



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

Processo nº 11080.723603/2011-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.246 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente GREMIO FOOTBALL PORTO ALEGRENSE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

**DA POSSIBILIDADE DE EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL
POR ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS DE JULGAMENTO**

O CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como todas as demais esferas administrativas, inclusive judiciais, exceto o Supremo Tribunal Federal, não têm competência para distribuir, analisar e julgar processos e ou matérias que tratam de constitucionalidade e ou inconstitucionalidade de lei.

CONTRIBUIÇÃO. COOPERATIVA DE TRABALHO. ÁREA DA SAÚDE.

Estando discriminados, na nota fiscal ou fatura da cooperativa da área da saúde, os valores dos serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou os materiais fornecidos, a contribuição deve ser calculada sobre o valor real dos serviços prestados.

MULTA.

Multa não é matéria de 'Ordem Pública', razão pela qual somente deverá ser julgada se houver expressa indignação da Recorrente com relação a multa aplicada pela Fiscalização e Julgada pela DRJ de origem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em não retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em retificar a multa; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente

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

Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

WILSON ANTÔNIO DE SOUZA CORRÊA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires

Relatório

Trata-se o presente Auto de Infração – AI nº DEBCAD 37.139.017-6, de deixar o Recorrente de recolher contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho, no caso, a Unimed Porto Alegre - Sociedade Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., CNPJ n.º 87.096.616/0001-96.

Noticiada do AI, tempestivamente a Recorrente impugnou-o, com suas razões, cujas quais não foram acolhidas pela DRJ/POA.

Em 07.MAR.2012 foi notificada da Decisão Notificação e em 03.ABR.2012 aviou o presente remédio recursivo alegando: 1) da possibilidade de exame de matéria constitucional por órgãos administrativos de julgamento; 2) da inconstitucionalidade material do artigo 22, IV, da Lei 8.212/91 e violação ao artigo 195, I, A da Carta Maior a incidência da contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho; 3) da inconstitucionalidade formal do artigo 22, IV, da Lei 8.212/91 e violação do artigo 140, III, A, Artigo 154, I e 195 § 4º da Constituição Federal, e; 4) violação ao artigo 291, I, A da Instrução Normativa 03/2005 – nulidade do AI por desconsiderar as informações prestadas pela cooperativa.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Wilson Antônio de Souza Côrrea - Relator

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, desde já, dele conheço.

Passo para análise das razões apresentadas.

DA POSSIBILIDADE DE EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL POR ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS DE JULGAMENTO

Alega a Recorrente que a índole a que foi alçado o Processo Administrativo após o advento da promulgação da Carta Maior de 1988, pela sua grandeza, não há nenhum óbice que matéria constitucional seja analisada e julgada pelos Órgãos Administrativos Julgadores.

'Data venia' as suas argumentações, mas, ledο engano.

Esta Corte administrativa, como todas as demais, inclusive judicial, exceto o Supremo Tribunal Federal, não têm competência para distribuir, analisar e julgar processos e ou matérias que tratam de constitucionalidade e ou inconstitucionalidade de lei.

Deve-se ater o Recorrente ao entendimento anotado no Parecer CJ 771/97 que: "O guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito".

De forma que, ainda que seja uma vírgula mal distribuída num parágrafo da lei anatematizada pelo Recorrente, o caminho a postular inconstitucionalidade e perquirir direitos é o Pretório Excelsior, e não esta via.

Mais ainda, há de destacar que a atividade administrativa encontra-se com vínculo ao que determina a lei, como dito por muitos, 'as ações do gestor público é escravizada pela lei'.

Neste sentido, peço vênia para juntar escólio do perleúdo jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição:

"O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois,

incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”

E, de mais a mais, observa-se que o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, veda aos Conselheiros de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

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.

Para finalizar, trago à baila que o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tal matéria, por meio do Enunciado 02/2007, *“in verbis”*:

Enunciado nº 02:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Portanto, neste quesito, pelas razões acima, não merece nenhuma reforma a sentença ora guerreada.

DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL E FORMAL DO ARTIGO 22, IV, DA LEI 8.212/91 E VIOLAÇÃO AO ARTIGO 195, I, A DA CARTA MAIOR A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO

Esta Corte não tem competência para analisar e julgar inconstitucionalidade, seja forma e ou material, de lei.

Deve-se ater o Recorrente ao entendimento anotado no Parecer CJ 771/97 que: “O guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”.

E, de mais a mais, observa-se que o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, veda aos Conselheiros de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

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.

Para finalizar, trago à baila que o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tal matéria, por

meio do Enunciado 02/2007, *'in verbis'*:

Enunciado nº 02:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Portanto, neste quesito, pelas razões acima, não merece nenhuma reforma a sentença ora guerreada.

VIOLAÇÃO AO ARTIGO 291, I, A DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 03/2005 – NULIDADE DO AI POR DESCONSIDERAR AS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA COOPERATIVA

Diz a Recorrente que as bases de cálculo consideradas no lançamento estão em desacordo com aquelas apontadas pela Cooperativa em tela, em suas notas fiscais de serviços, apuradas em conformidade com o que dispõe o artigo 291, I, "a", da IN MPS/SRP n.º 03/2005, que estabelece o valor da base de cálculo da contribuição em apreço – haja vista que se trata, no caso, de contrato coletivo de grande risco ou risco global – em 30% do valor bruto da cobrança.

O artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, acrescentado pela Lei n.º 9.876/99, 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.

A base de cálculo para as atividades da saúde vem regulamentada na INMPS/SRP n.º 03/2005 (DOU de 15 de julho de 2005), nos termos seguintes:

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;

b) inferior a 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.

Art. 293. Na celebração de contrato coletivo de plano de saúde da cooperativa médica ou odontológica com empresa, em que o pagamento do valor seja rateado entre a contratante e seus beneficiários, deverão ser consideradas, para efeito da apuração da base de cálculo da contribuição, nos termos dos arts. 291 e 292, as faturas emitidas contra a empresa.

Parágrafo único. Caso sejam emitidas faturas específicas contra a empresa e faturas individuais contra os beneficiários do plano de saúde, cada qual se responsabilizando pelo pagamento da respectiva fatura, somente as faturas emitidas contra a empresa serão consideradas para efeito de contribuição.

A IN MPS/SRP n.º 03/2005, como se observa, estabeleceu um piso para a contribuição em apreço. Em assim sendo, ainda que o contrato firmado entre a Recorre e a cooperativa não especifique o montante a ser pago em decorrência da efetiva prestação de serviços e do fornecimento de materiais, internação, etc., não poderá o devedor utilizar base de cálculo inferior àquela definida mediante a aplicação dos percentuais regulamentares sobre o valor total da nota fiscal ou fatura de serviços.

Há que se observar, contudo, que, na hipótese do artigo 291, inciso I, alínea "a", da IN MPS/SRP n.º 03/2005, os percentuais de 30% e 60% somente serão aplicados sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura, "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". Ao contrário senso, estando discriminados na nota fiscal ou fatura os valores dos serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou os materiais fornecidos, descabe a utilização de um dos percentuais apontados, devendo a contribuição ser calculada sobre o valor real do serviço prestado.

No caso em apreço, conforme se verifica pelas tabelas elaboradas pela Fiscalização, e bem assim pelas faturas de prestação de serviço colacionadas pela Recorrente, a Unimed Porto Alegre identifica todas as parcelas que compõem o valor bruto da fatura de prestação de serviços; descabe, portanto, a utilização do percentual de 30% para apuração da base de cálculo da contribuição objeto do lançamento, que, neste caso, incide necessariamente sobre o valor real dos serviços prestados.

Portanto, neste quesito, também não há nada a prover.

MULTA

A Recorrente não se insurgiu espontaneamente contra a multa aplicada.

Antes pensava esse singelo Julgador que a multa era matéria de Ordem Pública, e, diante de tal pensamento, ainda que não houvesse expressamente indignação expressa pelo Recorrente quanto a aplicação multa, dela havia pronúncia.

Todavia, hodiernamente, evoluo o meu voto, no sentido que a multa não é de Ordem Pública, caindo, portanto, na vala das matérias comuns, pois, quanto as matérias não suscitadas em sua defesa penso não constituir matéria de ordem pública, já que estas normas (ordem pública) são aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, o que não é o caso.

Neste diapasão tenho que a 'Ordem Pública' significa dizer do desejo social de justiça, assim caracterizado porque há de se resguardar os valores fundamentais e essenciais, para construção de um ordenamento jurídico 'JUSTO', tutelando o estado democrático de direito.

Por outro lado, julgar matéria não questionada e que não trate do interesse público é decisão 'extra petita', como são os casos da aplicação de multas não anatematizadas pelos recorrentes, e que antes tinham o meu pronunciamento, independente de se objurgada em peça recursiva ou não, mas que amadureço pela razão acima, haja vista não considerar a multa matéria de ordem pública.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, julgando improcedente o Recurso Voluntário aviado, mantendo o crédito tributário em sua totalidade.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Wilson Antônio de Souza Côrrea - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

Ordem Pública é referida na doutrina como conceito indeterminado, uma vez constatado que *“pode ser verificada sobre diferentes enfoques, em distintas disciplinas jurídicas”*.¹

Ricardo de Carvalho Aprigliano² encontrou alguns elementos comuns na doutrina e na jurisprudência que podem nos ajudar a identificar as questões de ordem pública: (i) os valores que informam a norma, de interesse da coletividade, que se revelam particularmente sensíveis, de repercussão acima e além do mero interesse das partes desta mesma relação, seja por razões de ordem social, ética econômica ou cultural, e (ii) o fato de cuidarem de relações jurídicas indisponíveis, ressalvada a expressão meramente econômica de tais direitos, que são sempre disponíveis, elementos que, somados, compõem o espectro do 'interesse público'

Para Fábio Ramazzini Bechara, a ordem pública é a *“expressão da situação de tranqüilidade e normalidade que o Estado assegura – ou deve assegurar – às instituições e a todos os membros da sociedade, consoante as normas jurídicas legalmente estabelecidas”*.³

O mesmo autor⁴ assevera que, a característica de conceito indeterminado que acomete a ordem pública passa a exigir um esforço maior do aplicador da lei para que o resultado da interpretação gere um resultado mais próximo da realidade contextualizada. Vejamos nas palavras do autor:

A ordem pública enquanto conceito indeterminado, caracterizado pela falta de precisão e ausência de determinismo em seu conteúdo, mas que apresenta ampla generalidade e abstração, põe-se no sistema como inequívoco princípio geral, cuja aplicabilidade manifesta-se nas mais variadas ramificações das ciências em geral, notadamente no direito, preservado, todavia, o sentido genuinamente concebido. A indeterminação do conteúdo da expressão faz com que a função do intérprete assumam um papel significativo no ajuste do termo. Considerando o sistema vigente como um sistema aberto de normas, que se assenta fundamentalmente em conceitos indeterminados, ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de um esforço interpretativo muito mais árduo e acentuado, é inegável que o processo de interpretação gera um resultado social mais aceitável e próximo da realidade contextualizada. Se, por um lado, a indeterminação do conceito sugere uma aparente insegurança jurídica em razão da maior liberdade de argumentação deferida ao intérprete, de outro lado é, pois,

¹ Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil. São Paulo, Atlas, 2011, p. 5.

² Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil. São Paulo, Atlas, 2011, p. 30-1.

³ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. Prisão Cautelar. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100.

⁴ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. Prisão Cautelar. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100.

evidente, a eficiência e o perfeito ajuste à historicidade dos fatos considerada.

Apesar da dificuldade de conceituação do que seja ordem pública, a doutrina e a jurisprudência, entretanto convergem quanto às características típicas que se costuma conferir à questões de ordem pública de direito processual: (i) a possibilidade de exame de ofício, (ii) a ausência de preclusão da matéria e (iii) a possibilidade de seu exame em qualquer tempo ou grau de jurisdição.⁵

Os Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) realizando os esforços interpretativos a que se referiu Fábio Ramazzini Bechara⁶ têm decidido quais questões podem ser consideradas de ordem pública no âmbito do processo administrativo fiscal, sem contudo adotar uma definição, partindo, portanto, para uma especificação casuística.

No que concerne ao cerceamento de defesa, temos Acórdãos deste CARF admitindo o conhecimento de ofício de nulidades dessa ordem. Vejamos:

Acórdão 1102-000.832

Ementa Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Data do fato gerador: 23/08/2001 (...)PRELIMINAR DE NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não tendo sido comprovada a apresentação de anexo juntamente com a impugnação, e tendo o acórdão recorrido apreciado a decadência, por considerá-la matéria de ordem pública, ainda que não impugnada, com discriminação dos valores de crédito tributário que foram exonerados e dos mantidos, rejeita-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa, por inexistência de qualquer vício.

Acórdão 2202-001.797

Ementa (...). NULIDADE DE LANÇAMENTO ANTERIOR POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NATUREZA DE VÍCIO MATERIAL. Constatado que houve cancelamento de Auto de Infração lavrado anteriormente, sob os fundamentos de ausência de descrição minuciosa dos fatos tidos como infracionais e de insuficiência na capitulação legal da matéria tributável, os quais impediam ou dificultavam o exercício, por parte do contribuinte, do contraditório e da ampla defesa, deve ser reconhecida a natureza jurídica de nulidade por vício material, ainda que tenha sido consignado na decisão anterior se tratar de vício formal, em homenagem e aplicação do Princípio da Legalidade que orienta o Direito Público. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. INTERRUÇÃO DA DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ANÁLISE DE OFÍCIO. Em havendo a decretação da nulidade de lançamento tributário sob o fundamento de ocorrência de nulidade calcada em vício material, não ocorre a hipótese de interrupção da contagem do prazo decadencial de que trata o

⁵ Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil. São Paulo, Atlas, 2011, p. 17.

⁶ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. *Prisão Cautelar*. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100, por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

inciso II, do art. 173, do Código Tributário Nacional, cabendo a sua análise de ofício por se tratar de matéria de Ordem Pública.

Acórdão 206-01017

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002 PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIOS INDIRETOS - NULIDADE ARGÜIDA DE OFÍCIO - INCABÍVEL POR NÃO TRATAR DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. Entendo que só podem ser argüidas de ofício nulidade de ordem pública, como é o caso de cerceamento de defesa, falta de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, ou mesmo o caso da Decadência, que extingue o direito do fisco de efetuar o lançamento. (...). Recurso Voluntário Negado.

Portanto, havendo nulidade que cause cerceamento de defesa, é lícito seu conhecimento de ofício. A seguir veremos em qual medida aplicaremos tal noção de ordem pública.

Tomando tais noções, adotamos o regime jurídico das multas como de ordem pública e sempre promovemos a aplicação da multa mais benéfica ao recorrente.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“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, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, *“serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).”* Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a

aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto,

neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo,

considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de

Processo nº 11080.723603/2011-18
Acórdão nº **2301-003.246**

S2-C3T1
Fl. 10

mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

CÓPIA