



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

Processo nº 11070.000018/2008-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.562 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de fevereiro de 2012
Matéria Omissão em GFIP.
Recorrente CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL SAÚDE DA REGIÃO DAS MISSÕES DO ESTADO DO RS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2004 a 30/11/2007

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. SUJEIÇÃO PASSIVA. TOMADORA DOS SERVIÇOS.

A empresa tomadora dos serviços é o sujeito passivo da obrigação tributária instituída pelo art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991, devendo recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, deve ser comparada a penalidade nesta prevista, para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 1

1/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 04/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 05/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damiao Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 27/12/2007, em desfavor de CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL SAÚDE DA REGIÃO DAS MISSÕES DO ESTADO DO RS, sob o fundamento de que a empresa em epígrafe deixou de apresentar as Guias de Recolhimentos do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), com todos os fatos geradores, no período abarcado entre 01/01/2004 a 30/11/2007.

Narra o Relatório Fiscal à fl. 06, que nas competências de 01/2004, 01/2005 e 01/2006, a empresa recorrente não declarou a remuneração correspondente ao abono dos agentes de saúde, cuja contribuição fora lançada na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD 37.048.474-6.

No período de 03/2006 a 11/2007, o contribuinte deixou de declarar os pagamentos efetuados à cooperativa de trabalho UNIMED, cuja contribuição fora lançada na NFLD 37.048.475-4.

Outrossim, conforme se pode observar do Relatório Fiscal da Multa à fl. 07, a penalidade no valor de R\$ 42.990,28 (quarenta e dois mil, novecentos e noventa reais e vinte e oito centavos) fora aplicada em conformidade com o art. 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212/91 combinado com o art. 284, inciso II do RPS.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Defesa tempestiva de fls. 18/22, tendo o acórdão de fls. 44/47 julgado procedente a autuação, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2007

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 11/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 1

1/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 04/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 05/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP.

Constitui infração a apresentação da GFIP com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2007

BASE DE CÁLCULO. A aferição indireta da base de cálculo é medida extrema. Assim, por constar nas notas fiscais emitidas pela UNIMED o valor dos serviços prestados por seus médicos cooperados (ato cooperativo principal ou co-participação principal) e os referentes a outros serviços, tem-se naqueles valores a base de incidência contributiva descrita em lei.

SUJEIÇÃO PASSIVA. A empresa que toma serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho é o sujeito passivo da exação, tendo em vista que, a relação jurídica tributária se estabelece entre o tomador e o cooperado que presta serviços por intermédio da cooperativa de trabalho.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário de fls. 49/52, alegando, em síntese que:

- a) Consoante dispõe os artigos 63, IV e 68 da IN nº 071/2002, a responsabilidade tributária não pode ser imputada ao Consórcio, sendo o efetivo recolhimento competência da Cooperativa UNIMED;
- b) A contribuição de 15% (quinze por cento) devida pela empresa contratante deve incidir sobre exatos 30% (trinta por cento) da nota fiscal ou fatura, conforme previsto na IN nº 20 do Ministério da Previdência Social.

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da Sujeição Passiva Tributária

O contribuinte aduz, em suas razões recursais, que a responsabilidade tributária não deveria ter sido imputada ao mesmo, mas à Cooperativa UNIMED, haja vista que o efetivo recolhimento é, supostamente, de competência desta última, conforme preceitua os artigos 63, IV e 68 da IN 071/2002.

Entretanto, diferentemente do alegado pelo contribuinte, a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 22, inciso IV, dispõe que:

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.

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, observa-se que em se tratando da contribuição incidente sobre a nota fiscal ou fatura de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, é uma contribuição de responsabilidade da empresa tomadora dos serviços.

Neste diapasão, correto é o lançamento, uma vez que se encontra revestido das formalidades legais exigidas para a sua constituição, mormente o art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, e, apesar da argumentação apresentada pela empresa recorrente, não vejo nela qualquer fundamento que possa levar à desconstituição do crédito previdenciário ora atacado.

Da base de cálculo da contribuição previdenciária

Pretende a Recorrente que a fiscalização adote como base de cálculo da contribuição previdenciária o percentual de 30% do valor da nota fiscal, de modo que a alíquota de 15% incidiria apenas sobre aquele montante.

Ocorre que a norma invocada pela ora Recorrente é, na verdade, a Orientação Normativa nº20/2000, cujo item 1.1, I deixa evidente que aquela base de cálculo somente será utilizada se “os serviços prestados pelos cooperados e aqueles prestados por demais pessoas físicas ou jurídicas e os materiais e equipamentos fornecidos não estejam discriminados na respectiva nota fiscal ou fatura”.

Verifica-se, portanto, que a apuração da base de cálculo em comento somente será utilizada nos casos de contrato coletivo com pagamento por valor predeterminado às condições gerais de cobertura e o contrato for de grande risco ou de risco global, e ainda que os serviços, materiais e equipamento fornecidos não estejam discriminados na nota fiscal ou fatura, situação que não restou comprovada pela Recorrente.

Além disso, não afastou a ora Recorrente a afirmativa constante da decisão recorrida, de que nas notas fiscais objeto da presente fiscalização o valor dos serviços prestados pelos médicos cooperados e referentes a outros serviços estão discriminados, configurando esses a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo inaplicável, portanto, a pretensão de que o montante tributável seja de 30% sobre o valor da nota.

Por fim, também não se pode olvidar que a Orientação Normativa invocada determina o percentual mínimo para verificação da base de cálculo, podendo, evidentemente, este valor ser maior, a depender da situação fática, sobretudo do discriminado na nota fiscal.

Somente caberia a aplicação do percentual exato de 30% caso fosse realizada a aferição indireta, o que não se deu no caso em comento.

Deste modo, não cabe acolhimento das alegações da Recorrente.

Da aplicação de penalidade benéfica

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

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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

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

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, *mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.*

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

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

Da Conclusão

Ante o exposto, deve ser DADO PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, para que seja aplicada a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se esta lhe for mais benéfica.

É como voto.

Sala das Sessões, em 7 de fevereiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes