



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.727889/2013-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.103 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente FUNDACAO ESCOLA DE ADMINISTRACAO DA UFBA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COOPERATIVAS DE TRABALHO.

Com a inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei nº 8.112/1991, declarada no julgamento do RE 595838 pelo STF, reconhecida a repercussão geral do tema, tornou-se incabível a cobrança de contribuições previdenciárias da tomadora de serviços em decorrência da contratação de cooperativas de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente)

Relatório

De início, para consulta e remissão aos principais marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

	Índice de Peças Processuais			
Documento	Lançamento	Impugnação	DRJ - Acórdão	Recurso Voluntário
Localização (Fl.)	5	521	569	582

Para registro, acompanha apenso os autos do processo n.º 10580.727892/2013-92 que, em síntese, trata de representação fiscal para fins penais.

Diante da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo às Contribuições Sociais Previdenciárias, o recorrente se insurgiu perante o contencioso administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 07-34.119 da lavra da 6ª Turma da Delegacia da RFB de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 3 a 10) lavrado contra a contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário no valor de **R\$ 1.891.329,99 (DEBCAD 51.003.3423)**, valor esse já acrescido de multa de ofício proporcional a 75% do valor da contribuição não declarada em GFIP e não recolhida, além de juros moratórios, relativamente aos períodos de apuração de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Segundo descreve a autoridade autuante no Relatório Fiscal (fls. 13 a 18), o lançamento da contribuição social cumulada com os mencionados consectários legais refere-se, mais precisamente, ao seguinte:

a) **DEBCAD 51.003.3423**: Contribuições devidas ao INSS, destinadas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa (patronal), considerando como base de cálculo os valores brutos das notas fiscais pagas pela contribuinte às cooperativas de trabalho.

Esclarece a fiscalização que a contribuinte apresentou as GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) desconsiderando referidos pagamentos, e que a base de cálculo da contribuição foi apurada tendo em conta o levantamento denominado CT.

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte juntou a documentação colacionada às fls 523 a 547 e apresentou a impugnação de fls. 510 a 522, onde, em síntese:

Argúi a inconstitucionalidade formal e material da Lei n.º 11.457, de 2007, ao argumento de que o inciso I do art. 163 da Constituição Federal reservou à lei complementar o estabelecimento de normas de gestão financeira e patrimonial, além do que referida lei ordinária busca a centralização do poder, malferindo, com isso, as disposições contidas no inciso VII do parágrafo único do art. 194 da Carta da República;

Alega ser também inconstitucional a exigência da contribuição sob apreço, prevista no inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, porquanto diversa das bases impositivas que se encontram autorizadas na forma do inciso I e do § 4º do art. 195 da Constituição Federal;

Em outro plano, argúi a nulidade do lançamento atacado por desatendimento da disposição contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que a autoridade autuante deixou de verificar a ocorrência do fato gerador e identificar os

segurados o que, a seu ver, implica exigir contribuição previdenciária completamente desvinculada de sua finalidade ou destinação;

Argumenta que a contribuição previdenciária é uma espécie tributária vinculada à contraprestação estatal que se materializa em um plano de previdência, em razão de que deveria a autoridade lançadora aprofundar a investigação acerca dos segurados que deveriam ser beneficiados por essas contribuições, ao que aduz que a identificação de pagamento de uma nota fiscal à cooperativa de trabalho não tem a finalidade de identificar o fato gerador da contribuição, mas somente a de identificar a sua base de cálculo;

Relativamente à multa de ofício, reclama que a Lei n.º 11.941, que deu nova redação ao art. 35A da Lei n.º 8.212, de 1991, somente entrou em vigor em 28/05/2009, pelo que sua aplicação a fatos geradores ocorridos no período de 01/2009 a 05/2009, malfere o princípio da irretroatividade;

Em longo arrazoado, reclama, ainda, ser inconstitucional a aplicação da multa de ofício no patamar de 75% do valor da obrigação principal, por ser flagrantemente confiscatória e por vulnerar a disposição contida no inciso XI do art. 167 da Constituição Federal, visto que a aplicação da multa em valores tão elevados colima o aumento da receita da União, em lugar de promover vantagens aos segurados, afrontando a específica destinação constitucional das contribuições previdenciárias;

Finalmente, em face do que foi exposto, requer:

- a) que seja julgado nulo ou improcedente o auto de infração hostilizado;
- b) a exclusão ou redução da multa de ofício;
- c) a exclusão da multa referente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/2009 a 05/2009.

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ/FNS decidiu por unanimidade não dar provimento a impugnação e, assim, manteve a integralidade do crédito tributário contestado. Segue ementa do acórdão.

DRJ ACORDÃO – EMENTA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao poder judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

FATO GERADOR. COTA PATRONAL. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

É fato gerador da contribuição social a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, o pagamento de rendimentos do trabalho à pessoa física que prestou serviço à empresa, ainda que por intermédio de uma cooperativa de trabalho.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE. INEXISTÊNCIA.

É incabível a alegação de que a aplicação de penalidade deu-se com base em norma legal aplicada retroativamente ante o fato de que a norma contestada já se encontrava em vigor à época em que as infrações foram cometidas.

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carreou em síntese os seguintes fundamentos.

RECURSO VOLUNTÁRIO

DA RESENHA DO AI RECORRIDO

Que o AI diz respeito às CSP patronais supostamente devidas em razão da contratação de cooperativas de trabalho;

Que a CSP exigida é inconstitucional conforme manifestação expressa da PGR nos autos da ADI 2594;

Que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991 no bojo do RE 595.838;

Que a decisão plenária do STF foi tomada por unanimidade e não foi sequer alvo de modulação de efeitos;

Que a decisão do STF teve repercussão geral reconhecida e transitou em julgado em 09/03/2015;

Que o caso em tela se subsume ao art. 19, II e §º 42 da Lei 10.522/2002, incluído pela Lei 12.844/2013, que dispõe sobre a impossibilidade da constituição de créditos tributários com base em entendimento contrário à jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal;

Que a declaração da improcedência do lançamento se impõe, por ser notória a sua insubsistência, porquanto persegue exação completamente desvinculada das bases impositivas das contribuições previdenciárias elencadas no art. 195, I, da Constituição Federal;

Que o art. 195, I, da Constituição Federal somente permite que as contribuições sociais incidam sobre os rendimentos pagos ou creditados à

pessoa física, ou, então, sobre a receita, o faturamento ou o lucro do contribuinte;

Que a contribuição previdenciária exigida por meio do auto de infração combatido não está incidindo sobre a remuneração paga a pessoas físicas e nem sobre a receita bruta, o faturamento ou o lucro da empresa recorrente, mas sim sobre o documento fiscal emitido pela pessoa jurídica prestadora dos serviços;

Que o negócio jurídico em tela envolve uma relação havida entre a empresa tomadora e a cooperativa, sendo esta também uma pessoa jurídica portadora de direitos e obrigações;

Que os pagamentos somente foram realizados à cooperativa contratada (pessoa jurídica), o que revela que os cooperados (pessoas físicas) não foram remunerados pela recorrente;

Que a nota fiscal ou fatura, ainda que emitida por uma cooperativa de trabalho, não se amolda no conceito de rendimento do trabalho produzido pelo cooperado, porque esse valor agrega todas as demais despesas decorrentes do serviço prestado pela cooperativa;

Que por ser a base de cálculo prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/91 diversa das bases impositivas autorizadas pelo art. 195, 1, da Constituição, a instituição dessa contribuição destinada à seguridade social deveria ter preenchido as exigências do § 42, do art. 195, da Constituição Federal, razão pela qual ela jamais poderia ter sido veiculada por meio de lei ordinária;

DA NULIDADE DO AI

Que ainda que o financiamento da Seguridade Social esteja alicerçada no princípio da solidariedade, não se pode fugir à constatação de que não se está no trato de impostos, espécie tributária sem destinação específica, mas sim no trato de contribuição previdenciária, que é uma espécie tributária vinculada à contraprestação estatal que se materializa em um plano de previdência;

Que ao deixar de identificar o segurado, o Auto de Infração gerado acabou por destruir a relação causal que necessariamente deve existir entre as contribuições e os benefícios;

Que a identificação dos segurados não busca unicamente dar conformação e validade à cobrança de um tributo adstrito a uma finalidade específica, mas busca também atender a um requisito legal expresso no art. 142 do CTN, que dispõe que o lançamento somente se aperfeiçoa quando, dentre outros requisitos, seja verificada a ocorrência do fato gerador;

Que a identificação do pagamento de uma nota fiscal à cooperativa de trabalho não tem a finalidade de verificar a ocorrência do fato gerador, mas tão somente a de calcular o montante devido, pois esse elemento apenas corresponderia, caso devido fosse o tributo exigido, à sua base de cálculo, razão pela qual o Auto de Infração combatido não poderia ter deixado de verificar e detalhar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária;

Que o Auto de Infração combatido não atendeu à determinação contida no art. 142 do CTN, especialmente a de verificar e discriminar a ocorrência do fato gerador, pelo que destruiu a relação causal que necessariamente deve existir entre as contribuições e os benefícios;

DA MULTA DE OFÍCIO

Que para aplicar a multa de ofício de 75%, apenas utilizou como fundamento a Lei 11.941/09, que deu nova redação ao art. 35-A da Lei 8.212/91, ao passo que o período considerado se estende de 01/2009 a 12/2010;

Que a Lei 11.941/2009 — que fundamentou o auto de infração — somente entrou em vigor em 28/05/2009, de modo que não seria possível a sua aplicação aos fatos geradores ocorridos no período anterior à sua vigência;

Que o acórdão recorrido, no entanto, acrescentou que a multa de 75% foi introduzida pela MP nº 449/2008;

Que com isto foram alterados os motivos determinantes do lançamento, acrescentando outros fundamentos legais não ventilados em época própria, causando nítido cerceio de defesa e revelando, a toda evidência, a nulidade do lançamento pela violação da teoria dos motivos determinantes;

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

Que a multa no patamar de 75% (setenta e cinco por cento) da obrigação principal representa um daqueles casos flagrantes de efeito confiscatório;

Que o objetivo do art. 150, IV da Constituição Federal não é imunizar a propriedade (o que anularia por completo o poder de tributar), mas, tão somente, evitar que o Poder Público anule a riqueza privada por meio de tributo;

Que a aplicação de multa exacerbada, com natureza nitidamente confiscatória, fere, também, o devido processo legal, que deve ser observado em consonância com o art. 52, inc. LIV, da Constituição Federal;

Que constatada a existência de multa confiscatória, deve ser declarada a sua inconstitucionalidade e, logo inexigibilidade;

MULTA EXCESSIVA – AUSÊNCIA DE RELAÇÃO CAUSAL ENTRE AS CONTRIBUIÇÕES
E OS BENEFÍCIOS

Que o estabelecimento de elevados parâmetros para a quantificação de multas não implica na concessão de qualquer vantagem adicional aos segurados, força é de convir que a aplicação de multa em valores tão elevados afronta, também, a específica destinação constitucional das contribuições previdenciárias;

Que se buscou com a aplicação de multas em valores demasiadamente elevados foi o aumento da receita da União, ao invés de promover vantagens aos segurados, rompendo com a relação causal que necessariamente deve existir entre as contribuições previdenciárias e os benefícios;

DA LEGITIMIDADE DA UNIÃO

Que o constitucionalismo moderno não mais admite a compreensão isolada de um texto de lei, que deve ser sempre compreendido à luz das normas constitucionais, sob pena de impedir o exercício mesmo da cidadania;

Que ao se furtar à declaração de inconstitucionalidade, viola a regra que passou a assegurar aos litigantes nos processos administrativos as mesmas garantias da ampla defesa e do devido processo legal, típicas do processo judicial;

Que o AI foi lavrado por Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, vinculada ao Ministério da Fazenda, com base na competência que lhe foi aparentemente conferida pela Lei 11.457/2007;

Que a Lei nº 11.457/2007, ao transferir toda a atividade de administração e de arrecadação das contribuições da Seguridade Social para o Ministério da Fazenda, incorreu em patente vício de inconstitucionalidade formal e material, daí decorrendo a nulidade do AI combatido;

Que a Lei nº 11.457/2007, apesar de ordinária, alberga normas típicas de gestão financeira e patrimonial, consoante se verifica, inclusive, no item 28 da sua exposição de motivos, precisamente quando se afirma que "*a Secretaria da Receita Federal do Brasil terá sua própria estrutura de gestão administrativa, financeira e de tecnologia da informação, evitando-se custos adicionais de superposição de estruturas*", assunto reservado à legislação complementar;

Que a Lei nº 11.457/2007 é, também, substancialmente inconstitucional, na medida em que afronta os arts 165, § 59, III, 194, parágrafo único e 195, todos da Constituição Federal;

Que a Lei nº 11.457 busca a centralização do poder e, por este motivo, está na contramão do que estabelece o art. 194, parágrafo único, VII, da Constituição Federal, precisamente no ponto em que eleva à objetivo da organização da seguridade social o seu caráter descentralizado;

Que a Lei nº 11.457/2007 transferiu toda a atividade de administração e de arrecadação das contribuições previdenciárias para o Ministério da Fazenda, alterando o desenho constitucional da Seguridade Social como autarquia, o que a faz padecer de flagrante inconstitucionalidade material;

Que está carente de calço o AI combatido, já que foi lavrado por servidor vinculado ao Ministério da Fazenda, que não detém atribuição legal para a prática do ato;

DOS PEDIDOS

Diante do exposto requer seja julgado procedente a pretensão recursal ora veiculada, julgando nulo ou, conforme o caso, improcedente o auto de infração combatido, operando-se a sua baixa no sistema de controle e cobrança da Receita.

Em ordem sucessiva, requer a exclusão da multa referente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/2009 a 05/2009, em razão do quanto exposto no tópico 5, acima, bem como requer a exclusão ou redução da multa de ofício, pelos motivos sucessivamente expostos nos itens 6 e 7, acima.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

ADMISSIBILIDADE

TEMPESTIVIDADE E PRESSUPOSTOS

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância por via postal, em 22/04/2015, conforme Aviso de Recebimento (fl. 578). Uma vez que o recurso foi protocolizado em 18/05/2015 (fl. 582), é considerado tempestivo ademais de preencher os pressupostos legais de admissibilidade.

MATÉRIA CONHECIDA

COOPERATIVAS DE TRABALHO - RE 595838/SP

Em que pese toda a fundamentação carreada pelo recurso voluntário, onde constam alegações de inconstitucionalidade, nulidade e outras sobre conteúdo material do lançamento guerreado, incluídas as obrigações principal e acessórias; há que se centrar atenção na manifestação conclusiva superveniente do STF, de 2014, que declarou a inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, exarada no bojo RE 595838/SP em que foi reconhecida a repercussão geral da matéria.

ACÓRDÃO (fl. 2)

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, em dar provimento ao recurso extraordinário e declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/1999.

RELATÓRIO (fl. 6)

(...)

O tema constitucional teve sua repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual.

VOTO (fl. 10 ss)

(...)

Nessa linha, a tributação de empresas, na forma delineada na Lei n.º 9.876/99, mediante desconsideração legal da personalidade jurídica das sociedades cooperativas, acaba por subverter os conceitos do direito privado de pessoa física e de pessoa jurídica.

Em verdade, o fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária na forma da Lei 9.876/99 não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. Não se estabelece vínculo jurídico entre os contratantes e os cooperados que desempenham as funções contratadas. É a própria cooperativa que assume a responsabilidade pela execução dos serviços, sendo os associados escalados para a execução dos serviços estranhos ao contrato .

Ao se avançar na análise da regra matriz de incidência desenhada no art. 22, inciso VI, da Lei 8.212/91, pela Lei 9.876/99, verifica-se que a base de cálculo adotada também não resiste a um controle de constitucionalidade.

(...)

Portanto, ainda que se considere a cooperativa como mera projeção dos interesses dos cooperados, desconsiderando a sua personalidade jurídica, como parece ter sido a intenção do legislador, o valor cobrado pelas cooperativas de trabalho das pessoas jurídicas a quem seus cooperados prestam serviços é composto também por custos incorridos pela cooperativa na manutenção da estrutura de atendimento ao conjunto de seus associados. Desse modo, resta claro que nem todos os valores cobrados pelas cooperativas de outras pessoas jurídicas são inteiramente repassados para os cooperados prestadores de serviço.

(...)

Diante de tudo quanto exposto, é forçoso reconhecer que, no caso, houve extrapolação da base econômica delineada no art. 195, I, a, da Constituição, ou seja, da norma sobre a competência para se instituir contribuição sobre a folha ou sobre outros rendimentos do trabalho. Houve violação do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145,

§ 1º, da Constituição, pois os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

Ademais, o legislador ordinário acabou por descaracterizar a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. A contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99 representa nova fonte de custeio, sendo certo que somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

Uma vez que a apuração feita pela autoridade fiscal remonta aos exercícios de 2009 e 2010, afora tomar por base o dispositivo tido como inconstitucional; é necessário aplicar a determinação do STF no sentido de afastar a cobrança em tela e respectivos acessórios.

Sendo assim, a margem de todas as razões produzidas no recurso voluntário, que ficam automaticamente absorvidas pela conclusão aqui exposta; repise-se que a força da decisão do STF impõe o provimento do recurso.

▪ Conclusão

Baseado no exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro