



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

Processo nº 15504.724771/2011-53
Recurso nº 952.110 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.164 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DOS MILITARES DAS FORÇAS ARMADAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

SOBRESTAMENTO NÃO DETERMINADO PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAR A MATÉRIA NO CARF. CONTRATAÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI.

O procedimento de sobrestamento somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso.

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

Nos termos do inciso IV do art. 22, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a contribuir com 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.

Em relação à aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, [Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(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; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada no lançamento por descumprimento de obrigação principal a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete e Marcelo, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA, LEONARDO HENRIQUE PIRES

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário apresentado pela ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DOS MILITARES DAS FORÇAS ARMADAS em face da decisão que considerou improcedente a impugnação apresentada e manteve o lançamento com relação ao descumprimento da obrigação acessória. (f. 12)

2. Conforme narra o relatório fiscal, foram analisados os contratos de prestação de serviços celebrados entre as partes, dos quais constatou-se que:

“Os contratos celebrados nº 6059 e 6071 têm como contratante a Associação Beneficente dos Militares das Forças Armadas e como contratada a Unimed – Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda.

Os contratos têm por objeto a cobertura de serviços de assistência médico-hospitalar, de diagnóstico e terapia, com co-participação nas consultas, exames, terapias, procedimentos e nas internações hospitalares aos associados regularmente

inscritos pela contratante, conforme rol de procedimentos para os planos ambulatorial, hospitalar e obstetrícia editado pelo Ministério da Saúde, facultada a contratações dos Módulos Opcionais, sendo obrigatória a especificação de contratação de cada um deles, de conformidade com a Proposta de Admissão.

A cobertura hospitalar compreende a internação clínica, inclusive a psiquiátrica ou cirúrgica, dentro dos recursos próprios ou contratados pela UNIMED-BH, conforme definido e listados no rol de procedimentos editado pelo Ministério da Saúde.” (ff. 13 e 14)

3. Também em consonância com a peça introdutória, o presente auto de infração refere-se ao descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias – f. 12).

4. A decisão colegiada de primeira instância restou ementada nos seguintes termos:

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa é obrigada a contribuir com 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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

MULTA RETROATIVIDADE. MOMENTO DO CÁLCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.” (233)

4. Buscando reverter o julgamento, o contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo, em síntese:

a) preliminarmente, que o recurso é tempestivo e deve ser conhecido, pois o contribuinte teve ciência da decisão denegatória em 04/05/2012 e protocolou suas razões em 25/05/2012;

b) a inexistência de fatos geradores da contribuição previdenciária, assim não há possibilidade de cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória;

c) que é sociedade civil de caráter assistencial, sem fins lucrativos e, portanto, é imune à tributação de seu patrimônio;

c) não pode figurar como contribuinte, pois as contribuições pretendidas pelo Fisco são devidas apenas por empresas, excetuando-se da hipótese de incidência as associações assistenciais;

d) teve declarada a sua imunidade tributária pelo Governo do Estado de Minas Gerais quando recebeu o título de entidade de utilidade pública;

e) o plano de saúde é uma mera promessa de assistência e não um serviço em si; que não possui a obrigação legal de recolher as contribuições sociais advindas de contrato de plano de saúde, pois somente intermediou para seus associados a utilização do plano de saúde;

f) não possui obrigação legal de recolher as contribuições sócias advindas do contrato de plano de saúde que intermediou com seus associados;

g) que não praticou os atos cooperados alegados pelo agente fiscalizador como sendo típicos de uma cooperativa, pois não possui caráter mercantil;

h) por fim, pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da autuação impugnada.

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados para apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damiano Cordeiro de Moraes

DA ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DO SOBRESTAMENTO DO FEITO

2. Depreende-se do relatório fiscal que o lançamento fiscal se deu com base “nos pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho médico.” (f. 12)

3. Dessa forma, verifica-se que o débito levantado pelo fisco refere-se à contratação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho nos termos estabelecidos pelo artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, que dispõe:

“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. (incluído pela Lei n.º 9.876, de 1999)” (g.n.)

4. A matéria encontra-se em julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) que reconheceu a repercussão geral do tema, ora em análise, em 03/02/2012, porém não determinou o sobrestamento do feito, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS. SUJEIÇÃO PASSIVA À CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

ARTS. 146, III, C E 172, §2º DA CONSTITUIÇÃO. LC 84, ART. 1º, II.

Tem repercussão geral o debate sobre a compatibilidade da inclusão, na base de cálculo de contribuição destinada ao custeio da seguridade social, dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Cezar Peluso, Ayres Brito, Gilmar Mendes, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.”

(RE 597.315 RJ – Rio de Janeiro; Relator Ministro Joaquim Barbosa)

5. A análise da repercussão geral como pré-requisito para a admissibilidade do recurso extraordinário frente ao Supremo foi incluída no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004, e regulada com alterações feitas ao Código de Processo Civil e no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

6. Da leitura dos dispositivos do CPC (art. 543-B e parágrafos) que versam sobre o recurso extraordinário depreende-se que, havendo a multiplicidade de processos que versem sobre o mesmo tema, sendo reconhecida a repercussão geral do assunto, caberá ao Tribunal de origem determinar o sobrestamento dos demais processos que tratem da mesma questão para evitar a divergência jurisprudencial.

7. E no mesmo sentido, buscando não prejudicar os contribuintes com decisões que posteriormente podem ser divergentes de acórdão do STF, o CARF, acrescentou a seu Regimento Interno o Artigo 62-A, que diz em seu parágrafo primeiro:

“Art. 62-A. (...)

§1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.”

8. Além disso, o parágrafo único, do artigo 1º, da Portaria CARF nº 01, de 30 de janeiro de 2012, dispõe expressamente que “o procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo

Supremo Tribunal Federal – STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso”.

9. Assim, como não houve a comprovação de determinação de sobrestamento do feito pelo Supremo, entendo que o julgamento da questão não encontra-se prejudicada.

DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO

10. Insurge-se o contribuinte no que se refere à suspensão da exigibilidade do crédito, tendo em vista a interposição de recurso.

11. Conforme prevê o inciso III, do artigo 151, do CTN a interposição de recurso, por si só já suspende a exigibilidade do crédito, dessa forma, a cobrança de tal crédito já se encontra suspensa até o final do processo, conforme informado na decisão de primeira instância.

DA INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO

12. Aduz a recorrente que embora não possua Registro nem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecida pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) faz jus ao benefício, pois cumpre todos os demais requisitos previstos na Constituição Federal.

13. Ocorre que, conforme estabelece o § 7º, do artigo 195, da CF/88, “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social **que atendam às exigências estabelecidas em lei**”.

14. Dessa forma, verifica-se que para que uma entidade seja considerada isenta de contribuição para a seguridade social é necessário que ela atenda às exigências previstas em lei.

15. E a Lei que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social é a Lei nº 12.101/2009, a qual reza em seu artigo 3º:

“Art. 3 A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos: (...)”

16. Assim, verifica-se que para uma entidade ser beneficiada com a isenção de contribuições para a seguridade social necessita fazer sua certificação junto ao órgão competente, em consonância com o que determina a lei.

17. Dessa forma, entendo que para que a contribuinte pudesse ser considerada isenta, deveria ter requerido sua certificação. Por esse motivo, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

DA EQUIPARAÇÃO A EMPRESA

18. Alega, ainda, o contribuinte que não pode ser equiparada a empresa para fins de tributação.

19. Contudo, entendo que tal alegação não merece prosperar. Isso porque a Emenda Constitucional nº 20/98 que alterou o artigo 195 da CF/88 dispôs que a seguridade social será financiada por intermédio das contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)” (g.n.)

20. E sobre o tema, o parágrafo único, do artigo 15, da Lei nº 8.212/91, dispõe que “**equiparam-se a empresa**, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, **a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade**, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras”.

21. Dessa forma, verifica-se que as entidades e associações de qualquer natureza ou finalidade são equipadas, por força de lei, às empresas, não devendo prosperar as alegações da recorrente neste ponto.

DA CONTRATAÇÃO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO

22. A decisão recorrida manteve o lançamento fiscal de débito em desfavor da empresa devido ao descumprimento de obrigações acessórias e por não recolher as contribuições devidas em decorrência da contratação de cooperativa de trabalho, conforme descrito abaixo:

“1. Este procedimento fiscal é decorrente da ação fiscal (...) para auditoria básica nos pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho médio, relativamente ao período de 01/2008 até 12/2010.

(...)

3. O auto de infração por descumprimento de obrigação principal (...), tem por finalidade apurar e constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias não recolhidas no período de 01/2008 até 11/2008, conforme relacionado abaixo:

3.1. Foi constatado que tais pagamentos não foram declarados nas Guias de Recolhimento de Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP e que não houve o recolhimento da contribuição previdenciária prevista no inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212, de 24/07/91 (...).” (ff. 12 e 13)

23. Dessa forma, verifica-se que a controvérsia trazida nos autos se refere à incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos feitos pela recorrente na contratação de cooperativas de trabalho.

24. E sobre a questão, aduz o contribuinte que “a contribuição previdenciária prevista pela Lei nº 8.212/91, art. 22, inc. IV, não encontra amparo na CF/88”. (f. 204)

25. Ocorre que, sobre a questão da constitucionalidade, este Conselho já sumulou a matéria firmando o entendimento de que: “SÚMULA N.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

26. Nos termos do que dispõe o artigo 22, caput, e inciso IV da Lei do Custeio Previdenciário, os lançamentos feitos, têm como contribuinte, a empresa que contrata serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho:

“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. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).” (g.n.)

27. Assim, restando demonstrada a existência de previsão legal de incidência de contribuição previdenciária no caso concreto, entendo que houve o descumprimento do estabelecido no inciso IV, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c com inciso IV, art. 225, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

28. O artigo 32, inciso I, da Lei 8.212/91, determina que:

“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).

(...)

§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)”

29. E o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, estabelece que:

“Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de

contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto; (Ver art. 258, § 3º, e art. 284)”

30. Assim, fica demonstrado que a notificação e o lançamento se deram estritamente com base na legislação previdenciária, sendo, portanto, devidos pela entidade, os valores lançados pelo fisco.

31. Nesse momento, peço vênica para trazer à baila ementas de decisões proferidas por este Conselho, sobre o tema em tela:

*“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 nº8.212/91.”

(Processo n.º 35273.00010912006-15; Recurso Voluntário 150.988; Acórdão n.º 2401-00.434; Sessão de 5 de junho de 2009; Relator: Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira)

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS. COOPERATIVAS.

I- Nos termos do inciso IV do art. 22, da Lei nº8.212/91, incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus cooperados.”

(Processo n.º 10283.004765/2007-28; Recurso Voluntário 160.982; Acórdão n.º 2401-00.40; Sessão de 5 de junho de 2009; Relator: Rogério de Lellis Pinto)

*“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 nº8.212/91.”

(Processo n.º 13603.001446/2007-99; Recurso Voluntário 160.306; Acórdão n.º 2401-00.394; Sessão de 4 de junho de 2009; Relator: Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira)

32. Pelo exposto, mantenho a autuação fiscal, por ter o contribuinte deixado de recolher contribuições previdenciárias no percentual de 15%, incidentes sobre as faturas ou notas fiscais emitidas em decorrência de serviço prestados por intermédio das cooperativas de trabalho.

DA MULTA APLICADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

33. Dos autos, verifica-se que no presente caso que o contribuinte foi autuado pelo descumprimento do artigo 32, inciso IV – apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. E nesse ponto, entendendo que o lançamento deve ser reformado.

34. Isso porque 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.”

35. 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.

36. 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”.

37. 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.*

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. 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.”

42. 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.

43. Quanto à cobrança de multa em 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.

44. 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

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.

32. 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;”*

45. 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.”***

46. 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.

47. 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.

48. Razão pela qual entendo que deve ser aplicado ao cálculo da multa o artigo 32-A, caso seja mais benéfico ao contribuinte.

CONCLUSÃO

49. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para determinar a redução da multa aplicada, conforme estabelece o artigo 32-A da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09, se mais benéfica ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator