



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

Processo nº 10580.730878/2010-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.602 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente HOSPITAL DA BAHIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

AUXÍLIO CRECHE. NÃO CUMPRIMENTO DE DETERMINAÇÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Tratando-se de auxílio creche, o legislador condicionou a não incidência da contribuição previdenciária à comprovação das despesas, não havendo como considerar tal exigência afastada em razão de o pagamento ter sido previsto em convenção coletiva.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE NOTA FISCAL OU FATURA DE COOPERATIVA DE TRABALHO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 595.838/SP.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), declarou a inconstitucionalidade _ e rejeitou a modulação de efeitos desta decisão _ do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo este que previa a contribuição previdenciária de 15% sobre as notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. COTEJO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO.

Em decorrência das alterações promovidas pela MP nº 449/08, quanto às modificações dos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, o Fisco efetuou o devido cotejo entre a soma das multas aplicadas quando do lançamento, e a penalidade prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, de modo a aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento, relativo às contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica contratante de serviços, os que foram prestados por segurados contribuintes individuais de cooperativa de trabalho. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em manter o cálculo da multa tal como realizado no lançamento, vencidos os conselheiros Júnia Roberta Gouveia Sampaio (relatora), Martin da Silva Gesto e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento parcial ao recurso nesse ponto, para fins de reduzir ao patamar de 20%. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao cálculo da multa o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson- Presidente e Redator Designado.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) (fls. 599/610):

Trata-se de auto de infração (DEBCAD nº 37.308.975-9) constituído pela fiscalização contra o sujeito passivo acima identificado, através do qual foram apuradas as contribuições previdenciárias a seguir descritas:

a) Contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados.

b) Contribuição previdenciária destinada ao pagamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (antigo SAT).

c) Contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no

decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

d) Contribuição previdenciária, a cargo da empresa, 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 (Lei nº 9.876, de 26/11/99, com vigência a partir de 03/00).

No Relatório Fiscal (fls. 191/204), a autoridade lançadora esclarece ainda que:

Os créditos previdenciários lançados neste AI são referentes as competência de 01/2006 a 12/2008, e foram apurados com base nas folhas de pagamento de empregados, notas fiscais de cooperativa de trabalho, livro diário e livro razão, os quais continham a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e aos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

As bases de cálculo, utilizadas pela fiscalização, descritas acima, não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Os fatos geradores das referidas contribuições foram apuradas nos seguintes levantamentos:

Levantamento FP: Os fatos geradores incluídos nesse levantamento foram apurados das folhas de pagamentos de empregados apresentadas a essa fiscalização e não foram declarados em GFIP

Levantamento – AC: foi apurada a contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos pela empresa a seus segurados empregados, a título de auxílio creche, sem observar, no entanto, os requisitos para que tal verba seja excluída da base de cálculo, na forma do art. 28, § 9º, “s”, da Lei nº 8.212/91

Levantamento – AL: o contribuinte não estava inscrito no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, no período da autuação, desatendendo à exigência prevista no artigo 28, parágrafo 9º, “c”, da Lei nº 8.212, de 1991, e assim, foi apurada a respectiva contribuição previdenciária.

Levantamento – CC: Foi apurada a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga a contribuintes individuais, constantes na contabilidade e não declaradas em GFIP.

A empresa autuada apresentou sua peça impugnatória de fls. 358/407, alegando, em síntese, que:

Levantamento FP:

06 e 07/2007: Alega que o crédito em questão estaria incluído no Parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009.

09/2008: o crédito em questão teria sido informado em GFIP, no momento em que a autuada enviou GFIP retificadoras para a adesão ao parcelamento.

11, 12 e 13/2008: os valores lançados nestas competências são incompatíveis com aqueles constantes nas folhas de pagamento, de onde teriam sido extraídas as bases de cálculo pela fiscalização, devendo ser anulado o débito constituído nessas competências.

Levantamento CC: a impugnante teria verificado que diversos prestadores de serviço que foram identificados pela fiscalização como contribuintes individuais, são, na verdade, pessoas jurídicas, motivo pelo qual pede que sejam excluídos os respectivos valores apurados do débito.

Levantamento CT: Alega a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos à cooperativa de trabalho, prevista no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.876/99.

Das parcelas consideradas pela fiscalização como salário utilidade:

questiona a utilização pela fiscalização de bases de cálculo que não teriam, de fato, natureza

Levantamento – CT: foram apuradas as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores lançados no Livro Razão da COOPERATIVA DE TRABALHO COOPBEM (COOPERATIVA BAHIANA DE ESPECIALIDADES MEDICAS) e COOPERATIVA DE CIRURGIOES CARD. VASC. E/OU TORÁCICOS, que não foram recolhidas nem declaradas em GFIP.

Em função da alteração da Lei nº 8.212/91 promovida pela Lei 11.941/2009, procedeu-se à comparação da multa aplicada com base na legislação anterior e a multa aplicada com base na legislação vigente, tendo sido, então, aplicada a mais benéfica ao contribuinte.

A multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º do artigo 44 da lei 9.340/96, foi aumentada de metade, em função do não atendimento, no prazo marcado, de intimação fiscal para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos ou sistemas digitais.

A empresa autuada apresentou sua peça impugnatória de fls. 358/407, alegando, em síntese, que:

Levantamento FP:

06 e 07/2007: Alega que o crédito em questão estaria incluído no Parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009.

09/2008: o crédito em questão teria sido informado em GFIP, no momento em que a autuada enviou GFIP retificadoras para a adesão ao parcelamento.

11, 12 e 13/2008: os valores lançados nestas competências são incompatíveis com aqueles constantes nas folhas de pagamento, de onde teriam sido extraídas as bases de cálculo pela fiscalização, devendo ser anulado o débito constituído nessas competências.

Levantamento CC: a impugnante teria verificado que diversos prestadores de serviço que foram identificados pela fiscalização como contribuintes individuais, são, na verdade, pessoas jurídicas, motivo pelo qual pede que sejam excluídos os respectivos valores apurados do débito.

Levantamento CT: Alega a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos à cooperativa de trabalho, prevista no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.876/99.

Das parcelas consideradas pela fiscalização como salário utilidade: salarial, sob o argumento de que não poderia a lei previdenciária impor condições para a descaracterização de uma parcela como indenizatória, posto que os conceitos de salário e de remuneração já estão previstos no direito trabalhista.

Auxílio creche: Transcreve Súmulas do STJ e do CARF no sentido de que não incide a contribuição previdenciária sobre tal verba.

Alimentação in natura: Alega que o fato de a empresa não estar inscrita no PAT não é condição necessária para que o auxílio-alimentação fornecido pela empresa a seus empregados seja considerado como salário utilidade, passível de incidência da contribuição previdenciária.

Dos acréscimos legais: Questiona ainda a impugnante a multa de ofício aplicada, no percentual de 75% e a multa de mora, no percentual máximo de 20%, em razão de ter havido equívoco da fiscalização na aplicação das mesmas. Pede que aquela seja excluída, devendo ser mantida apenas a multa de mora.

Em 03 de dezembro de 2014, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro deu parcial provimento à Impugnação, em decisão cuja ementa é a seguinte (fls. 599):

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

**QUESTÕES DE FATO. PROVAS DOCUMENTAIS.
RETIFICAÇÃO DO DÉBITO.**

Deve ser retificado o débito que, através de provas documentais apresentadas pela empresa autuada junto com a peça impugnatória, restar comprovada a sua improcedência.

**AUXÍLIO CRECHE. NÃO CUMPRIMENTO DE
DETERMINAÇÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA.**

Tratando-se de auxílio creche, o legislador condicionou a não incidência da contribuição previdenciária à comprovação das despesas, não havendo como considerar tal exigência afastada em razão de o pagamento ter sido previsto em convenção coletiva.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. INSCRIÇÃO. PAT. AUSÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. COMPARAÇÃO. MESMA CONDUTA PUNÍVEL.

A comparação das multas vigentes na lei anterior e na lei atual, para fins de aplicação daquela mais benéfica para o contribuinte, deve ser efetuada entre normas que dispõem acerca de multas que tem por objetivo punir a mesma conduta do sujeito passivo...

Cientificado da referida decisão (AR fls. 612) o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 614/620 no qual reitera as razões já suscitadas quando da impugnação. Alega, em particular, que a decisão recorrida impugnou sua alegação de que os débitos relativos às competências de junho e julho de 2007 estariam parceladas, sob a alegação de que, conforme extratos obtidos do sistema informativo da RFB, tais valores não estariam incluídos no parcelamento sem, contudo, promover a juntada dos mencionados extratos.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço

1) PRELIMINARES -

1.1) CERCEAMENTO DE DEFESA E DESCUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL EM VIRTUDE DA AUSÊNCIA DA JUNTADA DE DOCUMENTOS MENCIONADOS NA DECISÃO RECORRIDA.

Em relação ao Levantamento FP alegou a Impugnante que os valores relativos aos meses 06 e 07/2007 estariam incluídos no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009 e que o débito relativo ao mês de 09/2008 teria sido informado em GFIP no momento em que enviou a GFIP retificadora para adesão ao parcelamento.

A decisão recorrida, todavia, rejeitou as mencionadas alegações com base nos seguintes fundamentos:

No que se refere ao levantamento FP, verifica-se que a impugnante alega que as competências 06 e 07/2007 teriam sido incluídas no Parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009.

Desta feita, em análise ao sistema informatizado da RFB, foi possível identificar que o débito incluído pela empresa no parcelamento em questão, nessas competências, tem fatos geradores distintos daquele que serviu de fundamento para o débito apurado no lançamento ora em julgamento.

Como se pode verificar da tela de consulta de fls. 565, nas competências 06 e 07/2007, constam, de fato, valores parcelados, que compõem o processo DEBCAD nº 60.423.689-1.

No entanto, nas referidas telas pode-se verificar o “tipo de débito”, que é identificado pelos números 89 e 41, ao passo que o débito em foco, conforme se observa nas telas de fls. 566/567, tem como “tipo de débito”, os identificadores 62 e 41.

Tal enquadramento tem por finalidade identificar o fato gerador do respectivo lançamento e os fundamentos legais que são utilizados para o caso.

Na tela de fls. 568, extraída do sistema Siscof, verifica-se que o identificador 41, que é utilizado em ambos os débitos, se refere à atribuição de competência para fiscalizar, arrecadar e cobrar. Por sua vez, o identificador 62, se refere ao lançamento arbitrado-empresas em geral. O identificador 89 não consta na referida planilha, tendo em vista que a mesma só contempla os tipos que podem ser lançados atualmente, e referido identificador se refere a débito apurado que estava informado em GFIP, sendo que atualmente isso não é mais objeto de autuação, porquanto a GFIP passou a ser considerada documento de confissão de dívida, a partir da alteração promovida pela Lei 11.941/2009 no §2º, do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

Resta evidenciado, portanto, que, ao contrário do que entendeu o contribuinte, no caso em foco, não houve lançamento de débito que já teria sido objeto de parcelamento. O débito constante no processo DEBCAD nº 60.423.689-1, de fato, se refere a um parcelamento que se encontra ativo, no entanto, o mesmo tem por origem valores informados em GFIP, ao passo que o débito ora em julgamento tem como origem valores não informados em GFIP.

No que tange ao débito relativo à competência 09/2008, o contribuinte alega que o mesmo teria sido informado em GFIP no momento em que enviou GFIP retificadoras para a adesão ao parcelamento e apresenta como prova os documentos de fls. 450/453.

No entanto, em consulta ao sistema GFIPWEB (fls. 570/579), verifica-se que na competência em questão (09/2008) constam diversas GFIP entregues pela autuada, sendo que aquela trazida como prova de seu argumento está na situação “5-substituída-não exportada”, o que significa que a mesma, antes mesmo de ser exportada e produzir seus efeitos legais, foi substituída, devendo ser ressaltado que a GFIP para ser considerada válida deve estar na situação “1-Exportada”.

Desta feita, resta evidenciado que o contribuinte não logrou êxito em comprovar que o débito relativo à competência 09/2008 já teria sido informado em GFIP, antes do início da ação fiscal.

Improcede também o argumento do contribuinte no sentido de que os valores lançados nas competências 11, 12 e 13/2008 seriam incompatíveis com aqueles constantes nas folhas de pagamento.

Isto porque o débito apurado no presente auto de infração é relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores não informados pela empresa em GFIP. No entanto, a empresa informou em GFIP parte dos fatos geradores da contribuição previdenciárias nessas competências. Por dedução lógica, tais valores não constam da base de cálculo apurada pela fiscalização.

E como se pode observar nas telas de consulta de fls. 562/564, a diferença entre o valor lançado e o valor constante na folha de pagamento é exatamente o valor informado pela fiscalização na última GFIP válida antes da data da autuação (11/11/2010), conforme demonstrado na planilha a seguir.

Alega a Recorrente que a decisão recorrida ofendeu o princípio da ampla defesa, pois não fez integrar ao acórdão os extratos obtidos dos sistemas informativos da RFB, bem como os extratos relativos aos sistema GFIPWEB.

Improcedentes as alegações do Recorrente. Os documentos mencionados na decisão recorrida foram juntados aos autos nas fls. 555/598 na exata ordem em que foram mencionados.

Em face do exposto, rejeito a preliminar.

1.2) DOS VALORES LANÇADOS NO LEVANTAMENTO CC

A impugnante alega que teria verificado que diversos prestadores de serviço que foram identificados pela fiscalização como contribuintes individuais, são, na verdade, pessoas jurídicas, motivo pelo qual pede que sejam excluídos os respectivos valores apurados do débito.

A decisão recorrida, deu parcial provimento as alegações da Impugnante, ora Recorrente, por entender que, de fato, o valor de R\$ 3.000,00 pago a Edson de Santos Pinto, através na Nota Fiscal nº 447 de 02/08/2007 (fls. 470) era referente à pessoa jurídica. Quanto aos demais, alegou que:

De acordo com o Relatório Fiscal, durante a ação fiscal, a autoridade lançadora verificou que a empresa não só declarava na conta específica (3120601011 – serviço geral – pf) os

pagamentos efetuados a pessoas físicas, mas lançava em diversas contas o serviço prestado por contribuintes individuais. E, apesar de intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 6 (fls. 182) a empresa não teria apresentado à fiscalização os documentos de suporte desses pagamentos. A fiscalização, então, apurou a contribuição previdenciária devida, incidente sobre os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais, demonstrados na planilha de fls. 339/347.

Apesar de a impugnante alegar que teria identificado diversos prestadores de serviço que, na verdade, se tratavam de pessoas jurídicas, trouxe aos autos apenas as notas fiscais de fls. 470 e 471

Analizando tais documentos, foi possível confirmar que, de fato, o valor de R\$ 3.000,00 pago a Edson de Santos Pinto, através da Nota Fiscal nº 447, de 02/08/2007 (fls. 470) é referente a serviço prestado por pessoa jurídica, devendo, dessa forma, ser excluído do débito em questão.

Por outro lado, cotejando as informações constantes na Nota Fiscal apresentada pela empresa às fls. 471, com a planilha de fls. 339/347, elaborada pela autoridade lançadora, verifica-se que se trata de pagamento diferente daqueles identificados pela fiscalização em seu Livro Razão e objeto do presente auto de infração, não merecendo acolhida o argumento do contribuinte nesse ponto.

Em seu recurso, alega a Recorrente que não seria necessária a juntada de todas as notas fiscais dos prestadores para o cancelamento do lançamento efetuado.

Incorretas as alegações da Recorrente. Isso porque o ônus de comprovar fato extintivo do direito da fazenda pública realizar o lançamento é seu (Recorrente). Todavia, verifica-se que promoveu apenas a juntada parcial da comprovação de que os pagamentos teriam sido realizados à pessoas jurídicas. Ressalte-se que mesmo após a decisão recorrida ter apontado a ausência de documentação, o Recorrente não promoveu a juntada dos documentos em grau de recurso.

2) MÉRITO

2.1) IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O VALOR PAGO ÀS COOPERATIVAS DE TRABALHO.

A Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, em seu art. 15, I combinado com o parágrafo único assim dispõe:

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;

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

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 26.11.99)

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), declarou a inconstitucionalidade da mencionada contribuição, conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM . NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação 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.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99

Obrigatória a aplicação do referido julgado ao caso dos autos, em razão do disposto no artigo 62, §1º inciso II, "b " da Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015, RICARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária (grifamos)

É importante destacar que a própria COSIT, por meio da Solução de Consulta nº 152 de 17 de junho de 2015, acatou a referida decisão e reconheceu o direito dos contribuintes a restituição dos valores indevidamente recolhidos, conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE NOTA FISCAL OU FATURA DE COOPERATIVA DE TRABALHO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 595.838/SP.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), declarou a inconstitucionalidade _ e rejeitou a modulação de efeitos desta decisão _ do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo este que previa a contribuição previdenciária de 15% sobre as notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CAT STF nº 174, de 2015, a Secretaria da Receita Federal do Brasil encontra-se vinculada ao referido entendimento.

O direito de pleitear restituição tem o seu prazo regulado pelo art. 168 do CTN, com observância dos prazos e procedimentos constantes da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, com destaque, no caso, para os arts. 56 a 59, no que toca à compensação.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, art. 168; Lei nº 8.383, de 1991, art. 66; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CASTF Nº 174, de 2015; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2015.

Em face do exposto, nesse ponto, dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir os valores lançados em face dos montantes pagos à cooperativa de trabalho, bem como o lançamento das obrigações acessórias respectivas.

2.2) DO AUXÍLIO CRECHE

A natureza indenizatória dos valores pagos pelos empregadores à título de "auxílio creche" foi reiteradamente reconhecida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se constata pelo teor da Súmula 310 abaixo transcrita:

Súmula nº 310 - Auxílio Creche - Salário de Contribuição - O auxílio creche não integra o salário de contribuição.

Da mesma forma, já se manifestou esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cuja orientação encontra-se sumulada, conforme verifica pela súmula 64 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 64: *Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória.*

O § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91, por sua vez, é claro ao dispor sobre as parcelas que não integram o salário-de-contribuição:

Art. 28

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

*s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, **quando devidamente comprovadas as despesas***

realizadas; (Acrescentada pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97).(grifamos)

Dessa forma, verifica-se que a controvérsia dos autos não se refere à natureza do auxílio-creche, mas a comprovação do recolhimento da mencionada verba pelo autuado, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Assim, para que fosse aplicada a norma acima, seria necessário que houvesse a comprovação por parte da empresa dos gastos incorridos pelos funcionários, o que de fato não ocorreu. Isto porque, a fiscalização foi clara em seu relatório fiscal de fls. 194 ao afirmar que:

Essa fiscalização solicitou ao HOSPITAL DA BAHIA através do TIF do dia 28/07/2010 a documentação de reembolso de despesas com creche, mas a empresa informou através de uma declaração por escrito, em anexo, que o auxílio creche era concedido em conformidade ao acordo coletivo, em anexo, o qual define um valor fixo mensal por filho menor de seis anos de idade, mas sem a necessidade de comprovar despesa por parte do empregado.

Desta forma, não há como ser aplicada a norma prevista na alínea “s” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, incluída pela Lei nº 9.528, de 10/12/97.

A Recorrente, por sua vez, afirma que a determinação de recolhimento por parte do convenção coletiva do trabalho, dispensaria a comprovação do efetivo recolhimento, tendo em vista o caráter normativo de tais convenções.

Incorreto o raciocínio da Recorrente. O fato da concessão do auxílio creche estar prevista em Convenção Coletiva do Trabalho não a dispensa de comprovar o efetivo pagamento da verba. Fosse assim, bastaria, por exemplo, a previsão de concessão de participação nos lucros e resultados para que houvesse direito à dedução, independente da comprovação dos valores efetivamente recolhidos. O fato de haver previsão em convenção coletiva dá ao empregado o direito de exigir a mencionada verba caso não seja paga. No entanto, sem a comprovação do efetivo recolhimento não é possível identificar a ocorrência do fato gerador (por exemplo, poderia não existir empregados com filhos menores), bem como a base base de cálculo.

2.3) DA EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO EXCLUSIVA DA MUTLA DE MORA NO PERCENTUAL DE 20%

Por fim, alega a Recorrente que se faz necessária a exclusão da multa de ofício aplicada no percentual de 75%, bem como a aplicação exclusiva da multa de mora no percentual máximo de 20%.

Nesse ponto, entendo correta a alegação do Recorrente. Conforme consta do voto do Conselheiro Martin da Silva Gesto, proferido na decisão constante do Acórdão 2202-003.445:

Na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre

normas punitivas aplicas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim, o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora, cujo percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou a Lei nº 8.212/91 o art. 35A que prevê expressamente que nos casos de lançamento de ofício das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 multa de ofício de 75%, podendo esta ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Desse modo, antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% à 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09);

Após a Medida Provisória nº 449/08, nos termos do art. 61, a multa de mora é única e fixada em trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Evidente, portanto, que a norma construída a partir da edição da Medida Provisória nº 449/08 é mais benéfica ao contribuinte, pois está limitada ao percentual de 20%, devendo ser aplicado o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, que impõe a aplicação retroativa de lei que comina penalidade menos gravosa ao contribuinte.

Ademais, é importante ressaltar que a norma do artigo 112 do Código Tributário Nacional é clara ao determinar que aplica-se a interpretação mais benéfica ao acusado em caso de dúvida quanto *a natureza da penalidade aplicável, ou sua gradação.*

3) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, rejeito as preliminar e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento relativo as contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica contratante de serviços prestados por segurados contribuintes individuais de cooperativa de trabalho, bem como as respectivas obrigações acessórias e para reduzir a multa aplicada ao montante de 20%, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Em que pese os argumentos da D. relatora quanto à multa aplicada, deles dissinto.

O contribuinte defende deva ser aplicada ao lançamento a multa de mora limitada a 20% do valor do débito, conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09.

Tenho que o art. 35 da Lei nº 8.212/99, antes do advento da MP nº 449/08, previa a existência de multas de mora - decorrentes do não cumprimento da obrigação tributária até o seu vencimento - graduadas de acordo com a etapa do procedimento administrativo em que apuradas, sendo no seu inciso II regrado o percentual de 24% a 58% para a multa verificada mediante lançamento de ofício. A par disso, tinha-se a multa do § 5º do inciso VI do art. 32 da Lei nº 8.212/91, relativa às multas por descumprimento de obrigação acessória.

Com o advento da referida MP integrou-se a sistemática das multas previdenciárias ao regramento adotado para as multas dos demais tributos federais. Foi então estabelecida a multa de mora de 20% nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/96, e a multa por descumprimento de obrigação acessória no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Além disso, foi prevista multa punitiva apurada via lançamento de ofício de 75%, pela infração de falta de pagamento ou pagamento a menor, falta de declaração e declaração inexata (art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Não vejo, nesse contexto, possibilidade de retroatividade benigna, pois antes da MP nº 449/08 existiam multas de mora, graduadas conforme determinados critérios, e multa por descumprimento de obrigação acessória. Após o advento de tal norma, passa a existir apenas um tipo de multa de mora, convivendo com multas aplicáveis de ofício em diversas situações, bem como multa isolada por descumprimento de obrigação acessória.

Em suma, são sistemáticas diferentes, devendo cada uma vigor na época dos respectivos fatos geradores, não havendo falar em retroatividade da norma.

Sem embargo, cabe considerar que se trata de matéria cuja exegese traz dificuldades, suscitando variadas correntes interpretativas.

Nessa senda, tendo em vista a função precípua dos tribunais administrativos de pacificar conflitos e firmar orientação sólida acerca das lides entre Fisco e contribuintes, bem como os princípios consagrados da duração razoável do processo e da eficiência, curvo-me - a despeito do meu posicionamento sobre o tema, acima sintetizado - às recentes decisões da CSRF, que uniformizaram seu entendimento quanto à matéria. À guisa de exemplo, cito os Acórdãos nº 9202-006.915 (j. 24/05/2018) e 9202-006.717 (j. 17/04/2018).

Segundo tais decisões, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, havendo lançamento conjunto de obrigação principal e acessória, devem ser somadas a multa relativa à obrigação principal (art. 35, inciso II da Lei nº 8.212/91) com a multa por

descumprimento da obrigação acessória conexa (art. 32, inciso IV, § 4º ou § 5º da Lei nº 8.212/91), conforme previstas antes da vigência da MP nº 449/08, sendo o resultado comparado com a multa regradada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, de acordo com o disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Tais são as orientações, necessário observar, contidas na Portaria PGFN/RFB nº 14/09.

Na espécie, tem-se que, consoante discriminado no Relatório Fiscal foi esse, precisamente, o procedimento da fiscalização, que realizou o comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, e aplicou a multa mais benéfica ao contribuinte. Inexiste, assim, reforma a realizar no lançamento nesse ponto.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson