



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.003996/2007-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.105 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2019
Recorrente 43 SA GRAFICA E EDITORA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

NFLD nº37.118.069-4, de 20/12/2007.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.
RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A multa por descumprimento de obrigações acessórias está sujeita à retroatividade benigna, de modo que deve ser feito o cotejo para chegar-se à multa mais benéfica ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, por tratar de matéria preclusa. Na parte conhecida, também por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial, determinando a aplicação da retroatividade benigna, bem assim dos reflexos decorrentes do julgamento do processo em que se discute o auto de infração por descumprimento de obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Débora Fófano Dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernanda Melo Leal (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 592/627 da decisão de fls. 566/588 que manteve em parte o Auto de Infração lavrado.

Peço a vênica para transcrever parte do relatório produzido pela decisão recorrida.

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa em epígrafe, por ter apresentado GFIPs referentes às competências 01/1997 a 12/2006 com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, em desobediência ao artigo 32, IV e § 5º, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o artigo 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

Conforme consta do Relatório Fiscal da Infração (fls. 13 e 14), os dados não informados ou declarados a menor em Gfip correspondem às contribuições incidentes sobre:

- a) as remunerações dos segurados empregados;*
- b) os valores pagos a título de assistência médica aos dependentes e cônjuge de seus empregados, considerados como salário in natura;*
- c) os valores pagos às cooperativas de trabalho médico Unimed e Uniodonto, em virtude da prestação de serviços prestados por seus cooperados e intermediado por esta, inclusive as importâncias adicionais, denominadas de co-participação.*

Em face dessa infração, foi aplicada multa de R\$ 502.051,81, com base no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91; artigo 284, II, e artigo 373, ambos do RPS; e artigo 9º, V, da Portaria MPS nº 142, de 11 de abril de 2007.

O notificado, regularmente cientificado do lançamento em 20/12/2007 (fl. 01), apresentou o instrumento de impugnação (fls. 29 a 67), por meio do qual apresenta suas razões, conforme abaixo sintetizadas:

Da Impugnação

INEXISTÊNCIA DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

Alega que, com referência As competências 10/2001 e 11/2002, não há que prevalecer a penalidade, porquanto houve recolhimento em montante superior àquele declarado em Gfip, aplicando-se ao caso o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Além disso, considera os débitos levantados por meio das NFLDs no 37.125.111-7 e 37.125.110-9 ilegais e indevidos, na medida em que : (a) assistência médica prestada pela impugnante não integra o salário-de-contribuição e (b) é ilegal e inconstitucional a exigência contida no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91.

DA DECADÊNCIA

Argumenta que as contribuições relativas As competências anteriores a 12/2002, à época do lançamento, encontravam-se decaídas, por força do art. 150, §4º, do CTN, em função de que houve homologação tácita pelo decurso do prazo de cinco anos do seu vencimento.

DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADAS EM GFIP

Alega que não declarou em GFIP os valores referentes ao custeio de plano de saúde dos dependentes dos seus colaboradores por considerar que tais benefícios não integram o salário-de-contribuição, uma vez que abrange a totalidade dos colaboradores de forma idêntica, o que é reconhecido pela própria auditora em seu Relatório Fiscal.

De outra parte, não concorda com o posicionamento da fiscal de que a lei não contempla a isenção das importâncias pagas em favor dos dependentes dos colaboradores e de que o procedimento adotado acabou por estabelecer desigualdade entre os funcionários.

Funda seu entendimento no fato de que a norma contida no art. 28, § 90, "q", da Lei nº 8.212/91 prevê como única condição A não incidência da contribuição a universalidade da assistência, de modo indistinto a todos os funcionários e dirigentes.

Traz A colação decisão do Conselho Superior de Recursos Previdenciários no que tange ao tema.

Reafirma que preenche o requisito legal, na medida em que oferece a todos os seus funcionários e aos seus dependentes a mesma assistência médica de forma idêntica.

Pondera que esse entendimento encontra respaldo na legislação trabalhista, nomeadamente no art. 458, § 2º, da CLT, que define que a assistência médica não configura verba salarial.

Transcreve trechos de decisão do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região em discussão análoga.

Por outro lado, coloca que, se a empresa estende a assistência médica aos cônjuges e dependentes menores dos seus colaboradores, o benefício é das pessoas abrangidas pela generosidade da sociedade, que não lhe guardam nenhuma relação. Logo, não há de que se falar em inclusão de tais verbas no cálculo das contribuições previdenciárias.

DA MANIFESTA AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA A AFERIÇÃO INDIRETA PROMOVIDA

Argumenta que o expediente utilizado não possui amparo no dispositivo legal indicado pela própria auditora, qual seja o art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.

Do referido dispositivo, extrai que são as seguintes as hipóteses que autorizam o arbitramento: (1) ausência de registro do movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço; (2) ausência de registro do faturamento e (3) ausência de registro de lucro.

Contudo, a razão indicada pela agente fiscal, qual seja a não apresentação de planilha discriminando os valores pagos a título de assistência médica aos empregados e os valores somente do cônjuge e dependentes, não está abrangida dentre aquelas permitidoras da aferição.

Assegura que a empresa colocou A disposição da fiscalização todos os documentos e livros fiscais, demonstrando o cumprimento de suas obrigações acessórias e que própria Unimed fornece a relação de todos os usuários (funcionários e dependentes) (doc. 03).

Pondera que inexistente obrigação acessória prevendo a manutenção de planilha discriminando valores de assistência médica prestada aos funcionários e dependentes, pretendendo, pois, a autoridade lançadora transferir uma obrigação sua para a contribuinte.

Sustenta que, com base na documentação mantida pela empresa e fornecida A fiscalização, poderia ter-se chegado com facilidade As parcelas supostamente tributáveis, bastando a verificação do preço do plano básico da Unimed, constante da fatura, dividi-lo por dois (participação de 50% do colaborador) e

aplicar o resultado sobre cada um dos funcionários e seus dependentes-9s quais estão identificados na relação de usuários, fornecida pela própria Unimed (Doc. 03).

DA INAPLICABILIDADE AO CASO DO PROCEDIMENTO DE AFERIÇÃO INDIRETA

Aduz que o arbitramento não se faz aplicável ao caso em tela, uma vez que mantém escrita contábil e fiscal totalmente regular, apresentando guias da previdência social (GPS), resumo das folhas de pagamento, livros diários, demonstrativos de apropriação contábil da folha de pagamento e contribuição da empresa para a RFB, que permitem identificar, de forma clara e concreta, o custo dos valores despendidos a título de assistência médica prestada aos dependentes de seus colaboradores.

Argui que sua contabilidade é regular, tanto é que foi utilizada para levantamento dos débitos, não havendo em momento algum sua desconsideração pela agente fiscal.

Nesse tocante, alega que a aferição deve ser empregada somente quando houver irregularidades insanáveis na contabilidade e/ou nos demais documentos da sociedade, de modo a mostrar-se comprovadamente fraudulenta ou insuscetível de indicar o montante real das remunerações pagas.

Argumenta que o arbitramento somente pode ser utilizado em casos excepcionais, representando uma medida drástica, não podendo ser tomada ao livre alvedrio dos agentes arrecadadores. No direito pátrio, o arbitramento só é admitido quando da inexistência ou total imprestabilidade de documentos ou escrituração.

Nessa direção, apresenta escólio promovido pela doutrina, bem como posicionamentos de tribunais acerca da matéria em análise.

DA INAPLICABILIDADE DOS CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO

Contesta a fórmula utilizada na aferição, em função de que, pela equação apresentada (valores das faturas menos o valor descontado dos empregados), está-se tributando também os valores custeados pela impugnante relativos ao plano de saúde destinado aos funcionários, eis que a dependente arca com 50% de todos os planos básicos cobrados na fatura da Unimed.

DA ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE O PAGAMENTO EFETUADO ÀS COOPERATIVAS DE TRABALHO UNIMED E UNIODONTO

Expõe que, inicialmente, a contribuição previdenciária incidente sobre serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho foi instituída pela LC nº 84/96. Ocorre que a Lei nº 9.876/99 revogou a lei complementar antes citada, instituindo contribuição sobre os serviços prestados por pessoas físicas por intermédio de cooperativas de trabalho; porém, desta vez, a carga das empresas é calculada sobre o valor da fatura ou nota fiscal.

Do recorrido, faz as seguintes ilações:

1 - as leis complementares estão hierarquicamente acima das leis ordinárias, por conta disso, as últimas não podem revogar as primeiras.

A fim de reforçar seu raciocínio, reproduz excertos jurisprudenciais a respeito do assunto;

2 - é inconstitucional a instituição de nova fonte de custeio A Seguridade Social por meio de lei ordinária.

Entende que o fato gerador criado pela Lei nº 9.876/99 não está abrigado dentre os listados no artigo 195 da Constituição Federal.

Com base no art. 110 do CTN, pensa que não se pode equiparar cooperativa A pessoa física.

Nesse passo, conduz A peça impugnatória partes de julgados de tribunais pátrios; e

• 3 - tendo o STJ equiparado as cooperativas à empresa, ofende o princípio da isonomia a exigência prevista na Lei nº 9.876/99.

Segundo a notificada, o fato gerador criado pela Lei nº 9.876/99 contraria o comando contido no art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Isto porque houve nítida equiparação, para fins de instituição da contribuição em ataque, entre os serviços que são prestados pela cooperativa e aqueles executados por pessoas físicas.

A cooperativa é, por determinação expressa do art. 44 do Código Civil, pessoa jurídica, enquanto a contribuição previdenciária a cargo do empregador incide tão-somente sobre remunerações de pessoas físicas.

Assim, restou clara a modificação de instituto de direito privado, na medida em que se define a base de cálculo do tributo como sendo o valor bruto constante da fatura emitida pelas cooperativas de trabalho.

DA INEXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE OS VALORES PAGOS À UNIMED QUE FORAM DESCONTADOS DOS FUNCIONÁRIOS

Assevera que custeia apenas o equivalente a 50% do plano de saúde básico dos colaboradores, ficando o restante a cargo do segurado, por meio do desconto em folha de pagamento. Dessa sorte, não fica configurado o fato gerador das contribuições combatidas, haja vista que a empresa não se utilizou dos serviços, servindo apenas como mera intermediadora do negócio.

DA INEXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE OS VALORES PAGOS À UNIODONTO QUE FORAM DESCONTADOS DOS FUNCIONÁRIOS

Entende que, também, não é devida a contribuição incidente sobre os valores brutos indicados nas faturas emitidas pela UNIODONTO, sob o argumento de que o plano não é por si custeado, mas pelos próprios colaboradores, sendo sua adesão livre e voluntária por parte deles.

Assegura que as importâncias são descontadas diretamente dos trabalhadores.

Desse modo, constitui-se em verdadeira intermediária e repassadora das mensalidades devidas por eles. Por isso, não há que se falar em incidência do tributo em questão.

ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA PENALIDADE

Sustenta que, se houve o lançamento de ofício das contribuições, não há que se falar na ausência de declaração em Gfip, tampouco na aplicação de multa por não declaração, visto que, no caso de lançamento de ofício, a penalidade deve se referir ao não recolhimento do tributo e não pela infração de não declarar, que é uma obrigação acessória autônoma, sem qualquer relação com o crédito tributário constituído.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE PENALIDADE CALCULADA SOBRE O VALOR NÃO DECLARADO

Argui que a multa aplicada não pode ser calculada com base em percentual do valor devido em decorrência da efetivação de lançamento de ofício, em razão de que a declaração em Gfip é mera obrigação acessória autônoma, sem qualquer laço com os efeitos de possível fato gerador.

DA ILEGALIDADE NA APLICAÇÃO DA PENALIDADE

Contesta a fórmula adotada pela fiscalização para aplicação da multa, com base no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, entendendo que o total da multa aplicada não poderia ultrapassar a dez vezes o valor mínimo.

DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E APLICAÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA

Alega suposto desrespeito aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

Para fundamentar seu entendimento traz aos autos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais a respeito da matéria.

DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO DUE PROCESS OF LAW SUBSTANTIVO — PROPORCIONALIDADE

Segundo a impugnante, a aplicação da multa em patamares tão elevados ofendem os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, os quais são decorrências lógicas do princípio do devido processo legal, por se mostrarem inadequadas, desnecessárias e desproporcionais (em sentido estrito).

Revela-se inadequada por não atender ao fim desejado, que é o de desestimular o descumprimento da obrigação a que estaria sujeito. Desnecessária porque foram aplicadas várias penalidades cumulativamente e em seu grau máximo, tornando-as odiosamente gravosas notificada. Para cumprir sua função no ordenamento jurídico, bastaria a escolha de uma dentre todas as possíveis. Desproporcional em sentido estrito, em razão de acarretar desvantagens absolutamente desproporcionais. As supostas vantagens que podem advir da medida.

Por fim, apresenta decisões do Supremo Tribunal Federal em que se aborda o tema.

Sobreveio decisão de fls. 566/588.

Da Decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis (SC)

Sobreveio acórdão proferido pela 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis (SC), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada para:

*Por tudo o que foi exposto, voto no sentido de julgar **procedente em parte** o presente lançamento, para excluir o crédito relativo às competências abrangidas pela decadência: 01/1997 a 11/2001 e para declarar a nulidade dos*

valores referentes às competências de 12/2001 a 11/2002, bem como da multa aplicada em razão da ausência de informação em GFIP das contribuições a cargo do segurado a partir de 12/2002.

Assim, o valor do auto de infração passa de R\$ 502.051,81 para R\$ 92.693,20, conforme a planilha às fls. 555 e 556, cuja cópia deve ser encaminhada ao contribuinte como parte integrante deste acórdão.

Do Recurso Voluntário

Desta decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário para que fossem revisadas todas as questões.

Ocorre que todas as questões foram devidamente analisadas pela decisão recorrida, restando apenas a multa no valor de R\$ 92.693,20, que já foi objeto de análise a respeito da retroatividade benigna, conforme consta planilha de fls. 562/565.

Liminar em Mandado de Segurança determinando o julgamento no prazo de 30 dias

Consta às fls. 655 mandado de Intimação determinando que este Egrégio Carf julgue os presentes autos no prazo de 30 dias.

Este processo foi distribuído a este Relator em 15/04/2019, de modo que a primeira sessão após a distribuição é a presente.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

A multa aplicada no auto de infração aqui questionado tem como fundamento legal o disposto no art. 32, inciso IV, § 5º da lei nº 8.212/91, e decorre do já mencionado fato de que a empresa teria apresentado a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis fez um cálculo na tentativa de aplicar a retroatividade benigna, mas acabou se equivocando.

Por outro lado, este Egrégio Carf já sumulou a questão posta nos autos.

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ocorre que, os presentes autos prestam-se a discutir o descumprimento de obrigações acessórias, como mencionado alhures e os autos que tratam da obrigação principal são os de número 13971.003999/2007-98.

Sendo assim, nos termos do disposto no art. 106, II, "c" do CTN e de acordo com o disposto na Súmula CARF nº 119, “a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”, levando-se em consideração o que restou decidido nos autos do processo nº 13971.003999/2007-98.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, por tratar de matéria preclusa. Na parte conhecida, dou parcial provimento, determinando a aplicação da retroatividade benigna, bem assim dos reflexos decorrentes do julgamento do processo em que se discute o auto de infração por descumprimento de obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya