



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

**Processo n°** 10972.720039/2012-55  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.230 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO VALE DO RIO GRANDE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SERVIÇOS DE PRESTADOS COOPERADOS INTERMEDIADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A FATURA. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO PELO CARF.

É exigível do tomador a contribuição incidente sobre as faturas de serviços prestados por cooperados, intermediados por cooperativa de trabalho, não cabendo ao CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da exação até que o STF se pronuncie sobre a matéria.

DECISÃO DO STF. SOBRESTAMENTO DOS PROCESSOS EM TRAMITAÇÃO NO CARF. EXISTÊNCIA DE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não há previsão regimental para o sobrestamento de processos no CARF em razão da matéria se encontrar em discussão no STF em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

COOPERATIVAS DE TRABALHO NA ÁREA DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO.

Na contratação dos serviços de saúde prestados por cooperativas de trabalho, a base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, para os contratos por custo operacional, é o valor dos serviços realizados pelos cooperados.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2010

MESMOS FATOS GERADORES. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA DA MULTA PREVISTA NO INCISO I DO ART. 44 DA LEI N. 9.430/1996 COM AQUELA CONSTANTE DO INCISO I DO ART. 32-A DA LEI N. 8.212/1991. IMPOSSIBILIDADE.

Havendo contribuições não recolhidas e infração pela falta de declaração de fatos geradores na GFIP a multa pelo descumprimento das obrigações principal e acessória é única e corresponde a 75% do tributo não recolhido, descabendo, em relação aos mesmos fatos geradores, a aplicação da multa isolada prevista no inciso I do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) indeferir o requerimento para sobrestamento do feito; e II) no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa do AI n. 51.016.784-5.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 09-42.331 de lavra da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Juiz de Fora (MG), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes Autos de Infração:

a) AI n.º 51.016.785-3 (01/2009 a 12/2010): contribuições patronais previstas no inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991;

a) AI n.º 51.016.784-5 (07/2008 a 12/2009): multa por descumprimento da obrigação acessória de apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP sem erros ou omissões.

De acordo com o relatório fiscal, as contribuições incidiram sobre o valor bruto das notas fiscais relativas aos serviços prestados por cooperados, intermediados por cooperativas de trabalho.

As notas fiscais utilizadas na apuração decorreram de contrato de prestação de serviços médicos firmado entre a autuada e Unimed Uberaba Cooperativa de Trabalho Médico Ltda.

Afirma-se que a empresa, malgrado não tenha declarado os fatos geradores na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de 07/2008 a 12/2010, efetuou o recolhimento parcial das contribuições, tendo recolhido 30% dos valores devidos.

Para o fisco, a empresa definiu erroneamente a base de cálculo das contribuições, pois sobre o valor discriminado na nota fiscal como “ATO PRINCIPAL” foi aplicado o redutor de 30%, procedimento este que contrariaria a legislação previdenciária.

Na definição do base de cálculo, o fisco adotou o valor bruto dos serviços constantes nas notas fiscais emitidas pela Unimed (discriminados como “ATO PRINCIPAL”), excluídos os valores não relacionados aos serviços, tais como materiais, equipamentos e exames realizados por terceiros.

Segundo a Autoridade Lançadora, a falta de recolhimento e de declaração das contribuições lançadas foi punida com a aplicação da multa de 150% (inciso I combinado com o § 1.º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996). Com relação à omissão na GFIP dos valores recolhidos, foi aplicada a multa prevista no inciso I do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

A qualificação da multa decorreu do entendimento do fisco de que o sujeito passivo incorreu em dolo ao deixar de declarar os fatos geradores na GFIP de forma reiterada e sistemática.

Ressalta-se ainda que a empresa já houvera sido autuada anteriormente pela mesma causa, não havendo espaço para que alegasse desconhecer a incidência de contribuições sobre os fatos geradores enfocados.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais pela ocorrência, em tese, do ilícito previsto no art. 337-A do Código Penal.

A empresa autuada ofertou impugnação, cujas razões não foram acolhidas pelo órgão de primeira instância, que manteve integralmente o lançamento.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual, em apertada síntese, alegou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991. Afirma ainda ser necessário o sobrestamento do feito até que o Supremo Tribunal Federal se pronuncie definitivamente sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 2.594/2002, a qual inclusive já teve parecer da Procuradoria Geral da República pela inconstitucionalidade da exação objeto dos AI em destaque.

O termo “ATO PRINCIPAL” lançado nas notas fiscais não representa a discriminação requerida pela legislação, por isso não pode ser considerado como o valor dos serviços prestados. Assevera que atuou em consonância com ao art. 219, I, da Instrução Normativa – IN n. 971/2009, posto que não estando discriminados os serviços, a base de cálculo deve ser reduzida a 30% do valor da nota.

Ao final pede a declaração de improcedência do AI ou seu sobrestamento até decisão definitiva do STF sobre a incidência de contribuições sobre as faturas emitidas pelas cooperativas de trabalho.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Incidência de contribuições sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho

Para enfrentar a questão relativa ao afastamento da norma que sustenta a exigência de contribuição patronal incidente sobre as faturas de prestação de serviço emitidas por cooperativas de trabalho é necessária uma análise da compatibilidade com a Constituição de dispositivos legais aplicados pelo fisco, daí, é curial que, a priori, façamos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por inconstitucionalidade.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Observe-se que, somente nas hipóteses ressaltadas no parágrafo único e incisos do dispositivo legal encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

*Súmula CARF N.º 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF<sup>1</sup>. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade do preceptivo legal que dá embasamento ao lançamento impugnado.

### **Suspensão do feito**

Quanto ao pedido suspensão do processo até que o pronunciamento definitivo do STF sobre a matéria, entendo que não deve ser acolhido.

Não há previsão regimental para essa providência, posto que, no caso em tela, embora não se negue a existência da ADI n.º 2.594, proposta pela Confederação Nacional da Indústria, verifica-se que o processo ainda não teve julgamento, encontrando-se, desde 29/11/2012, concluso ao Ministro Teori Zavascki.

A possibilidade de sobrestamento do feito em razão de decisões do STF encontra sede no § 1.º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, com redação dada pela Portaria MF n.º 586/2010, que assim dispõe:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

(...)

Não se tem notícia de sobrestamento dos recursos atinentes a matéria sob questão pelo Supremo Tribunal Federal, com esteio no artigo 543-B daquele Código, não cabendo, portanto, a providência de sobrestar o feito administrativo, posto que essa pretensão é carente de amparo regimental.

<sup>1</sup> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

## Base de cálculo

Para o sujeito passivo, a fixação da base de cálculo utilizada no lançamento foi equivocada. Assevera que o valor discriminado na nota como “ATO PRINCIPAL” não se restringe apenas aos valores repassados aos cooperados, por isso não se poderia aplicar a alíquota de 15% diretamente sobre esse valor, mas haveria de se aplicar o redutor da base de cálculo previsto na IN n. 971/2009. Assim, afirma, não haveria diferenças a recolher nos meses em que efetuou a quitação das contribuições seguindo o este procedimento.

Com relação a essa questão o fisco assim se pronunciou:

*“No caso da UNIMED UBERABA, há a discriminação dos valores brutos dos serviços nas notas fiscais emitidas (BC das contribuições), que corresponde ao valor do ATO PRINCIPAL, separando estes valores daqueles não relacionados aos serviços, mas sim, a materiais, equipamentos e exames realizados por terceiros, tais como laboratórios (valor do ato auxiliar discriminado na nota fiscal).*

*Assim, em relação às notas emitidas pela UNIMED, não foi necessário realizar qualquer arbitramento, sendo apurado como base de cálculo das contribuições exatamente o valor discriminado na nota fiscal como ato principal, na medida que este valor representa a própria discriminação dos valores brutos relacionados aos serviços prestados pelos cooperados por intermédio da citada cooperativa (vide DOC 06, anexo), atendendo, pois, ao artigo 217, c/c o artigo 219, ambos da IN 971, e ao artigo 289, c/c o artigo 291, da IN MPS/SRP nº 03, de 2005.*

*A propósito da discriminação nas notas fiscais em ato principal e ato auxiliar realizada pela UNIMED UBERABA, esta empresa apresentou à RFB, em virtude de intimação no Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.05.00-2011-00289-0, documento esclarecendo o conceito e abrangência dos valores por ela discriminados como tal (DOC 11). Neste documento está claro corresponder o ato principal ao valor bruto dos serviços contidos nas notas fiscais emitidas por esta empresa.”*

Do confronto entre as afirmações das partes, percebe-se que a celeuma gira em torno da aplicação do art. 219 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, a qual reproduz a mesma redação do art. 219 da Instrução Normativa SRP n. 03/2005. Eis os dispositivo em questão:

### *Das Bases de Cálculo na Atividade da Saúde*

*Art. 219. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de 15% (quinze por cento) devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:*

*I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados*

*ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou na fatura, a base de cálculo não poderá ser:*

*a) inferior a 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de grande risco ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial;*

*b) inferior a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de pequeno risco, sendo este o que assegura apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções, cujos exames complementares possam ser realizados sem hospitalização;*

*II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.*

*Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária.*

Assim, curial que inicialmente seja verificado em qual tipo de contrato se enquadra a situação *sub judice*, de modo que se possa fazer a correta subsunção à norma acima.

Às fls. 314 e segs., encontra-se cópia do CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES – SISTEMA DE CUSTO OPERACIONAL – PLANO BÁSICO firmado entre a COPERVALE e a UNIMED UBERABA.

A própria denominação do contrato e os termos ali lançados não deixam dúvida que se está diante de um ajuste de prestação de serviço de saúde coletivo por custo operacional, posto que, nos termos de sua “Cláusula 08 – DOS PREÇOS E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO”, os custos pelos serviços prestados eram calculados após a sua execução e de acordo com tabela da Associação Médica Brasileira.

Nesse sentido, deve-se aplicar a espécie a norma constante do inciso II do art. 219 da IN RFB n. 971/2009, a qual determina que a base de cálculo das contribuições será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

Analisemos agora como eram discriminadas as faturas de prestação de serviço emitidas pela UNIMED contra a autuada, cujas cópias encontram-se às fls. 119 e segs. Naqueles documentos os valores são lançados em dois grupos, a saber: “ATO PRINCIPAL” e “ATO AUXILIAR”. Sobre a abrangência destas denominações, o fisco intimou o prestador de serviço a prestar esclarecimento, e este se pronunciou nos seguintes termos:

***“Ato Cooperativo Principal – são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para execução de seus objetivos sociais conforme seu Estatuto. Os valores faturados sob esta denominação representam verbas destinadas a cobrir os***

atendimentos realizados por seus cooperados através de contrato de assistência à saúde.”(grifei).

*“Ato Cooperativo Auxiliar – são aqueles praticados entre as cooperativas e seus contratados/prestadores de serviços para a execução de seus objetivos sociais conforme seu Estatuto, em auxílio e com relação direta ao ato médico cooperado. Os valores faturados sob esta denominação são destinados a cobrir os atendimentos realizados em auxílio complemento ao ato médico cooperado na prestação de serviços através de contratos de assistência à saúde.”*

Com apoio nestes esclarecimentos já é possível concluir que sobre os chamados “ATOS COOPERATIVOS AUXILIARES” inexistente a incidência da contribuição sob debate. Mas esse aspecto não faz parte da lide, haja vista que nem a empresa e nem o fisco incluíram esta rubrica no cálculo das contribuições.

Debrucemo-nos, então, sobre a parcela denominada “ATO PRINCIPAL”. Os esclarecimentos prestados pela UNIMED dão conta de que os valores agrupados nesta rubrica dizem respeito à cobertura dos custos relativos aos atendimentos realizados pelos cooperados.

Diante dessas constatações, é de se concluir que aplicando-se o inciso II do art. 219 do IN RFB n. 971/2009 deve-se tomar como base de cálculo a rubrica lançada nas faturas sob a denominação de “ATO PRINCIPAL”, uma vez que esta traduz os pagamentos efetuados aos cooperados.

Analisando as faturas colacionadas percebe-se que no grupo “ATO PRINCIPAL” estão incluídas as consultas, os exames e os atendimentos ambulatoriais realizados pelos cooperados, portanto, não cabe dedução desses valores para fixar a base de cálculo das contribuições.

O procedimento adotado pela empresa, que aplicou um redutor sobre a fatura para obter a base tributável, contraria à legislação, posto que o art. 219 da IN RFB n. 971/2009 não prevê a redução da base tributável nos contratos coletivos de saúde por custo operacional – (caso dos autos), mas apenas nos de pagamento por preço predeterminado.

A possível existência de uma taxa administrativa cobrada pela Cooperativa dos seus cooperados é irrelevante, uma vez que o parágrafo único do art. 219 da IN RFB n. 971/2009 prevê que esses valores também comporão a base de incidência das contribuições previdenciárias.

### **Obrigação acessória**

O argumento relativo ao afastamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, embora não tenha sido lançado no recurso que ora se aprecia, merece ser enfrentado.

É que no processo n. 10972.720038/2012-19, que cuida de exigência da obrigação principal (01 a 12/2008) relativa aos fatos geradores sob enfoque, o sujeito passivo suscitou o afastamento da multa por descumprimento de obrigação acessória constante no AI n. 51.016.784-5.

Passemos a verificar a procedência desse pedido.

É cediço que com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quando havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

*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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

*(...)*

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996<sup>2</sup> prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Voltemos à situação sob análise. Verifica-se que em todas as competências constantes no AI n. 51.016.784-5 (descumprimento da obrigação acessória) o fisco impôs nos lançamentos da obrigação principal a multa de 75% sobre a contribuição devida. Ou seja,

<sup>2</sup> 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;

cumulou-se a multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

Para adoção desse procedimento, a auditoria justificou que para as contribuições não declaradas e não recolhidas deveria ser aplicada multa de ofício de 75%, todavia para as contribuições não declaradas mas recolhidas caberia outra lavratura com base no inciso I do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

Essa solução não parece ser a mais adequada, posto que contraria a lógica estabelecida pela Lei n. 11.941/2009 em relação às infrações relativas à GFIP. De acordo com esse diploma, para um mesmo fato gerador, ou se aplica a multa de 75%, a qual pune o descumprimento das obrigações principal e acessória conjuntamente, ou, nos casos em que não há a exigência do tributo, impõe-se tão somente a penalidade pelo descumprimento da obrigação de declarar os fatos geradores na GFIP, com esteio no art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

O procedimento adotado pela Autoridade Fiscal inclusive entra em choque com o entendimento exarado em ato da própria Procuradoria da Fazenda Nacional, que assim manifestou no Parecer n. PGFN/CAT n. 433/2009:

*“28. Questiona a RFB se o cotejo do revogado art. 32, § 5.º, da Lei n.º 8.212, de 1991 não deveria ser feito em relação ao recente art. 35-A, da mesma lei, que prevê a aplicação da multa do art. 44 da Lei n. 9.430, de 1997, nas hipóteses de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias.*

*29. Ocorre, no entanto, que essa comparação somente seria possível se ambas as multas fossem aplicáveis às mesmas situações de fato caracterizadoras da infração, o que não parece ser a hipótese presente.*

*30. Com efeito, voltando-nos primeiramente ao art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 1997, observa-se a imposição de multa de ofício no importe de 75% 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’.*

*31. Poder-se-ia pensar, num primeiro momento, que a penalidade pecuniária ora referida teria incidência quando houvesse falta de declaração ou declaração inexata (descumprimento de obrigação acessória) ou, alternativamente, quando houvesse o não pagamento ou pagamento parcial do tributo devido (multa moratória).*

*32. No entanto, não é essa a sistemática legal. A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenar, de forma conjunta, tanto o pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.*

*33. Com efeito, observa-se que somente haverá o lançamento de ofício do art. 44, I, se ainda não houver sido*

*constituído o crédito tributário, em outras palavras, se o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida por não ter sido apresentada a declaração, ou porque a declaração apresentada foi incompleta ou omissa. Sendo assim, as duas infrações, nesse caso, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, da Lei n. 9.430, de 1997.*

*34. Registre-se que tal multa, dirigida à punição de ambas as condutas, não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável bis in idem.”*

Ressalte-se que a citação do inciso II do art. 32-A deve-se ao fato de que quando da publicação do Parecer da PGFN ainda vigia a MP n. 446, tendo ocorrido na conversão desta para a Lei n. 11.941/2009 a inversão dos parágrafos do aludido dispositivo. Assim, hoje, a multa pela declaração inexata da GFIP encontra-se regulada pelo inciso I do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

Nessa toada, somente caberia aplicação da multa isolada (art. 32-A), caso o sujeito passivo tivesse recolhido as contribuições decorrentes de outros fatos geradores (a exemplo de remuneração a empregados) e não as tivesse declarado na guia informativa.

Um outro motivo para afastar o AI, esse calcado na lógica do sistema jurídico, é que, se prevalecer a imposição fiscal, teremos a contradição de se aplicar duas lavraturas ao contribuinte que não declarou os fatos geradores, mas pagou parcialmente a contribuição correspondente e apenas uma multa para aquele que deixou de declarar e nada recolheu.

Deve-se, então, afastar a multa constante do AI n. 51.016.784-5.

## **Conclusão**

Voto por indeferir o requerimento para sobrestamento do feito e, no mérito, por dar provimento ao recurso para afastar a multa do AI n. 51.016.784-5.

Kleber Ferreira de Araújo.