



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

Processo n° 10665.003484/2008-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.633 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2015
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente COOPETEX- COOPERATIVA DE PRODUÇÃO DE ARTIGOS TÊXTEIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. VALIDADE DA AUTUAÇÃO. É válida a autuação quando não se configura óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE OITIVA DE TESTEMUNHAS. DESCABIMENTO. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA Quando a prova documental é abundante e da sua análise extrai-se argumento necessário para o deslinde da questão, o pedido de produção de prova testemunhal afigura-se meramente procrastinatório e deve ser indeferido.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%, nos casos de descumprimento de obrigação acessória cumulada com não recolhimento da obrigação principal. Nos casos em que o recolhimento, apesar de em atraso, ocorreu de forma espontânea, aplicável, nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, o disposto no artigo 32, § 5º cumulado com o artigo 35, ambos da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para que seja aplicada a multa nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa aplicada.

Julio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Luciana de Souza Espindola Reis, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado por descumprimento de obrigação principal, referente aos valores devidos pelos segurados cooperados e não descontados correspondentes a 11% (onze por cento) incidente sobre as folhas de pagamento.

Relatório Fiscal às fls. 65/67.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou Impugnação de fls. 73/86, que restou improcedente às fls. 119/125, sob os seguintes fundamentos:

- 1) A impugnante fala em princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica e do devido processo legal, no entanto, após discorrer sobre estes princípios, inclusive com base em doutrina pátria, não indica nenhum fato ou razão que possa a ela ter acarretado algum prejuízo;
- 2) As empresas em geral, inclusive as Cooperativas, são responsáveis tributários (inciso II do artigo 121 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) em relação às contribuições devidas por segurados a seu serviço, sejam eles cooperados aposentados ou não;
- 3) Os valores efetivamente lançados ficaram inferiores aos que deveriam ter sido aplicados pela fiscalização, já que foi aplicada multa do art. 35 da Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à MP nº 449, de 2008;

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 127/141 alegando, em síntese:

- 1- O órgão julgador nem sequer baixou em diligência tal procedimento para ouvir os Fiscais mencionados na impugnação, para que os mesmos pudessem dar sua versão quanto ao levantado pela Recorrente. Nesta oportunidade, requereu a baixa dos autos em diligência para a oitiva dos Fiscais Srs. Osmany e Genésio, em face dos princípios do contraditório e ampla defesa;
- 2- A Autuada não infringiu a legislação previdenciária, recolhendo todas contribuições devidas e no prazo legal;
- 3- Os levantamentos efetuados pela Autoridade Coatora originando o respectivo Auto de Infração, vão em desconformidade com a legislação previdenciária e não só isso, destoa do procedimento informado pelos fiscais àquela época, afirmando para a Autuada que a mesma não teria que recolher as contribuições agora exigidas, porque inexigíveis;
- 4- O direito a produção de provas apresenta-se intimamente relacionado com a própria eficácia do procedimento, devendo ser respeitado ainda quando não expressamente previsto, sem o que não haverá como atender-se ao pressuposto essencial a formação de qualquer juízo, que consiste em

"verificar se o suporte fático concreto contém as notas desenhadas no suporte fático abstrato";

5- Quando a Autoridade Coatora requer pagamento de contribuições previdenciárias sob os argumentos expostos no auto de infração, está a exigir tributo ou contribuição sem o amparo legal, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

6- Por se tratarem de trabalhadores que prestaram seus serviços à Cooperativa, mas aposentados pela Previdência Social, não há que se falar em retenção ou contribuição de 11% para a Previdência Social;

7- A contribuição de cooperado-aposentado, na qualidade de contribuinte individual, está a seu exclusivo cargo e não pode ser esta contribuição transpassada a outrem, por falta de amparo legal;

Por fim, requereu a Recorrente que seja seu pleito atendido, para que sejam julgados totalmente improcedentes os lançamentos efetuados pela Autoridade Coatora, cancelando e arquivando o presente Auto de Infração.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, inclusive a tempestividade, razão pela qual dele conheço.

Preliminar

Alega a Recorrente que os Srs. Fiscais Osmany José do Amaral e Genésio Magalhães dos Santos a eximiram de recolher as contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento. Diante desta afirmação, requereu a baixa dos autos em diligência para oitiva dos fiscais mencionados, face aos princípios do contraditório e da ampla defesa. O julgador de primeira instância indeferiu o pedido.

O Decreto 70.235/72 determina que a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar. Ao contribuinte foi dado o livre exercício do seu direito ao contraditório e ampla defesa em diversos momentos, quais sejam, na apresentação de documentos e, inclusive, na apresentação da impugnação.

O fato de seu pedido de oitiva dos fiscais ser indeferido pelo julgador de primeira instância em nada viola o seu direito de defesa. Até porque há previsão legal no sentido de que cabe à autoridade julgadora determinar, de ofício ou a requerimento da parte a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, cabendo também a ela, discricionariamente, indeferir os pedidos que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Cumpra destacar o entendimento pacífico do CARF no sentido de afastar o eventual cerceamento de defesa, fundado em indeferimento de produção de prova solicitada pelo contribuinte. Vejamos:

"PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVA TESTEMUNHAL. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. O princípio do devido processo legal possui como núcleo mínimo o respeito às formas que asseguram a dialética sobre os fatos e imputações jurídicas enfrentadas pelas partes. Para que ocorra cerceamento de defesa é necessário que o descumprimento de determinada forma cause prejuízo à parte, e que lhe seja frustrado o direito de defesa. Ausente previsão, no Processo Administrativo Fiscal, de audiência de instrução em que possam ser arroladas testemunhas, de maneira que não há que se falar em cerceamento de defesa ante a ausência de prova testemunhal, porquanto os testemunhos podem ser trazidos na forma de declaração,

para serem analisados em conjunto com as demais provas. O indeferimento do pedido de perícia não acarreta cerceamento de defesa, uma vez que o mesmo não pode servir de instrumento para a supressão de omissões quando da produção de provas pelo contribuinte.

(...)

Recurso voluntário parcialmente provido no mérito, rejeitadas as preliminares."

(CARF. Processo nº13227.720588/2011-70. Acórdão nº 2202-002.506.)

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO. Quando o acórdão embargado deixa de analisar tese de defesa levantada em sede de recurso voluntário, resta caracterizada a omissão patente de conhecimento dos embargos de declaração. PRODUÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL. INDEFERIMENTO. PRESCINDIBILIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INCORRÊNCIA. O indeferimento de produção de prova testemunhal não causa cerceamento do direito de defesa, sobretudo quando esta totalmente dispensável ao julgamento da causa. Embargos Rejeitados.”

(CARF. Processo nº 18108.001075/2007-50. Acórdão nº 2402-003.742)

Inexistente, portanto, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de ausência de contraditório e ampla defesa erguida pela Recorrente.

No Mérito

No período de 04/2003 a 12/2007, a Recorrente deixou de recolher as contribuições relativas aos descontos dos cooperados aposentados que lhe prestaram serviços, correspondente a 11 % (onze por cento) incidentes sobre o valor das folhas de pagamento. Por este motivo, foi lavrado o presente Auto de Infração, nos termos do Relatório Fiscal.

A Recorrente aduz que a Autoridade Fiscal, ao requer pagamento de contribuições previdenciárias sob os argumentos expostos no Auto de Infração, está a exigir tributo ou contribuição sem o amparo legal, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

Não assiste razão a Recorrente.

Para efeitos de legislação previdenciária, constitui obrigação da cooperativa descontar e recolher à Previdência Social a alíquota 11%, incidente sobre a remuneração auferida pelos cooperados que lhe prestam serviços, nos termos do art. 4ª, § 1º, da Lei nº 10.666/03.

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o

dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

§1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao de competência a que se referir, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

A cooperativa de produção se equipara a empresa para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados que lhe prestam serviços e do cumprimento das obrigações acessórias correspondentes.

A própria Recorrente afirma que são trabalhadores que prestaram seus serviços à Cooperativa. Utiliza o argumento de que os trabalhadores já são aposentados pela Previdência Social para alegar que não há que se falar em retenção ou contribuição de 11% para a Previdência Social.

Ocorre que, nos termos do art. 12, §4º, da Lei nº 8.212/91, o aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social que estiver exercendo atividade abrangida por este Regime é segurado obrigatório em relação a essa atividade, ficando sujeito às contribuições previdenciárias:

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

§ 4º O aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social-RGPS que estiver exercendo ou que voltar a exercer atividade abrangida por este Regime é segurado obrigatório em relação a essa atividade, ficando sujeito às contribuições de que trata esta Lei, para fins de custeio da Seguridade Social. (Incluído pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).”

Assim, conclui-se que cabe à Recorrente descontar e recolher contribuições de 11% sobre as remunerações dos cooperados que lhe prestam serviços, sejam eles aposentados ou não. Nesse sentido é também a redação do art. 21, I, da IN nº 89/2003:

“Art. 21. A cooperativa de trabalho é obrigada a arrecadar a contribuição previdenciária devida por seus cooperados contribuintes individuais, mediante desconto na remuneração a eles repassada ou creditada relativa aos serviços prestados por seu intermédio, observado o seguinte:

I – 11% (onze por cento) do valor da remuneração creditada ou repassada ao cooperado, quando se referir a serviços prestados a empresas;

II - 20% (vinte por cento) do valor da remuneração creditada ou repassada ao cooperado, quando se referir a

serviços prestados a pessoas físicas ou a entidades beneficentes de assistência social isentas das contribuições patronais.

Parágrafo único. O vencimento das contribuições a que se referem os incisos I e II se dará no dia 15 (quinze) do mês subsequente à respectiva competência, prorrogando-se o vencimento para o dia útil subsequente quando não houver expediente bancário no dia 15 (quinze).”

Da multa aplicada – Multa de Ofício

Com relação aos débitos mantidos, a fiscalização aplicou a multa de ofício prevista pelo art. 35 da Lei nº 8.212/ 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa de ofício aplicada sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição.

É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora.

A redação do dispositivo legal, em especial os trechos destacados, é muito clara nesse sentido. Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.

Contemporâneo a essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

Embora os fatos geradores tenham ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência dos fatos geradores, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela auditoria fiscal:

1. Uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL 68) -, com base no art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. Outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea 'a', da

Lei nº 8.212/91. Tal artigo traz expressos os percentuais da multa moratória a ser aplicada.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Em decorrência disso, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96 se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, aplica-se aos casos de recolhimento em atraso, que não é o caso destes autos.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009), portanto, aplica-se aos lançamentos de ofício em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e, conseqüentemente, de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

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. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada).

Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 supere o seu patamar.

Conclusão

Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e a ele dou PARCIAL PROVIMENTO para manter a autuação nos termos do voto, bem como para que seja aplicada a multa nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do voto.

É como voto.

Thiago Taborda Simões - Relator