



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

Processo nº 11444.000188/2010-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.339 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente BEL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2008

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS-COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições 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, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

MULTA LEI 11.941/08 RETROATIVIDADE BENIGNA

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Com a alteração introduzida pela lei 11.941/08, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no art. 44: 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.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator) e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento parcial para excluir a multa de ofício de 75%. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Ausente justificadamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire – Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

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

Relatório

BEL S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre tempestivamente a este Conselho da decisão da 9ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, Acórdão nº 14-36.307/2012, às fls. 272/277, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela autuada, concernentes a parte da empresa, incidentes o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços médicos de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, nos termos do artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, em relação ao período de 02/2005 a 12/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 65/72.

Trata-se de Auto de Infração (Obrigação principal), lavrado em 26/02/2010, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito tributário devidamente consignado na folha de rosto da autuação.

De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas são os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo às cooperativas de trabalho na área de saúde denominada UNIMED TUPÃ – Cooperativa de Trabalho Médico e UNIMED DE MARÍLIA – Cooperativa de Trabalho Médico em cumprimento aos contratos de prestação de serviços firmados entre os interessados.

Informa, ainda, o fiscal autuante que o presente lançamento fora realizado em face da contribuinte BEL S/A, em observância aos preceitos contidos no artigo 227 da Lei nº 6.404/76, diante da incorporação da empresa LATICÍNIOS HERCULÂNDIA LTDA.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 280/309, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que a Lei nº 9.876/99, ao revogar os preceitos da Lei Complementar nº 84/1996, contrariou inúmeros preceitos constitucionais, a começar pela ordem formal, eis que uma lei ordinária derogou os ditames de outra lei complementar, o que não é admitido em nosso ordenamento jurídico pátrio, mormente quando a matéria tratada é reservada à lei complementar.

Alega ser plenamente viável/possível a análise de inconstitucionalidade/ilegalidades das normas pela instância administrativa, sobretudo quando tal entendimento vem sendo admitido pela jurisprudência judicial e doutrina pátria.

Em defesa de sua pretensão, assevera que *o montante relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou a daquela a ela conveniado, não pode ser considerado na base de cálculo de contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 72, inciso XVII, da IN/INSS nº 03/2005, pouco importando se a contribuição encontra-se prevista nos incisos I, II ou IV da Lei nº 8.212/91.*

Sustenta que a autoridade julgadora de primeira instância não se debruçou sobre o tema acima lembrado, de crucial importância ao deslinde da controvérsia, mormente por se tratar de hipótese de *exceção à regra*.

Contrapõe-se ao lançamento, insistindo que a contribuição previdenciária inscrita no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 se aplica aos serviços prestados pelas cooperativas de trabalho, com exceção das quantias relativas à assistência médica ou odontológica.

Explicita a melhor interpretação do artigo 291 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005 que deverá ser levada a efeito na subsunção do fato à norma, concluindo que *a forma correta para se apurar a contribuição devida sobre uma fatura de serviço médico prestado por cooperativas de trabalho, consiste em encontrar a base de cálculo resultante da multiplicação do índice de 30% (trinta por cento) ou 60% (sessenta por cento), conforme o caso, sobre o valor total da fatura, aplicando-se, em ato contínuo, o percentual referente à alíquota da multi citada contribuição social a incidir sobre o montante concernente à base de cálculo*.

Inferre que a fiscalização adotou o percentual de 60% e não de 30%, como fora declarado pela contribuinte, por entender se tratar de contrato de pequeno risco, o que não representa a realidade dos fatos, uma vez que os procedimentos médicos a serem realizados, nos termos do instrumento contratual firmado, demonstram se tratar de contrato de grande risco, garantindo aos colaboradores da recorrente cobertura médico-hospitalar, como assistência médica ambulatorial, cirúrgica, UTI, etc.

Ressalta que não pode prevalecer o entendimento da fiscalização no sentido de que aludidos percentuais somente podem ser aplicados quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, por absoluta ausência de previsão legal neste sentido.

Quanto à penalidade imputada, aduz que *esta nova sistemática de aplicação de multa por lançamentos de ofício referente às obrigações principais de contribuições previdenciárias deve ser aplicada somente em relação aos fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a legislação anterior dispensava tratamento mais benéfico ao sujeito passivo*.

Defende não haver lógica na soma das multas por descumprimento de obrigações principal e acessória, de maneira a limitar a 75%, tendo em vista que se tratam de penalidades distintas para fatos geradores diferentes, *devendo, portanto, ser aplicada a penalidade prevista pela redação do art. 35 vigente à época dos fatos geradores, no que atine às multas por descumprimento de obrigação principal, e, em relação à obrigação acessória, imperiosa a retroatividade da Lei nº 11.941/09 que enxertou o artigo 32-A na Lei 8.212/91, por trazer tratamento mais benéfico*.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva do Relatório Fiscal, às fls. 65/72, a lavratura da presente autuação se deu em virtude da constatação da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as notas fiscais ou faturas de serviços prestados por segurados contribuintes individuais cooperados mediante cooperativas de trabalho, conforme disposição constante do artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 c/c artigo 201, inciso III, do RPS, que assim preceituam:

“ *LEI Nº 8.212/91*

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. (Acrescentado pela Lei nº 9.876/99, com vigência a partir de 03/00. Até 02/00 vigorou a LC nº 84/96. Ver inciso III do art. 201 do Regulamento, Dec. nº 3.048/99 e § 2º do art. 1º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03)” (grifamos)

“ *RPS – DECRETO 3.048/99*

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

[...]

III - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, observado, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 8º do art. 219;” (grifamos)

Conforme se depreende dos dispositivos legais encimados, tratando-se de serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho, incide contribuição previdenciária calculada à base de 15% (quinze por cento) sobre as notas fiscais ou fatura de prestação de serviço.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência na forma constituída, argüindo a ~~inconstitucionalidade/ilegalidade dos tributos ora exigidos~~, por afronta ao disposto nos artigos

195, inciso I, alínea “a”; 154, inciso I; e 156, inciso III, da Constituição Federal, tornando, assim, inconstitucional a cobrança consignada neste lançamento.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento se apresenta incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Com efeito, além da exigência dos tributos ora lançados, com os respectivos acréscimos legais, encontrar respaldo na legislação previdenciária/tributária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

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

A própria Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

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

E, segundo o artigo 72, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Assim, não há como se acolher a pretensão da contribuinte em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

Não procede, igualmente, a argumentação da contribuinte no sentido de que não incide contribuições previdenciárias sobre prestação de serviços médicos por cooperados, mediante cooperativas de trabalho.

Isto porque, a única hipótese de isenção relativa a serviços médicos encontra-se inscrita no artigo 28, §9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/91, o qual contempla a não inclusão dos valores pagos à totalidade dos funcionários da empresa com o plano de assistência médica ou odontológica, não integrando o salário de contribuição, o que não se vislumbra no caso vertente, que contempla a prestação de serviços por cooperados, mediante cooperativas de trabalho, onde a contribuição previdenciárias pertinente fundamenta-se em outro dispositivo legal, qual seja, artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, acima transcrito.

Ainda irredutível com a exigência fiscal, sustenta a recorrente que a fiscalização adotou o percentual de 60% e não de 30%, como fora declarado pela contribuinte, por entender se tratar de contrato de pequeno risco, o que não representa a realidade dos fatos, uma vez que os procedimentos médicos a serem realizados, nos termos do instrumento contratual firmado, demonstram se tratar de contrato de grande risco, garantindo aos colaboradores da recorrente cobertura médico-hospitalar, como assistência médica ambulatorial, cirúrgica, UTI, etc.

Ressalta que não pode prevalecer o entendimento da fiscalização no sentido de que aludidos percentuais somente serão aplicados quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, por absoluta ausência de previsão legal neste sentido.

Da mesma forma, inobstante o esforço da contribuinte, suas alegações não merecem acolhimento, não sendo capazes de rechaçar o lançamento ora contestado.

Destarte, consoante se depreende da Informação Fiscal, às fls. 261/263, não se aplicou o percentual de 30% ou 60%, em face do grau de risco do contrato, mas, sim, considerou-se como base de cálculo o valor dos serviços discriminados pela própria Unimed de Tupã, senão vejamos:

“[...]

2.2. *E também, que nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de 15% (quinze por cento) devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo. Assim estabelecia o inciso I do artigo 291 da IN SRP 03/2005 e atualmente o inciso I do artigo 219 da IN RFB 971/2009. No entanto, observar-se-á a peculiaridade do contrato – se de grande risco ou de pequeno risco – para a aplicação do percentual de 30% (trinta por cento) ou 60% (sessenta por cento), apenas quando o valor dos serviços prestados por cooperados (ato cooperativo principal) não estiver discriminado nas notas fiscais ou faturas. **Quando estiver discriminado nas notas fiscais ou faturas, é o próprio valor dos serviços que constitui base de cálculo da contribuição.***

2.3. *No presente caso, examinando o contrato de prestação de serviços firmado entre o sujeito passivo e a Unimed de Tupã, não resta dúvida que é de grande risco ou risco global, pois assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares. Portanto, não há como apontar cláusulas específicas do contrato que o caracterizam como de pequeno risco, pois não é.*

2.4. *Verificando as faturas emitidas pela Unimed de Tupã para o sujeito passivo, pode-se observar que a base de cálculo utilizada no Auto de Infração não decorre de critério de enquadramento do contrato de prestação de serviços como de pequeno risco, mas sim, que foi considerado como base de cálculo o valor dos serviços discriminados nas faturas.*

2.5. *O Auditor-Fiscal autuante não afirma ter lavrado o Auto de Infração considerando o contrato de prestação de serviços como de pequeno risco, e que por isso utilizou a base de cálculo de 60% (sessenta por cento), e nem que o valor dos serviços não está discriminado nas faturas. Apenas cita, no subitem “4.3”, a previsão normativa de utilização dos percentuais de 30% (trinta por cento) ou de 60% (sessenta por cento).*

2.6. *Nas faturas emitidas pela Unimed de Tupã que foram juntadas ao processo, verifica-se que no período em questão a cooperativa de trabalho médico discriminou o valor dos serviços médicos efetivamente repassado aos cooperados (ato cooperativo principal), valor esse informado como “Mensalidade PP (60% com IR), o qual corresponde à 60% (sessenta por cento) do valor das mensalidades do contrato de pré-pagamento – percentual de repasse aos cooperados utilizado pela Unimed, mas coincidente com o percentual de 60% aplicável ao contrato de pequeno risco, quando não discriminados os valores repassados nas faturas, o que não é o caso.*

27. É certo que ao mencionar a previsão de utilização dos percentuais de 30% (trinta por cento) e de 60% (sessenta por cento) no subitem “4.3” do Relatório Fiscal, quando o valor dos serviços não estiver discriminado na nota fiscal ou fatura, e na alínea “c” ter citado a base de cálculo utilizada sobre as faturas da Unimed de Tupã, pareceu que o Auditor-Fiscal utilizou tal critério na apuração da base de cálculo sobre as faturas da referida cooperativa de trabalho médico, mas não foi isso que ocorreu. Devia ter mencionado no Relatório Fiscal que estava considerando como base de cálculo o valor dos serviços discriminados nas faturas, que foi o que de fato ocorreu.

2.8. Portanto, o Auditor-Fiscal autuante não aplicou o percentual de 60% (sessenta por cento) sobre o valor das faturas para apurar a base de cálculo por aferição, ao contrário, para a lavratura do Auto de Infração considerou como base de cálculo o valor dos serviços discriminados pela própria Unimed de Tupã, a critério dela, coincidentemente correspondente a 60% do valor das faturas. Frise-se que a mesma base de cálculo foi utilizada para o cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte, pela alíquota de 1,5% (um e meio por cento), com base no artigo 45 da Lei nº 8.541/1992, alterada pela Lei nº 8981/95, cujo dispositivo legal também estabelece que “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) [...]” (grifamos)

Constata-se, assim, que a própria fiscalização reconhece que os serviços prestados são de grande risco, o que atrairia o percentual de 30% sobre a nota fiscal e/ou fatura de prestação do serviço, se não estivesse discriminado em tais documentos o valor dos serviços médicos efetivamente repassado aos cooperados, na forma que prescreve o artigo 291, inciso I, da IN SRP nº 03/2005, e artigo 219 da IN RFB nº 971/2009, que assim estabelecem:

“ **IN SRP Nº 03/2005**

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: ([Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009](#))

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;

[...]

IN RFB Nº 971/2009

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

I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou na fatura, a base de cálculo não poderá ser:

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

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

[...]”

Extrai-se daí que somente quando os valores dos materiais utilizados nos serviços não estiverem discriminados nas notas fiscais ou faturas é que deverá ser levado a efeito o enquadramento do contrato como de grande ou pequeno risco, o que não se vislumbra no caso dos autos, onde a contribuinte fez constar de tais documentos aludida base de cálculo, a qual fora utilizada na constituição do crédito previdenciário sob análise.

Como se observa, todo o procedimento adotado pelo fiscal autuante ao constituir o crédito tributário encontra-se devidamente elencado nos autos e devidamente escorado nas normas que regulamentam a matéria, não havendo se falar em improcedência do feito.

DO RECÁLCULO DA MULTA A PARTIR DA EDIÇÃO DA MP Nº 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009

Em que pese a procedência do Auto de Infração em relação ao seu mérito, mister destacar que posteriormente à ocorrência dos fatos geradores ora lançados fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova

ordem na aplicação de multas de ofício e/ou acessória e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das penalidades constantes da Lei nº 9.430/96.

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita formula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Inobstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados no item 2 acima, adotando os seguintes fundamentos para tanto:

“[...]

6.2 Em relação as competências anteriores a edição da referida MP (04/12/2008) e considerando que o art. 106 que o art. 106, inciso II, "c - do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) dispõe que - tratando-se de ato não definitivamente julgado a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, efetuamos o demonstrativo da multa entre as penalidades da legislação posterior e anterior a MP 449/2008 para a aplicação da mais benéfica, conforme Anexo único e resumo abaixo.

[...]”

Como se verifica, com as novas modalidades de multas contempladas pela legislação hodierna, a multa de mora prescrita no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 deixou de existir, passando a dar lugar à multa de ofício estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, o que fez florescer o entendimento de que a multa de mora aplicada em lançamentos pretéritos teriam que ser rechaçadas ou mesmo limitadas a 20%, na esteira da previsão contida no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Com mais especificidade, analisando a legislação previdenciária constata-se que a multa moratória achava-se regulamentada pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, que assim prescrevia:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: (Inciso e alíneas restabelecidas, com nova redação, pela Lei 9.528, de 10/12/97)

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

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; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)**

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; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)**”

Entrementes, a Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em seu artigo 24, alterou a redação do dispositivo legal encimado, revogando, ainda, os seus incisos e parágrafos, passando a estabelecer o seguinte:

“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 27 de dezembro 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 27 de dezembro de 1996.”

Por sua vez, os artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, trazem em seu bojo as seguintes determinações:

“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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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."

Conforme se extrai da evolução da legislação acima transcrita, constata-se que, para as contribuições previdenciárias, as notificações fiscais eram lavradas com a exigência de multa de mora gradativa, dependendo da época em que fosse pago o tributo. Não havia, porém, a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados.

Em via, os débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, anteriormente à unificação com a Previdência, se pagos em atraso estariam sujeitos à multa de mora, limitada a 20%, na forma do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No entanto, na hipótese de lançamento de ofício, aplica-se a multa de ofício contemplada no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deixando de se exigir a multa de mora do artigo 61 do mesmo Diploma Lega.

Em outras palavras, no que concerne as contribuições previdenciárias, antes da edição da Lei nº 11.941/2009, somente se exigiria multa de mora, que podia variar de acordo com a data do pagamento, não se cogitando em multa de ofício.

Por seu turno, na Receita Federal do Brasil a multa de mora só é exigida no pagamento, antes do lançamento de ofício, que, se ocorrer, sujeitará o contribuinte à multa de ofício, não mais a de mora.

Assim, a partir da edição da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa de mora exigida/lançada nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD e/ou Autos de Infração de contribuições previdenciárias, como *in casu*, deixou de ter amparo legal, eis que aqueles Diplomas Legais determinaram que somente seria cobrada multa de mora, limitada a 20%, no caso de pagamento e, multa de ofício, na hipótese de lançamento.

Dessa forma, tendo a multa moratória encontrado limite legal, qual seja, 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, por força da alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009, devem seus efeitos retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, por tratar-se de norma que comina penalidade mais branda, com base no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

[...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

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

Observe-se que a multa de ofício, atualmente exigida no lançamento de ofício, não poderá ser aplicada retroativamente, tendo em vista não ser mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que ocorre com a multa de mora.

Neste sentido, aliás, impende transcrever os ensinamentos do doutrinador LEANDRO PAULSEN, que assim preleciona:

“Penalidade, inclusive multa moratória. A retroatividade abrange qualquer penalidade pelo descumprimento da legislação tributária, incluindo-se, nesta categoria, evidentemente, a multa moratória. Ou juro moratório, por não terem caráter punitivo, não sofrem a incidência deste dispositivo. Na nota acima, sob a rubrica Retroatividade da lei mais benigna, há ementas de acórdãos dando aplicação ao art. 106, II, c, do CTN em relação a multas moratórias.” (Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; a ESMAFE, 2008)

A propósito da matéria, não é demais citar outro excerto da obra de Leandro Paulsen, supratranscrita, corroborando a pretensão da contribuinte, senão vejamos:

*“ – Multa moratória. Art. 61 da Lei 9.430/96. O percentual de multa moratória teve inúmeras variações ao longo do tempo. Alternou-se entre 20% e 30% e chegou até mesmo a 40% aplicada com suporte na Lei 8.218/91, tendo sido novamente reduzida para 30% pelo art. 84, III, c, da Lei nº 8.981/95 e para 20% novamente em razão da superveniência do art. 61 da Lei 9.430/96. **Sempre que o percentual aplicado tenha sido superior a 20%, cabe reduzir a mesma a este percentual por força da lei***

superveniente em cumprimento ao art. 106, II, c, do CTN.”
(grifamos)

Da leitura dos dispositivos legais encimados, conjugados com a legislação tributária, sinteticamente, concluímos o seguinte:

1) Para os lançamentos contemplando fatos geradores ocorridos posteriormente à MP nº 449/2008, impõe-se observar as novas regras de multas inscritas na Lei nº 9.430/96;

2) Relativamente aos lançamentos exigindo contribuições previdenciárias (obrigação principal) cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à edição da MP nº 449/2008, impõe-se à observância da multa de mora estabelecida no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época, com a limitação de 20% do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, diante da nova legislação mais benéfica;

E fora exatamente neste ponto que a autoridade incorreu em equívoco, aplicando retroativamente a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, para fatos geradores ocorridos anteriormente à alteração na legislação previdenciária, determinada, inicialmente, pela Medida Provisória nº 449/2008.

Ora, para aqueles que entendem pela impossibilidade da conjugação das multas de mora, ofício e acessória após a edição da MP nº 449/2008, salvo melhor juízo, não há que se falar em multa de ofício em lançamento exigindo contribuições com fatos geradores anteriores àquela MP, mas, sim, a aplicação da multa de mora limitada a 20%, na forma acima explicitada.

Na hipótese dos autos, deixando a autoridade fiscal de aplicar a multa de mora de 20% ou mesmo de 24%, variável ao tempo (nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época), o que seria analisado posteriormente, para aplicar a multa de ofício de 75% com base na legislação nova, mais gravosa que a anterior, impõe-se a sua exclusão, por absoluta ausência de dispositivo legal amparando tal penalidade.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* parcialmente em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para excluir a multa de ofício de 75%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora Designada

Em que pese a fundamentada explicação do ilustre Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, ousou divergir da interpretação em relação a aplicação dos dispositivos da MP 449/2008, convertida na lei 11.941.

Na verdade o próprio relator, trouxe em seu voto toda a sistemática que o fisco adotou para aplicação da multa de 75%, sendo que o mesmo discorda em relação a interpretação dos referidos dispositivos.

Nesse sentido, filio-me a tese adotado pelo auditor fiscal e ratificada pelo julgador de primeira instância.

Assim como descreveu o Conselheiro Rycardo, mesmo não se filiando a conclusão trazido pelo auditor, no que tange ao cálculo da multa, face à edição da MP 449/08, convertida em lei 11.941, a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32A.

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.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A.

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

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado. As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso conforme descrito no relatório fiscal, para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática, multa moratória, com a aplicação de multa pela não informação em GFIP, e da sistemática descrita na nova legislação. Assim, trouxe o próprio relator do processo:

Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados no item 2 acima, adotando os seguintes fundamentos para tanto:

“[...]

6.2 Em relação as competências anteriores a edição da referida MP (04/12/2008) e considerando que o art. 106 que o art. 106, inciso II, "c - do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) dispõe que - tratando-se de ato não definitivamente julgado a lei aplica-se a ato ou fato preterito quando lhe comine penalidade

menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, efetuamos o demonstrativo da multa entre as penalidades da legislação posterior e anterior a MP 449/2008 para a aplicação da mais benéfica, conforme Anexo único e resumo abaixo.

[...]"

Ou seja, para efeitos da apuração da situação mais favorável, observou o auditor fiscal notificante:

1. Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
2. Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Nesse sentido, entendo que, ao contrário do voto do relator, não há qualquer reparo no cálculo da multa imposta, tendo em vista ter sido aplicada a mais favorável ao sujeito passivo, conforme entendimento exposto acima.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.