



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

Processo nº 15983.000326/2010-78
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº **2402-002.784 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO GFIP FATOS GERADORES
Recorrente ASSOCIAÇÃO COMERCIAL INDUSTRIAL E AGROPECUÁRIA DE REGISTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – INFRAÇÃO

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Uma vez que já foram julgadas as autuações cujos objetos são as contribuições correspondentes aos fatos geradores omitidos em GFIP, a autuação pelo descumprimento da obrigação acessória subsistirá relativamente àqueles fatos geradores em que as autuações correlatas foram julgadas procedentes

LEGISLAÇÃO POSTERIOR - MULTA MAIS FAVORÁVEL – APLICAÇÃO

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para correção da base de cálculo e adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista na Lei nº 8.212/1991, no art. 32, inciso IV e § 5º, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997 c/c o art. 225, inciso IV e § 4º do Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A autuação se deu por meio do AI 37.262.357-3 e segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 6), a autuada deixou de informar em GFIP os valores pagos à cooperativa de trabalho, no caso, a UNIMED de Registro – Cooperativa de Trabalho Médico.

A autuada teve ciência do lançamento em 10/06/2010 e apresentou defesa (fls. 16/18) onde alega que o presente Auto de Infração, de natureza formal (falta da obrigação acessória) está vinculado ao Auto de Infração nº 37.262.358, que cuida da infração substancial correspondente.

Por igual ao referido Auto substantivo, a aplicação da multa não se justifica, *data venia*, em função de várias ilegalidades a seguir resumidas:

- A Lei nº 9876/99 é ordinária, quando seguramente o art. 154, I combinado com o art. 195 IV, § 4º da Constituição Federal pressupõe a criação de outras fontes de expansão da seguridade social mediante lei complementar.
- A ACIAR é mera intermediária de contratos de serviço médicos, daí que não é empresa e muito menos beneficiária dos serviços.
- O verdadeiro vínculo contratual não se dá entre ACIAR e UNIMED, antes sim entre a cooperativa e as empresas.
- A base de cálculo da Lei 8.212 não é alguma coisa solta no ar, antes sim vinculada a uma concreta e textual prestação por cooperativas de trabalho.
- Ainda que fosse legal o vínculo, certamente a base de cálculo é incompatível com a grandeza econômica do fato gerador, tido como certo que o preço pela contraprestação é de apenas 6% do total lançado.
- A Lei 8.212, ao eleger o faturamento total da Unimed como base de cálculo, extravasa completamente do parâmetro de legalidade previdenciário, ou seja, no caso das empresas, a folha de rendimentos do trabalho;

- Se a própria Ordem de Serviço 209/99 obriga que a dispensa de retenção tributária conste da própria nota fiscal/fatura está claramente isentando o serviço médico da cooperativa, pelo que algo não pode ser e ao mesmo tempo não ser.

Pelo Acórdão nº 05-29.703 (fls. 39/43) a 6ª Turma da DRJ/Campinas considerou o lançamento procedente.

Inconformada, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls 45/48) onde efetua a repetição das alegações de defesa.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação do recurso interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Conforme alegou a recorrente, a procedência da presente autuação está intimamente ligada ao destino da autuação cujo objeto são as contribuições incidentes sobre os fatos geradores omitidos na GFIP, no caso, os valores pagos à cooperativa UNIMED de Registro.

A obrigação principal foi discutida nos autos do AI 37.262.358-1, processo 15983.000325/2010-23, o qual teve o recurso também julgado por este colegiado que deu provimento parcial ao mesmo, por meio do Acórdão nº 2402-002.783 com os fundamentos abaixo transcritos:

Cumpra afastar a alegação de prescrição apresentada em recurso, em primeiro lugar, porque ao contrário do que disse a recorrente, tal alegação não foi apresentada em defesa.

Em segundo lugar, porque não se verifica prescrição ou decadência, mesmo com a edição da Súmula Vinculante nº 08, uma vez que o lançamento ocorreu em 10/06/2010 e contempla fatos geradores ocorridos entre 01/2006 a 12/2007. Portanto, quer se aplique o art. 150, § 4º ou o art. 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, o lançamento não estaria decadente.

De igual forma, há que se afastar a alegação de prescrição, O prazo de prescrição é contado, conforme ensina HUGO DE BRITO MACHADO, a partir “da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo” (Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 218).

Destarte, não se pode falar em prescrição de créditos previdenciários que estão sendo discutidos na esfera administrativa, visto que eles ainda não foram constituídos definitivamente. Quer dizer, o prazo de prescrição, nessa hipótese, sequer iniciou seu decurso.

A recorrente argumenta que não teria questionado a constitucionalidade da contribuição lançada, mas tão somente teria invocado a inadequação da base econômica eleita pela Lei 9.528/97 — o faturamento.

Não é o que se conclui, de acordo com o trecho abaixo retirado da impugnação apresentada:

*Há presente um vício formal de origem. O art. 195 IV, § 4º, que remete ao 154, I, ambos da Constituição Federal, são cristalinos ao prescrever que **Art. 195 — A seguridade social será financiada por toda a sociedade...mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados 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:

*a) a **folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;***

II — do trabalhador e dos demais segurados... III e IV (omissis).

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 154 — A União poderá instituir:

*I — mediante **LEI COMPLEMENTAR**, impostos não previstos no artigo anterior...*

*Um estudante de 1º ano de direito ou mesmo um leigo percebe que outras fontes de expansão da seguridade social podem perfeitamente ser instituídas, desde que **obedecido o art. 154, I da Constituição Federal**, ou seja, **mediante lei complementar**. Entretanto o Art. 22, IV, da Lei 8.212/91 criou esta **nova fonte ou contribuição (...)**.(destaques no original)*

Ora, ao remeter a questão da base de cálculo estabelecida no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991 aos citados dispositivos da Constituição Federal, fica evidente a intenção da recorrente em questionar a constitucionalidade do citado inciso, inserido em uma lei ordinária quando, segundo afirmou a recorrente, por se tratar de outra fonte de recursos que não as previstas no art. 195 da Carta Magna, só poderia ser instituído mediante lei complementar.

Assim, não resta outra alternativa que não deixar de apreciar tal alegação, uma vez que não cabe ao julgador no âmbito administrativo manifestar-se a respeito da constitucionalidade de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico.

A impossibilidade acima decorre do fato ser o controle da constitucionalidade no Brasil do tipo jurisdicional, que recebe tal denominação por ser exercido por um órgão integrado ao Poder Judiciário.

O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis e atos normativos, também chamado controle repressivo típico, pode se dar pela via de defesa (também chamada controle difuso, aberto, incidental e via de exceção) e pela via de ação (também chamada de controle concentrado, abstrato, reservado, direto ou principal), e até que determinada lei seja julgada inconstitucional e então retirada do ordenamento jurídico

nacional, não cabe à administração pública negar-se a aplicá-la;

Ainda excepcionalmente, admite-se que, por ato administrativo expresso e formal, o chefe do Poder Executivo (mas não os seus subalternos) negue cumprimento a uma lei ou ato normativo que entenda flagrantemente inconstitucional até que a questão seja apreciada pelo Poder Judiciário, conforme já decidiu o STF (RTJ 151/331). No mesmo sentido decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo:

“Mandado de segurança - Ato administrativo - Prefeito municipal - Sustação de cumprimento de lei municipal - Disposição sobre reenquadramento de servidores municipais em decorrência do exercício de cargo em comissão - Admissibilidade - Possibilidade da Administração negar aplicação a uma lei que repute inconstitucional - Dever de velar pela Constituição que compete aos três poderes - Desobrigatoriedade do Executivo em acatar normas legislativas contrárias à Constituição ou a leis hierarquicamente superiores - Segurança denegada - Recurso não provido. Nivelados no plano governamental, o Executivo e o Legislativo praticam atos de igual categoria, e com idêntica presunção de legitimidade. Se assim é, não se há de negar ao chefe do Executivo a faculdade de recusar-se a cumprir ato legislativo inconstitucional, desde que por ato administrativo formal e expresso declare a sua recusa e aponte a inconstitucionalidade de que se reveste (Apelação Cível n. 220.155-1 - Campinas - Relator: Gonzaga Franceschini - Juis Saraiva 21). (g.n.)”

A abstenção de manifestação a respeito de constitucionalidade de dispositivos legais vigentes é pacífico na instância administrativa de julgamento, conforme se verifica na decisão deste Conselho que decidiu por sumular a questão por meio da Súmula nº 02 publicada no DOU em 07/12/2010, por meio da Portaria CARF nº 49, in verbis:

Súmula CARF nº 2:

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

Argumenta a recorrente que não pode ser considerada empresa. Além disso, afirma que é mera intermediária de contratos de planos médicos, cujos beneficiários seriam os empregados de suas associadas.

Quanto à alegação de que não poderia ser considerada empresa, vale mencionar o que dispõe o art. 15, incisos e § único da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou

não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

*Parágrafo único. Equipara-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.*

Como se vê, como equiparada a empresa, a recorrente está sujeita às obrigações principais e acessórias previstas na Lei nº 8.212/1991, tal qual as demais empresas.

De igual sorte, não pode ser acolhida a alegação de que a recorrente não seria a verdadeira beneficiária dos serviços médicos prestados pela UNIMED de Registro.

No caso da contratação de serviços médicos, ainda que os beneficiários dos serviços sejam os empregados das empresas associadas, a recorrente ao formalizar o contrato em seu nome com a UNIMED de Registro tomou para si o ônus do recolhimento da contribuição.

A recorrente alega que estaria dispensada de efetuar a retenção da contribuição sobre as faturas em face de os serviços serem prestados diretamente pelos sócios ou cooperados e menciona a Ordem de Serviços nº 209/1999.

Ocorre que a OS mencionada normatiza a retenção dos 11% prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, após alteração em sua redação promovida pela Lei nº 9.528/1997, não tendo qualquer pertinência com a contribuição objeto do presente lançamento.

A recorrente questiona ainda a base de cálculo utilizada e entende que não poderia ter sido utilizado o valor total das notas fiscais, onde estariam embutidos outros custos que não o serviço do cooperado.

A meu ver, assiste razão à recorrente.

Em razão de na prestação de serviços existir a possibilidade de outros custos serem acrescentados ao valor da mão de obra, a legislação tomou o cuidado de estabelecer que os valores não correspondentes à mão de obra possam ser excluídos da base de cálculo.

Inexistindo tal separação, a legislação admite percentuais mínimos sobre a fatura a serem considerados como mão de obra.

Conforme se verifica do contrato firmado com a UNIMED, há a previsão de uma série de coberturas, além dos serviços dos cooperados médicos, tais como, exames de diagnóstico e terapia, urgência/emergência e reembolso, internações hospitalares, transplantes, órteses e próteses, remoção e outros.

Relativamente às bases de cálculo das cooperativas de serviço médico, há disposição específica na Instrução Normativa RFB Nº 971, de 13/11/2009, art. 219, no seguinte sentido:

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;

II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária. (g.n.)

Vê-se que o contrato firmado com a cooperativa se encaixa na aliena "a", do inciso I, do artigo transcrito e, portanto, a base de cálculo a ser aplicada corresponderia a 30% do valor total da nota e não o seu valor integral.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que a base de cálculo seja recalculada e passe a corresponder a 30% do valor das notas fiscais/faturas emitidas pela cooperativa.

Como se vê, no julgamento do recurso contra a obrigação principal, houve o reconhecimento de que a base de cálculo deveria ser recalculada para corresponder a 30% do valor da nota fiscal/fatura.

Assim, deve a multa ser recalculada em face de tal alteração.

No entanto, não se pode deixar de considerar que a Lei nº 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art.32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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.”

A auditoria fiscal efetuou a comparação efetuada pela auditoria fiscal entre a multa aplicada pela legislação anterior e a superveniente, no caso, efetuou a soma da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar os fatos geradores em GFIP (AI CFL 68 — art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, Lei nº 8.212/91 + multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91) e comparou o resultado com a multa de ofício prevista na Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I, que passou a ser aplicada por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pelo art. 26 da Lei nº 11.941/2009.

A meu ver, está equivocado o procedimento acima em considerar multas de diversas naturezas a fim de concluir qual a situação mais benéfica.

Entendo que no caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I.

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.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que a multa seja retificada de acordo com a alteração da base de cálculo e que o resultado seja comparado ao cálculo da multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 para que seja aplicado o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

Ana Maria Bandeira