



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

Processo n° 11020.005877/2008-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.207 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE NOVA PETRÓPOLIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

SOBRESTAMENTO DA MATÉRIA.

Por força do artigo 62-A, §§1º e 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a matéria objeto de recurso extraordinário ao STF e por ele sobrestada também deverá observar a mesma tramitação no CARF até que julgada definitivamente.

O sobrestamento não prejudica a regular tramitação do processo em relação às demais questões e matérias nele em discussão, mesmo porque após a decisão definitiva do STF não restará aos conselheiros do CARF outra decisão que não seja a reprodução do julgamento pela nossa Corte Maior. Assim, o Processo Administrativo Fiscal se tornará definitivo em relação à matéria sobrestada.

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.

SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A partir de 03/2000, é devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou

fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

BASE DE CÁLCULO.

Nos casos de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, a apuração da base de cálculo para incidência da contribuição da empresa só deve ser aferida pela aplicação de percentuais estabelecidos nas normativas se não for possível distinguir o que seria mão de obra e o que seriam materiais e outras despesas. Havendo a possibilidade de verificação do valor da efetiva mão de obra empregada na prestação do serviço, não há que se falar em aplicação de percentuais sobre o valor da fatura para apuração da base de cálculo.

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 dar provimento parcial para adequação da multa 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, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação fiscal realizada em 09/09/2008. Foram omitidas da GFIP as contribuições previdenciárias sobre serviços contratados por intermédio de cooperativa de trabalho. Vê-se que essa autuação constitui crédito sobre as mesmas parcelas do processo principal nº 11020.005876/2008-96 apenas se diferenciam por se referirem à obrigação acessória de declará-los. Assim, nesse relatório serão considerados elementos de ambos os processos e somente haverá diferenciação quando necessária. Seguem transcrições de trechos do relatório fiscal:

4 - Constituem Fatos Geradores das contribuições lançadas:

4.1 - Os fatos geradores das contribuições lançadas no presente crédito previdenciário foram apurados com base nas faturas de cooperativas de trabalho, na área médica, pela Unimed Nordeste RS.

4.2 — As faturas, acima citadas, foram lançadas em sua contabilidade, na conta nº 1.1.3.01.00005 — Associados Conta Unimed.

4.3 — Conforme os Contratos de Assistência Médica de ifs 424.968/99-2 e 430.851/00-4 e Termo de Adesão 4617 e 4616, no Capítulo Quinto, Cláusula Vigésima Sexta, letra "b", de ambos contratos, define os Atos Cooperativos Principais - ACP, como a remuneração dos serviços médicos.

4.4 - As bases de cálculo encontram-se demonstradas no "DAD - Discriminativo Analítico de Débito", e no "RL - Relatório de Lançamentos", anexos ao Auto de Infração, contendo informações por tipo de levantamento e por competência.

5 — Foi criado o "Código de Levantamento" para os lançamentos do crédito previdenciário:

COO - Cooperativa de Trabalho Médico — não declarado em GFIP.

...

7 - A alíquota aplicada foi de 15% sobre o valor referente ao ACP- Ato Cooperativo Principal, constante em campo próprio da fatura emitida pela Unimed.

Segue transcrição da ementa e trechos dos acórdãos:

AÇÃO JUDICIAL. ÔNUS DA PROVA. A impugnante não se desincumbiu do ônus que lhe cabia, relativo à comprovação da abrangência da ação judicial e seus efeitos no presente processo, uma vez que não foi anexada cópia da petição inicial, conforme

determina a legislação que trata da matéria. 2. **CONSTITUCIONALIDADE.** É vedada à Administração Pública a apreciação de matéria relativa à constitucionalidade e à legalidade das leis. 3. **NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.** Não configurado o cerceamento do direito de defesa, uma vez que a autuação e os discriminativos que a compõem contém todos os requisitos para sua validade. 4. **NULIDADE. BASE DE CÁLCULO. PREVISÃO LEGAL.** A base de cálculo correspondente aos serviços prestados pelos cooperados decorre de previsão legal específica. 5. **DECADÊNCIA.** As contribuições previdenciárias estão sujeitas aos prazos decadenciais estabelecidos no Código Tributário Nacional - CTN. Decadência não configurada. 6. **BASE DE CÁLCULO. INCORREÇÕES.** Discriminados, na nota fiscal/fatura de prestação de serviço, o valor correspondente aos serviços dos cooperados, não há reparos a serem feitos na base de cálculo. 7. **ISENÇÃO.** Não comprovado o cumprimento dos requisitos legais necessários para que a empresa usufrua da isenção das contribuições patronais previdenciárias. 8. **PERÍCIA.** Indeferido o pedido de perícia formulado em desacordo com a legislação. Prescindível a perícia, quando a solicitação deixa de indicar os pontos que pretende sejam esclarecidos, e, sobretudo, quando visa o exame de documentos que poderiam ter sido juntados por ocasião da impugnação. 9. **ACRÉSCIMOS LEGAIS.** São devidos os juros e a multa, sobre o valor originário do crédito, ambos de caráter irrelevável. 10. **SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.** Suspende a exigibilidade do crédito tributário a apresentação de impugnação tempestiva. O direito de lançar o crédito tributário não se confunde com o de exigir a contribuição em tela, o qual só se inicia ao término da discussão administrativa, podendo a decisão final, a ser proferida na ação judicial, relativa à constitucionalidade da exação interferir, posteriormente, no desfecho a ser dado ao presente processo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

Associação Comercial e Industrial de Nova Petrópolis foi autuada por haver deixado de informar em documento Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, a totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, deixou de informar os valores pagos à cooperativa de trabalho UNIMED Nordeste RS, nas competências 01/2003 a 12/2006.

...

Da análise das faturas anexadas, constata-se ter havido a discriminação dos valores dos serviços prestados pelos cooperados, na medida em que os valores do campo "ACA" dizem respeito aos materiais e equipamentos utilizados, enquanto os valores do campo "ACP", correspondem aos serviços médicos.

As bases de cálculo indicadas pela empresa como corretas, correspondem aproximadamente a 30% do valor das faturas.

Contudo, somente poderia ter sido utilizada a base de cálculo de no mínimo 30% do valor da fatura de prestação de serviço, na ausência de discriminação na fatura do valor relativo aos materiais utilizados ou do valor dos serviços prestados pelos cooperados, o que não ocorreu no presente caso.

...

*A eventual incidência da nova previsão legal de multa, a ser considerada nos créditos lançados na presente ação fiscal, que por força do disposto na alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN, deve seguir a previsão legal contida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 incluído pela Medida Provisória 449, de 03/12/2008, publicada no D.O.U. de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, o qual determinou, para a hipótese de lançamento de ofício de contribuições, a aplicação do disposto no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, qual seja, **a aplicação da multa 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.***

No presente momento, não há como a multa ser examinada, mesmo que de ofício, na medida em que o parágrafo único do artigo 57 da Lei n.º 11.941/09 estabelece que o procedimento de revisão da multa depende de regulamentação a ser implementada através de ato conjunto a ser exarado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN e a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

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

Aduz tratar-se de entidade sem fins lucrativos de caráter assistencial, atuando no sentido de congregar pessoas físicas e jurídicas que exercem atividades comerciais, industriais ou de prestação de serviço.

Alega, em preliminar, a nulidade da autuação por ter deixado de observar os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72, tendo sido considerado, equivocadamente, como base de cálculo, o valor informado no campo Ato Cooperativo Principal — ACP, desconsiderando os valores informados no campo "dados complementares". A imprecisão e a falta de clareza na descrição dos fatos impossibilita à impugnante a correta identificação dos valores exigidos, acarretando cerceamento do direito de defesa. A base de cálculo utilizada resulta, igualmente, em violação ao princípio da legalidade, insculpido no caput do artigo 37 da Constituição Federal - CF, e artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ao afastar o ato vinculado da lei, e em exigência de tributo ou penalidade tributária sem lei, conforme vedado pelo inciso I do 150 da CF. Impõe-se assim, a anulação da autuação, uma vez que não enseja a obrigação tributária, ferindo o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Ainda, em preliminar, aduz terem sido atingidos pela decadência os valores lançados nas competências anteriores a 08/2003, à luz do que prescreve o parágrafo 4º do artigo 150 combinado com o caput do artigo 173, ambos do CTN. Ademais disso, o Supremo Tribunal Federal - STF, através da Súmula Vinculante nº 08/2008, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77.

No mérito, alega impossibilidade da incidência de contribuição tributo-previdenciária sobre os serviços prestados por cooperados, pelo fato de tratar-se a autuada de instituição sem fins lucrativos, de natureza assistencial, cuja incidência tributária é vedada pela alínea "c", do inciso VI, do artigo 150, da CF. Entende estar perfeitamente enquadrada nos requisitos legais previstos para usufruir da imunidade constitucional, pois trata-se de instituição que atua na área da assistência social, principalmente de promoção do setor da indústria e comércio, destinando o eventual resultado para a manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, conforme comprovam os documentos em anexo. Afirma que ao longo de mais de 20 anos, vem utilizando-se do benefício fiscal da imunidade, mesmo antes do disciplinamento da matéria através da alínea "c", do inciso VI, do artigo 150, combinado com o parágrafo 7º do artigo 195, ambos da CF, os quais exigem o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN. Aduz a necessidade de previsão em Lei Complementar dos requisitos legais sobre a matéria da imunidade.

Ressalta a posição dos Tribunais pela não incidência de tributos sobre o patrimônio, a renda e os serviços da entidade de assistência social que desempenhe funções supletivas do Estado e pela imunidade sobre as receitas obtidas por estas entidades, quando revertidas em prol de suas finalidades (Súmula 724). O Superior Tribunal de Justiça - STJ, vem entendendo ser cabível a aplicação dos requisitos previstos na Lei nº 8.212/91, somente às fundações e associações constituídas após a vigência desta Lei, em razão de terem adquirido o direito à imunidade em data anterior a edição desta Lei e dos Decretos nºs 752/93 e 2.536/98, ao preencherem os requisitos da Lei nº 3.577/59 e do Decreto-Lei nº 1.572/77.

Aduz ter reunido todas as condições, objetivas e subjetivas, para o gozo da imunidade tributária, sendo imprópria a presunção da fiscalização de que a atividade de assistência social desenvolvida pela impugnante não estaria ao abrigo da imunidade tributária.

Afirma que os documentos anexados comprovam que a impugnante é tida como entidade beneficente de assistência social, em pleno gozo da imunidade constitucional, o que deve ser reconhecido pela fiscalização fazendária. As conclusões do relatório fiscal são unilaterais, sem qualquer dado objetivo que as ampare, especialmente em relação à natureza dos serviços prestados pela impugnante. Não há nenhum indicativo de que as atividades desenvolvidas se caracterizem como sem fins lucrativos.

Afirma ser inconstitucional a contribuição em tela, em razão de ter sido estabelecida por lei ordinária afrontando a alínea "a" do inciso III do artigo 146 da CF.

Entende- estar incorreta a base de cálculo adotada pela fiscalização, com base nos valores informados como Ato Cooperativo Principal, sendo o correto os valores informados no campo "dados complementares". Requer a realização de perícia para apuração dos valores que entende devidos. Elenca algumas competências com divergência de valores.

Aduz que a multa de até 60% sobre os valores das contribuições tidas como devidas, levando em conta as atuais taxas de inflação, configura-se confiscatória, tendo também incidido, ilegalmente, a correção monetária sobre a penalidade cominada, cuja insubsistência vem sendo considerada pela jurisprudência, devendo ensejar a revisão dos cálculos.

Indevidos também os juros aplicados sobre a correção monetária. Conforme se depreende do artigo 161 do CTN, somente ocorre a permissão da cobrança simultânea dos juros (SELIC) com correção monetária e da multa, sem autorizar a possibilidade da cobrança dos juros sobre a multa, sendo, portanto, ilíquidos os cálculos da peça fiscal.

Informa estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão da existência de decisão judicial proferida pelo STF, na Ação Cautelar nº 1.974-5, relativa ao Mandado de Segurança nº 2000.71.00.024970-5 (1 Vara Federal do Tributária da Subseção Judiciária de Porto Alegre/RS) impetrado pelo Centro das Indústrias do Estado do Rio Grande de Sul — CIERGS, do qual a impugnante é associada desde 30/08/2000.

E mais que:

Considerando os termos da r. decisão recorrida, convém observar que embora conste faturas com divergência entre os valores indicados no campo ACP com aqueles indicados no campo Informações Complementares, estes são aplicáveis, posto que, ao contrário das conclusões apontadas pela r. decisão, o valor do ACP não é composto unicamente pelos serviços médicos, mas também pelos serviços hospitalares, com atendimentos em hospitais da rede UNIMED, laboratoriais, CDI UNIMED e plantões de urgência. Ao revés, os valores mencionados nos Atos Cooperativos Auxiliares - ACA referem-se a despesas de terceiros, que não compõem a rede UNIMED.

Observa-se ainda que as divergências apontadas pela r. decisão recorrida normalmente são constatadas nas faturas correspondentes ao valor da mensalidade. Isto porque é nesta fatura que ocorre a cobrança dos valores das despesas relacionadas aos serviços médicos, serviços hospitalares, laboratoriais, plantões de urgência e CDI UNIMED, que estão compreendidos na rede UNIMED (ACP), e os serviços de terceiros (ACA), através da projeção do custo operacional.

Desta forma, em virtude desses valores não corresponderem à

efetiva prestação dos serviços, mas ao valor da mensalidade, a base de cálculo da contribuição tributo-previdenciária é apurada na proporção de 30% (trinta por cento) do valor integral da nota fiscal.

Nas demais faturas, em que há a cobrança das diferenças pela utilização dos serviços fora da área de cobertura da UNIMED NORDESTE RS, o valor indicado a título de ACP refere-se exclusivamente a serviços médicos. Em razão disto, o valor do ACP é a própria base de cálculo da contribuição tributo-previdenciária.

O julgamento foi convertido em diligência. Informa a fiscalização que:

- a) a recorrente não juntou aos autos comprovação da irregularidade na apuração da base de cálculo, tendo precluído o direito de fazê-lo;
- b) a base de cálculo considerada pela cooperativa para fins de retenção na fonte do imposto de renda coincide com o ato cooperativo principal;

Em manifestação sobre o resultado da diligência, o recorrente alegou que:

- a) já havia juntado os documentos que comprovam o equívoco na apuração da base de cálculo: faturas, planilhas e outros documentos; e
- b) caberia a fiscalização diligenciar junto à cooperativa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Das Preliminares

Sobrestamento de matérias

O lançamento constituiu crédito de contribuição sobre os serviços prestados por intermédio de cooperativa de trabalho médico. Acontece que essa matéria encontra-se em discussão no STF, tendo sido declarada a repercussão geral da matéria.

Por força do artigo 62-A, §§1º e 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a matéria objeto de recurso extraordinário ao STF e por ele sobrestada também deverá observar a mesma tramitação no CARF até que julgada definitivamente; do que resultará sua aplicação neste Conselho, conforme determina o caput do mesmo artigo:

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.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Adverte-se que o sobrestamento não prejudica a regular tramitação do processo em relação às demais questões e matérias nele em discussão, mesmo porque após a decisão definitiva do STF não restará aos conselheiros do CARF outra decisão que não seja a reprodução do julgamento pela nossa Corte Maior. Assim, o Processo Administrativo Fiscal se tornará definitivo em relação à matéria sobrestada.

Ressalta-se também que o Processo Administrativo Fiscal é regido, dentre outros, pelos princípios da Oficialidade e da Razoabilidade, sendo vedada à autoridade administrativa sobrestar o andamento do processo quando outra medida menos gravosa atende igualmente a finalidade da norma.

É certo que, independentemente do entendimento deste conselheiro sobre o momento em que se dá o sobrestamento da matéria, a Portaria CARF nº 001, de 03/01/2012 condicionou o sobrestamento à declaração expressa nesse sentido pelo STF; o que não ocorreu no presente caso:

Art. 1º. Determinar a observação dos procedimentos dispostos nesta portaria, para realização do sobrestamento do julgamento de recursos em tramitação no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em processos referentes a matérias de sua competência em que o Supremo Tribunal Federal - STF tenha determinado o sobrestamento de Recursos Extraordinários - RE, até que tenha transitado em julgado a respectiva decisão, nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

Parágrafo único. O procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso.

Em razão do exposto, voto pela regular tramitação do processo e submeto-o à julgamento.

Procedimentos formais

O procedimento da fiscalização e formalização da autuação cumpriram todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da

ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou todas as alegações do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

Portanto, em razão do exposto e nos termos de regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Imunidade

Quanto à imunidade entendo que assiste razão a decisão recorrida. A recorrente confunde a imunidade genérica disciplinada no artigo 14 do CTN com a imunidade especial às entidades beneficentes do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal, que depende para seu gozo dos requisitos, a época, no artigo 55 da Lei nº 8.212/91. E não trouxe nos autos qualquer do documento que comprovassem seu direito à imunidade das contribuições previdenciárias. Segue transcrição dos fundamentos no acórdão recorrido:

A empresa entende estar ao abrigo da imunidade de que trata o inciso VI do artigo 150, combinado com o parágrafo 7º do artigo 195, ambos da CF, os quais exigem o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN, haja vista tratar-se de instituição sem fins lucrativos, que atua na área da assistência social, principalmente de promoção do setor da indústria e comércio, destinando o eventual resultado para a manutenção e desenvolvimento de seus objetivos. Aduz que os requisitos da imunidade devem ser tratados por Lei Complementar, não estando sujeita aos requisitos previstos na Lei nº 8.212/91.

A isenção de que trata o parágrafo 7º do artigo 195 da CF encontra-se sujeita ao regramento contido no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, que estabelece às entidades beneficentes de assistência social, para que possam usufruir de seus benefícios, o dever de satisfazer os requisitos previstos em seus incisos I a V. A impugnante não comprova o cumprimento destes requisitos, nem mesmo ter protocolizado requerimento para a sua concessão, conforme determina o parágrafo 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Decadência

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Afastado por

inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo *a quo* de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

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.

Considerando o presente caso, deve ser aplicada a regra do artigo 173, I do CTN. Trata-se de descumprimento de obrigação acessória e, portanto, lançamento de ofício da multa correspondente ao auto-de-infração.

No mérito

Alega a recorrente inconstitucionalidade da contribuição sobre a contratação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho; entretanto, a regra no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 restringe a atuação do órgão administrativo no sentido de afastar dispositivo legal vigente:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A contribuição está prevista no artigo 22, IV da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.876/1999:

Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

Quanto à impropriedade da base de cálculo considerada pela fiscalização, entendo que não assiste razão à recorrente. Defende que no campo ACP são incluídos entre outros os custos hospitalares e ambulatoriais e que o correto seria adotar como base o valor discriminado no campo “Informações Complementares”.

No presente caso, não houve discriminação no contrato das parcelas correspondentes aos serviços propriamente ditos e os demais custos, mas se definiu como ACP – ato cooperativo principal a remuneração dos serviços médicos e ACA os demais custos. Nas

notas fiscais/faturas se pode identificar cada uma das parcelas que resultam o valor total. Ainda que em algumas faturas, no campo “Dados Complementares”, sejam indicados outros valores correspondentes à base de cálculo da contribuição, em muitas das faturas os valores no campo ACP – ato cooperativo principal coincidem com os valores indicados como base de cálculo.

O artigo 291 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005 bem como os atos normativos que o precederam estabelecem um limite mínimo de base de cálculo da contribuição quando não houver discriminação na nota fiscal:

Art. 291. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de 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 fatura, a base de cálculo não poderá ser:

a) inferior a 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;

(...)

Outro fato importante é que a retenção do imposto de renda na fonte, de fato, teve o valor lançado no campo ACP como base de cálculo:

Lei nº 8.541, de 23/12/92:

Art. 45. Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

Por tudo, deve ser considerada como base de cálculo o valor lançado no campo ACP.

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 vigeram 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.

§1ª 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.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, 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.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso nos termos do parágrafo anterior.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes