



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

Processo nº 13971.002431/2007-50
Recurso nº 261.840 Voluntário
Acórdão nº **2301-02.647 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente BAUPLAS BAUER PLÁSTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/12/2000 a 30/07/2005

Ementa: APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .

Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

COOPERATIVAS–

A prestação de serviços remunerados pelos cooperados intermediados por cooperativa médica é fato gerador da contribuição previdenciária, e deve ser informada em GFIP pelo contratante dos serviços.

MULTA APLICADA

Os critérios estabelecidos pela MP 449/08, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam aos atos ainda não julgados definitivamente, em observância ao disposto no art. 106, II, “c”, do CTN.

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram 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). Redator designado: Damião Cordeiro de Moraes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relator.

Damião Cordeiro De Moraes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 28/09/2005, por ter a empresa acima identificada apresentado GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo, dessa forma, o inciso IV, § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls. 13), a empresa deixou de incluir, em GFIPs, os valores pagos à cooperativa de trabalho, UNIMED, nas competências do período 12/2000 a 07/2005.

A empresa notificada impugnou o débito e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN nº 20.421.4/0021/2006 (fls. 88), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a autuada, apresentou recurso tempestivo (fls. 94), repetindo basicamente as alegações já apresentadas na impugnação.

Reitera que firmou, com a UNIMED de Blumenau, contrato de assistência médico-hospitalar, tendo por objeto "prestação de serviços de assistência médica hospitalar, de diagnóstico e terapia, e odontologia" a seus empregados, conforme cláusulas e condições ajustadas, o que torna a recorrente apenas responsável, perante a UNIMED, pelo pagamento da inscrição e mensalidades, devidas pelos usuários, empregados da contratante.

Reafirma que não se tratam de valores pagos pela recorrente à UNIMED, e sim de mensalidades pagas pelos empregados, e apenas repassados à prestadora dos serviços médico-hospitalares pela recorrente.

Esclarece que, da mesma forma que a recorrente repassa, ao INSS, a contribuição dos empregados, deles descontada, repassa também, à UNIMED, as mensalidades descontadas de seus funcionários, operando como mera arrecadadora, sendo que quem paga as mensalidades são os empregados, e não a recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Bernadete De Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, verifica-se que a recorrente tenta demonstrar que não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos à cooperativa médica por pessoas físicas por meio de intermediária, destacando que a notificada é mera intermediária entre a prestadora de serviços médicos, hospitalares e odontológicos e os seus empregados, usuários finais, que são quem arcam com as despesas dos respectivos benefícios, por meio de descontos de seus vencimentos do valor devido à entidade contratada.

No entanto, conforme se verifica do Contrato de Prestação de Serviços, a empresa notificada que é a contratante dos serviços médicos, tendo adquirido os serviços em benefício de seus empregados e dependentes.

E, como contratante de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa médica e odontológica, a recorrente está obrigada a informar, em GFIP, a contribuição devida incidente sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Em relação ao argumento de que a recorrente apenas repassa os valores arrecadados de seus empregados, tal fato não está comprovado nos autos.

Os recibos de pagamento juntados em sede de impugnação não demonstram que a recorrente não arca com os custos dos planos de saúde de seus empregados.

Toma-se, por exemplo, os recibos de pagamento do mês 12/2003, que demonstram um desconto, para UNIMED, do valor total de R\$114,80.

Contudo, o valor constante da nota fiscal de serviços para aquela competência, conforme tabela elaborada pela Fiscalização, é de R\$708,23, já que a base de cálculo é 212,47, correspondente a 30% do valor da nota.

Dessa forma, entendo que os documentos trazidos ao processo evidenciam, sim, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, e sempre que uma empresa contratar os serviços de cooperados por intermédio de cooperativa, deve informar os valores pagos em GFIP,

Assim, ao contrário do que afirma a recorrente, houve o fato gerador da contribuição previdenciária, conforme comprovam os documentos juntados aos autos pela recorrente.

E sendo o lançamento um ato vinculado, o agente fiscal, ao constatar que a empresa tomou serviços de cooperados por intermédio de cooperativa médica e deixou de informar, em GFIP, a contribuição a seu cargo, qual seja, 15% sobre o valor da nota fiscal, lavrou corretamente o presente AI, em observância aos normativos legais que regem a matéria.

Dessa forma, tendo ocorrido o fato gerador da contribuição previdenciária, a não inclusão, em GFIP, dos valores pagos pela empresa à cooperativa médica pelos serviços que lhe foram prestados pelos seus cooperados, constitui infração à legislação previdenciária, consoante determinação expressa no art. 32, inciso IV, e § 1º, da Lei 8.212/91, transcrito a seguir:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Assim, conforme exposto acima, houve infração à legislação previdenciária e, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, em observância ao art. 33 da Lei 8212/99 e art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Contudo, não obstante a correção do auditor fiscal em proceder ao lançamento nos termos dos normativos vigentes à época da lavratura do AI, foi editada a Medida Provisória MP 449/08, que revogou o art. 32, § 6º, da Lei 8.212/91.

E, conforme disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”:

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 da sua prática.

Assim, tratando-se o presente lançamento de ato ainda não julgado quando da edição da MP 449/08, conclui-se que os critérios por ela estabelecidos, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam ao AI em tela,.

Dessa forma, caso se constate, no recálculo da multa com a observância do disposto no artigo 35 A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09, que o novo valor da penalidade aplicada é mais benéfico ao contribuinte, não há como se ignorar o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, privando a empresa do benefício legal.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO** e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que se aplique, caso seja mais benéfico para o contribuinte, o artigo 35 A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09.

É como voto.

Bernadete De Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

DO VALOR DA MULTA APLICADA

1. No que tange ao valor da multa aplicada, essa matéria deve ser revista de ofício tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

2. Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

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

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

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

3. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

22. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

23. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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

24. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

25. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

26. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

27. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

28. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

29. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

30. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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

Autenticado digitalmente em 19/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 04/07

/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, As

sinado digitalmente em 19/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 26/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”

31. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

32. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

33. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

34. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

35. Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSAO

36. Ante ao exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica da norma em favor do contribuinte.