correlação e dependência deste ao processo através do qual se discute especificamente o enquadramento no SIMPLES/SIMPLES NACIONAL. Sendo esse favorável ao recorrente, estarão excluídos os créditos lançados sob o mesmo fundamento.

Por outro lado, a correlação não inibe o lançamento antes da decisão definitiva nos processos de exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL, uma vez que nessas hipóteses não há previsão legal para a suspensão ou interrupção do prazo decadencial.

Conforme as regras do Regimento Interno do CARF, os processos de exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL e os processos de lançamentos de contribuições previdenciárias são apreciados por órgãos julgadores distintos, em atendimento ao princípio da especialidade:

Regimento Interno do CARF - Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

...

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional);

...

Art. 3º À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

....

IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007;

...

Como consequência, a discussão aceita dos fatos que conduziram à expedição do ADE não é cabível neste processo de lançamento fiscal de crédito tributário previdenciário, mas somente no processo próprio.

Em conclusão, voto por não conhecer das questões relativas a exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL; no entanto, que fique sobrestada a execução do crédito até que também se decida definitivamente sobre a exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL.

Mérito

Multa aplicada

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75%

(setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Código Tributário Nacional:

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.”

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*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.*

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

*Seção V**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício e pela sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Código Tributário Nacional:

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

...

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.”

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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.*

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

ARROLAMENTO DE BENS, MULTA E JUROS

Alega também inconstitucionalidade dos dispositivos legais relativos à multa aplicada, os juros moratórios e o arrolamento de bens; no entanto, é vedado a este órgão administrativo afastá-los por inconstitucionalidade:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Em razão do exposto, voto pelo conhecimento parcial do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para que sejam comparadas as duas multas de obrigações acessórias, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA