



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

Processo nº 13161.001210/2008-80
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº **2402-001.990 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de agosto de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE ITAQUIRAI - ABI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS. CARACTERIZAÇÃO COM SEGURADO EMPREGADO. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO FISCAL.

É ônus da fiscalização a demonstração da relação de emprego para fins de caracterização com segurado empregado dos contribuintes individuais. Não são suficientes para tal fim a comprovação da não-eventualidade e onerosidade.

GFIP. CORREÇÃO PARCIAL DA FALTA.

Na aplicação da retroatividade benéfica prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização, antes de qualquer outra redução, com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para enquadrar na condição de contribuinte individual a prestação de serviço de que trata o lançamento e, após, a adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação lavrada em 07/08/2008. Não foram declarados em GFIP as pessoas físicas a serviço da recorrente. A fiscalização considerou, ainda, que algumas não eram contribuintes individuais, mas sim segurados empregados. Seguem transcrições de trechos do relatório fiscal e da decisão recorrida, respectivamente:

Em Auditoria Fiscal iniciada através do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF nº 01.4.02.00-2008-00242-9, constatamos que a empresa deixou de informar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP pagamentos de remunerações a médicos, os quais caracterizamos empregados, e a contribuintes individuais diversos, pagos através de recibos e lançados em livros contábeis, conforme demonstrados nas planilhas I e II em anexo.

Portanto, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Em assim procedendo, infringiu o disposto no Artigo 32, Inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97.

Oportuno esclarecer que, caso a empresa deseje corrigir a falta, apresentando GFIPs retificadoras, deverá observar rigorosamente o Manual da GFIP/SEFIP da versão vigente.

O relatório fiscal do lançamento da obrigação principal traz, ainda, que:

Preliminarmente, esclarecemos que a empresa possui a atividade de "HOSPITAL" e que, analisando as CBO-Classificação Brasileira de Ocupações informadas nas GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social do período, nelas não foram informados profissionais médicos dentre os seus empregados.

Não obstante, há recibos e registros na sua contabilidade de que esses profissionais prestaram serviços "autônomos" à empresa no período.

Salientamos que caracterizamos como EMPREGADOS da empresa esses trabalhadores, tendo em vista que a atividade médica ser intrínseca à natureza do serviço oferecido por ela.

Ademais, para a empresa, atividade médica é uma atividade que tem natureza não eventual e os profissionais que a exercem perante ela, o fazem sob a sua dependência e mediante remuneração, enfim, presentes todas as condições determinadas no art. 3º da CLT —Consolidação das Leis do Trabalho.

...

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas os levantamentos na forma abaixo discriminada:

• **AUT** — Remunerações aos contribuintes individuais, lançados nas contas contábeis 3.3.04.001 — Assistência Técnica e 3.4.2.05.001 — Serviços Advocatícios, conforme Planilha II;

• **MED** — Remunerações aos profissionais médicos, lançados na conta contábil, 3.3.3.02.001 — Serviços Médicos, conforme Planilha I.

Importante esclarecer que a contribuição é devida por esses segurados, porém **NÃO FOI DESCONTADA** de suas remunerações.

Aplicou-se a alíquota de 11% sobre o valor, respeitado o limite máximo.

Não está sendo cobrada a contribuição referente ao segurado **EDSON JOÃO MEDEIROS CARDOSO**, em virtude de possuir outro vínculo no período, com contribuição no limite máximo.

...

Ao contrário, "O trabalhador não é empregado justamente por não ser subordinado a ninguém, exercendo com autonomia suas atividades e assumindo os riscos de seu negócio" (Sérgio Pinto Martins, *Direito do trabalho*, 22ª ed., São Paulo: Atlas, 2006). Ora, qual é afinal o risco assumido por esses médicos? Nenhum. Não assume qualquer risco, não havendo possibilidade de ter prejuízo.

...

Decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA. GFIP. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar a empresa, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

PREVIDENCIÁRIO. DESCARACTERIZAÇÃO DE TRABALHADOR AUTÔNOMO. ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da previdência social como empregado aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado (art. 12º, I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91).

DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE REMUNERAÇÃO DE AUTÔNOMOS, ADMINISTRADORES E AVULSOS.

A contribuição previdenciária é exigível sobre a remuneração de autônomos, administradores e avulsos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

...

No que tange à subordinação, parece-nos que a mesma se encontra presente no caso relatado no Relatório Fiscal. A subordinação aqui referida é a jurídica e, o trabalhador dirigido pelo empregador.

...

Ao contrário, "O trabalhador não é empregado justamente por não é subordinado a ninguém, exercendo com autonomia suas atividades e assumindo os riscos de seu negócio" (Sérgio Pinto Martins, Direito do trabalho, 22 a ed., São Paulo: Atlas, 2006). Ora, qual é afinal o risco assumido por esses médicos ? Nenhum. Não assume qualquer risco, não havendo possibilidade de ter prejuízo.

Em relação à pessoalidade, tal requisito restou demonstrado à medida que foi relacionado no Relatório Fiscal o nome das pessoas físicas que prestam serviços, pois estes médicos deveriam prestar plantões, conforme depreende-se no contrato da ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE ITAQUIRAI — ABI e o Município de Itaquiraí —MS, de fls. 41/45, Cláusula I — DO OBJETO e item 1.1, na qual a associação obriga-se a prestar serviços de plantão médico em todas as noites, assim como durante o dia nos finais de semana e feriados, portanto está caracterizada a pessoalidade dos médicos contratados.

...

Em decorrência da alteração na forma de cálculo da multa incluída em lançamento, introduzida pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ao revogar o art. 35 da Lei 8.212/91, incluído pela Lei 9.876/99 e incluir o art. 35-A, a multa sobre o valor das contribuições mantidas no presente julgamento, por ocasião do pagamento ou do trânsito em julgado administrativo, ficará sujeita a cálculo de acordo com a nova regra, cujo resultado deverá prevalecer se mais benéfico para o sujeito passivo, por força do art. 106, inc. II, alínea "c", do Código Tributário Nacional — CTN.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde se reiteram as alegações trazidas na impugnação:

- *Não há relação de emprego entre a ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE ITAQUIRAI — ABI e os médicos;*
- *Os serviços médicos são prestados pelo Município e todos os médicos trabalham para este;*

-
- *Os médicos são profissionais liberais com alta independência, responsabilidade;*
 - *A associação deixou de informar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, pois os médicos contratados já recebiam a remuneração acima do teto do salário-de-contribuição, portanto nenhuma informação foi feita naquela época;*
 - *A requerente postula que, por justiça, a responsabilidade por tais informações não lhe seja atribuída, pois o município certamente estaria fazendo as devidas informações na GFIP;*
 - *ABI não seja responsabilizada pelos recolhimentos da contribuição previdenciária, pois os médicos recebem remunerações que superam o teto do salário-de-contribuição;*
 - *ABI como muitas outras empresas somente ficaram sabendo da obrigatoriedade de reter e recolher a contribuição dos prestadores de serviço muito tempo depois, porque a Lei 10.666/2003 não alterou a Lei 8.212/91;*

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Trata-se de lançamento para constituição de crédito sobre pagamentos a contribuintes individuais; sendo que em relação aos profissionais da área de saúde a fiscalização, em razão, da natureza da atividade médica, considerou-os segurados empregados. O serviço seria não-eventual.

As alegações da recorrente sobre a forma de prestação dos serviços foram comprovadas através do contrato com o município, conforme transcrição abaixo, fls. 41:

1.1. A Contratada obriga-se a prestar serviços de plantão médico em todas as noites, assim como durante o dia nos finais de semana e feriados.

1.2. Considera-se noite, para os efeitos deste contrato, o período compreendido entre o fechamento das unidades públicas de saúde em um dia e o de sua reabertura no dia seguinte.

1.3. Os serviços referem-se a procedimentos ambulatoriais e consultas médicas necessários no atendimento das pessoas no Pronto Socorro da contratada.

1.4. A contratada velará pela qualidade dos serviços prestados, devendo manter política permanente de capacitação de recursos humanos.

1.5. Os serviços serão prestados a todas as pessoas que se apresentarem no Pronto Socorro da contratada, sendo vedado quaisquer formas de discriminação ou preferência.

...

4.1. O valor do presente contrato é de R\$ 86.344,17 (oitenta e seis mil trezentos quarenta e quatro reais e dezessete centavos), que serão pagos em 11 (onze) parcelas iguais de R\$ 7.849,47 (sete mil oitocentos quarenta nove reais e quarenta centavos).

...

7.1. As despesas oriundas com a execução do presente....- instrumento correrão à conta da dotação abaixo discriminada, - consignada no Orçamento Programa vigente para o corrente exercício 06.01 — Fundo Municipal de Saúde FMS 10.301.0404.2.036— Piso de Atenção Básica — PAB — fixo 33.90.39.00.00 — Outros Serviços de Terceiros — Pessoa Jurídica

De fato, a fiscalização não logrou comprovar a existência da relação de emprego com os profissionais da área de saúde. Não há sequer uma única linha de texto que relate algum elemento próprio de subordinação jurídica.

Entendo que essa ausência, tão imprescindível para o lançamento, não seja uma omissão que venha a viciar a formalização do crédito fiscal, mas uma impossibilidade fática: não há subordinação entre a entidade assistencial e os profissionais da área de saúde. Daí, deve prevalecer a condição pretendida pela recorrente que é a contratação de contribuintes individuais, a fim de atender o objeto do contrato com o município.

Portanto, todos os segurados objeto do lançamento devem ser considerados contribuintes individuais, respeitando-se o teto de contribuição, verificado tanto nos pagamentos realizados pela recorrente quanto pelo município através das informações disponíveis na base de dados da GFIP. Após, a multa deve ser reduzida nesses termos.

Entendo que também deve ser realizada uma comparação com as novas regras trazidas 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 exame desse direito. 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 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**. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? **Nenhuma**. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. 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 DCTF já teria constituiria o crédito tributário 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. Seguem transcrições:

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) vinde 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) vinde 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 vigoraram 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.

§1ºA 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.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ressalta-se que a verificação da regra mais benéfica deve ser em relação ao valor da multa aplicada no auto-de-infração, anteriormente à qualquer outra redução em face da correção parcial da falta ou outro motivo. Isto porque a retroatividade benéfica do artigo 106 do CTN se opera no plano da subsunção do fato à nova regra jurídica. A relevação de parte da multa pela correção parcial da falta do decorrer do processo deve ser realizada após a incidência da nova regra. Melhor explicando: devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor; após, a relevação de parte da multa remanescente na proporção da correção parcial da infração.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso para a redução da multa aplicada, considerando que todos os segurados objeto da autuação são contribuintes individuais e, após, caso seja mais benéfica, a aplicação da multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes