



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

Processo nº 10865.001231/2010-02
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-002.359 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE MOGI GUAÇU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - COOPERATIVAS DE TRABALHO - CONTRATANTE - CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, IV, lei 8.212/1991. Desta forma, há a responsabilidade da empresa relativas a serviços prestados à contratante, por cooperados e por intermédio de cooperativa de trabalho.

QUADRO COMPARATIVO DE MULTAS. MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N. 11.941/2009. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPARAÇÃO DE MULTAS POR INFRAÇÕES DE NATUREZAS DISTINTAS.

Para fins de aplicação do artigo 106, II, do CTN, não se deve comparar a multa de ofício atualmente prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, com o somatório da multa de mora antes prevista no art. 35, II, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 com a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no revogado §5º do art. 32 da Lei n. 8.212/1991 (CFL 68), por se tratar de penalidades de naturezas distintas.

MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOVA REDAÇÃO DO ART. 35 DA LEI N. 8.212/1991

Em respeito ao princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, do CTN, a multa de mora aplicada com base no revogado inciso II, ‘a’ do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, deve ser limitada a 20%, conforme nova redação do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, dada pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009.

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 ao recurso para a competência até 11/2008 e determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.841/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari. Designado para redigir o voto o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Ivacir Júlio de Souza - Relator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Freitas Souza Costa, Marcelo Magalhães Peixoto e Jhonatas Ribeiro da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente – ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE MOGI GUAÇU- contra Acórdão nº 14-30.976 - 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.136.681-0, com valor inicial de R\$ 1.524.223,20.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias parte da empresa incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenha sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho médico UNIMED - BAIXA MOGIANA, CNPJ 49.210.966/0001-42, conforme previsto no art. 22, IV da Lei nº 8.212/91 (na redação dada pela Lei nº 9.876/99) e art. 201, III do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 (na redação dada pelo Decreto nº 3.265/99).

Conforme o Relatório Fiscal, tem-se **os fatos geradores:**

*Dado o exposto acima, e ao confrontar as informações contidas nas faturas de prestação de serviços, emitidas pela **Unimed Regional da Baixa Mogiana**, nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - **GFIP** e na **Contabilidade**, com os valores recolhidos por meio das Guias da Previdência Social - **GPS**, constatou-se que o sujeito passivo deixou de recolher no período de 01/2005 a 12/2009 a contribuição a seu cargo incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenha sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.*

3.1.1 Portanto, refere-se este débito as contribuições previdenciárias parte da empresa incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenha sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho médico UNIMED-BAIXA MOGIANA.

Em relação aos acréscimos moratórios, **a Auditoria-Fiscal elaborou um quadro comparativo de multas**, aplicando a hipótese mais benéfica ao contribuinte considerando-se a Lei 11.941/2009:

3.4.2 Tendo em vista que a Lei 11.941 de 27.05.2009 estabelece novos critérios para fixação da multa a fiscalização demonstra no ANEXO I - CALCULO DA MULTA APLICADA, que faz parte integrante deste Auto-de-Infração, uma tabela comparativa das apurações, a fim de aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei

no 5.172, de 25/10/1966 - CTN, comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente. • 3.4.3 Nesse sentido, foi aplicada a **multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento) para as competências de 01/2005 a 11/2008 (período parcial do MPF)**, que conforme demonstrado no **Anexo** é mais benéfica ao contribuinte, e a **multa de Ofício de 75% (setenta e cinco por cento) para as competências de 12/2008 a 12/2009 (período parcial do MPF)**

A Recorrente teve **ciência dos AIOPs em 27.04.2010**, conforme capa do AIOP.

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Relatório Discriminativo do Débito - DD, é de **01/2005 a 12/2009**.

A **Recorrente apresentou Impugnação tempestiva**, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Por não concordar com os termos da autuação a empresa, por seu procurador constituído, apresentou impugnação ao débito alegando, em síntese, a decadência do direito de constituir o crédito anterior a abril de 2005, tendo em vista a aplicação do prazo decadencial estabelecido no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Entende que a contribuição prevista no artigo 22, IV da Lei nº 8.212/91 constitui nova fonte de custeio, por não se enquadrar em nenhuma das alíneas do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, mesmo após a alteração da Emenda Constitucional nº 20, não sendo veiculada por lei complementar.

Insurge-se contra o argumento de que a referida contribuição seria incidente sobre a remuneração do cooperado, já que a base de cálculo recai sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, e esta não revela o valor da remuneração do cooperado, já que a participação de cada um somente será conhecida no final de cada mês, após apuração da produção de cada cooperado. Nesse sentido, menciona que a contratação se opera diretamente com a cooperativa de trabalho, e não com cada um dos cooperados.

E por entender se tratar de nova fonte de financiamento, nos moldes do artigo 195, §4º da Constituição Federal, deveria haver lei complementar.

Que ao criar a contribuição de 15% sobre a contratação de cooperativas de trabalho, a Lei nº 9.876/99 acabou por desestimular o cooperativismo, em afronta ao artigo 174, §2º da Constituição Federal.

Aduz, ainda, existir afronta ao princípio da igualdade, na medida em que a contratação de empresas prestadoras que não revistam a natureza de cooperativa não gerará o recolhimento da contribuição em tela.

Transcreve jurisprudência sobre o assunto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI
Impresso em 29/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Requer, assim, o cancelamento do crédito impugnado.

Alega, finalmente, a ilegalidade da multa aplicada, por afronta aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, entendendo que a mesma não guarda relação de adequação com a conduta praticada.

Requer a procedência das razões impostas em sua impugnação

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente em parte a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 14-30.976 - 9ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

CONTRATAÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A NOTA FISCAL OU FATURA.

É devida, pela empresa contratante, a contribuição de 15% 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.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

DECADÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, existindo antecipação do pagamento, ainda que parcial, a decadência opera-se com o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, mediante aplicação do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

MULTA. APLICAÇÃO EM CONSONÂNCIA COM AS DETERMINAÇÕES LEGAIS.

A aplicação de penalidade pecuniária estabelecida na legislação previdenciária independe da análise subjetiva do auditor fiscal acerca da razoabilidade e proporcionalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Credito Tributário Mantido em Parte

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo o crédito remanescente de R\$ 881.823,61

(com os acréscimos legais cabíveis, a serem calculados oportunamente).

Deixa-se de submeter ao 2º Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para reexame necessário, em face de o crédito tributário exonerado estar abaixo do limite de alçada fixado na Portaria MF nº 03/2008.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pela lei.

Sala de Sessões, em 24 de setembro de 2010.

A decisão de primeira instância reconheceu a decadência parcial nas competências 01/2005 a 03/2005, com base no art. 150, § 4º, CTN:

Insurge-se, ainda, a impugnante, contra a autuação em tela aduzindo a decadência parcial do direito de constituição do crédito, tendo em vista a aplicação da disposição contida no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Sobre o tema, necessário esclarecer que, com a edição da súmula vinculante nº 8 pelo tribunal pleno do Supremo Tribunal Federal, em 12/06/2008, foi reconhecida a inconstitucionalidade do prazo decadencial estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91. Conseqüentemente, o prazo para a constituição do crédito previdenciário passou a ser regido pelo disposto no Código Tributário Nacional, artigo 150, §4º ou 173, I, conforme seja identificada a existência ou não de recolhimento parcial.

No caso em tela foram identificados recolhimentos parciais nas competências abrangidas no auto de infração, acarretando a aplicação do prazo decadencial previsto no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

A presente autuação foi lavrada em 27/04/2010 e cientificada ao contribuinte na mesma data, abrangendo o descumprimento de obrigação principal referente ao período de 01/2005 a 12/2009. Considerado o prazo de cinco anos para a constituição do crédito previdenciário, contados a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, **vislumbra-se a decadência dos valores lançados no período de 01/2005 a 03/2005**

Inconformada com a decisão de primeira instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação, em apertada síntese:

(i) Do direito. Cancelamento da cobrança. Inconstitucionalidades.

Trata-se de contribuição social de 15% incidente sobre os valores repassados a cooperativa de trabalho exigida diretamente da empresa tomadora de serviços, destinatária das notas fiscais ou faturas emitidas.

A cobrança está fundamentada no art. 22, IV, Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999.

(...) Ocorre, porém, que mesmo após as alterações efetivada na Constituição federal, a relação jurídico-tributária instituída pela Lei 9.876 não se enquadra no inciso I do artigo 195, da Constituição da República, conforme disposições da Emenda nº 20.

(..) Em face do exposto, a cobrança desta contribuição é inconstitucional por contrariar disposição expressa contida no art. 195, § 4º, combinado com art. 154, I, da Constituição Federal.

(ii) Ilegalidade da multa aplicada. Ilegalidade da obrigação principal - Inexistência de aplicação de penalidade. Afronta ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

A obrigação principal é inconstitucional (...) Indevido o principal, indevida a multa.

(..) é clara a ofensa aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, IV), previstos na Constituição Federal.

No presente caso, a multa no patamar de 75% imposta é de evidente violação ao princípio da razoabilidade, pois o valor da multa imposta não tem relação de adequação e proporcionalidade com a conduta praticada.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação colhida aos autos a partir da data de ciência do Acórdão da decisão de primeira instância e a data de protocolo do Recurso Voluntário.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(A) Da regularidade do lançamento.

Analisemos.

Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente – ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE MOGI GUAÇU- contra Acórdão nº 14-30.976 - 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.136.681-0, com valor inicial de R\$ 1.524.223,20.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias parte da empresa incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenha sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho médico UNIMED - BAIXA MOGIANA, CNPJ 49.210.966/0001-42, conforme previsto no art. 22, IV da Lei nº 8.212/91 (na redação dada pela Lei nº 9.876/99) e art. 201, III do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 (na redação dada pelo Decreto nº 3.265/99).

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado o AIOP nº. 37.136.681-0 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de

pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituiram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DD - Discriminativo Analítico do Débito (Este relatório lista, em suas páginas iniciais, todas as características que compõem o levantamento, que é um agrupamento de informações que servirão para apurar o débito de contribuição previdenciária existente. Na seqüência, discrimina, por estabelecimento, competência e levantamento, as bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas, os valores já recolhidos, confessados, autuados ou retidos, as deduções permitidas (salário-família, salário-maternidade e compensações), as diferenças existentes e o valor dos juros SELIC, da multa e do total cobrado);

c. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);

d. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);

e. REFISC – Relatório Fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se o AIOP nº. 37.136.681-0, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

(i) Do direito. Cancelamento da cobrança. Inconstitucionalidades.

Analisemos.

O art. 22, IV, lei 8.212/1991 dispõe expressamente acerca da contribuição a cargo das empresas de 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:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Ademais, na presente hipótese, o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento de serviços prestados pelos cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho e tem por contribuinte, para fins tributários, o contratante de tais serviços, a Recorrente.

Ou seja, a Recorrente é a responsável pelo recolhimento da contribuição patronal dos segurados cooperados (contribuintes individuais), cuja remuneração é aferida sobre o valor da nota fiscal/fatura de prestação de serviços da cooperativa, no presente caso a cooperativa de trabalho UNIMED.

Em relação à apreciação de inconstitucionalidade pela instância administrativa, não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e

19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) *súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

c) *pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)''(gn).*

Ainda, o art. 59, caput, Decreto 7.574/2011:

Art.59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Parágrafo único.O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, § 6º, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25):

I-que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II-que fundamente crédito tributário objeto de:

a)dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;

*b)súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou
c)pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Ademais, há **a Súmula nº 2 do CARF**, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Embora a Recorrente requeira que o julgador administrativo aprecie a inconstitucionalidade da lei tributária, tal não se configura possível conforme se depreende da Súmula nº 02 do CARF, na qual é expressamente vedado ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

DO MÉRITO

(ii) Ilegalidade da multa aplicada. Ilegalidade da obrigação principal - Inexistência de aplicação de penalidade. Afronta ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

Analisemos.

Em relação à apreciação de inconstitucionalidade da lei tributária na instância administrativa, tal não se configura possível conforme se depreende da Súmula nº 02 do CARF, na qual é expressamente vedado ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária

Em relação ao requerimento de relativização da multa de ofício, aplicada em 75%, tal não encontra amparo no ordenamento legal, posto que a fundamentação legal da aplicação da multa de ofício está em consonância com a legislação de vigência, conforme se depreende do Relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, às fls. 20 a 21:

Fundamentos Legais dos Acréscimos Legais

601 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA 601.09 - Competências : 01/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006, 01/2007 12/2007, 01/2008 a 11/2008 Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III, "a - , "h" e "c", parágrafos 2. ao 6. e e 11, e art. 242, parágrafos 1. e 2. (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). CALCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGAÇÃO VENCIDA, NAU INCLUÍDA EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 8% dentro do mês do mês de vencimento da obrigação; 14%, no mês seguinte; 20%, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; PARA PAGAMENTO DE CRÉDITOS INCLUÍDOS EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 24% em ate 15 dias do recebimento da notificação; 30% apos o 15. dia do recebimento da notificação; 40% apos a apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, ate quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; 50% apos o 15. dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Divida Ativa; PARA PAGAMENTO DO CREDITO INSCRITO EM DIVIDA ATIVA: 60%, quando não tenha sido objeto de parcelamento; 70%, se houve parcelamento; 80%, apos o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o credito não foi objeto de parcelamento; 100% apos o

ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. OBS.: NA HIPÓTESE DAS CONTRIBUIÇÕES OBJETO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTAÇÃO DESSE DOCUMENTO, SERÁ A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO)

602 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS

602.07 - Competências : 01/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006, 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 11/2008 Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 34 (restabelecido com a redação dada pela MP n. 1.571, de 01.04.97, art. 1., e reedições posteriores até a MP n. 1.523-8, de 28.05.97, e reedições, republicada na MP n. 1.596-14, de 10.11.97, convertidas na Lei n. 9.528, de 10.12.97); Regulamento da Organização do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, aprovado pelo Decreto n. 2.173, de 05.03.97, art. 58, I, "a", "b", "c", parágrafos 1., 4. e 5. e art. 61, parágrafo único; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.1999, art. 239, H, "b" e "c", parágrafos 1., 4. e 7. e art. 242, parágrafo 2.; CALCULO DOS JUROS: JUROS CALCULADOS SOBRE O VALOR ORIGINÁRIO, MEDIANTE A APLICAÇÃO DOS SEGUINTE PERCENTUAIS: A) 1% (UM POR CENTO) NO MÊS SUBSEQÜENTE AO DA COMPETÊNCIA; B) TAXA MÉDIA MENSAL DE CAPTAÇÃO DO TESOUREIRO NACIONAL RELATIVA A DÍVIDA MOBILIÁRIA FEDERAL! TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E DE CUSTÓDIA - SELIC, NOS RESPECTIVOS PERÍODOS; C) 1% (UM POR CENTO) NO MÊS DO PAGAMENTO.

602.08 - Competências : 12/2008, 01/2009 a 12/2009 Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, combinado com o art. 61 da Lei n. 9.430, de 27.12.96, com redação da MP n. 449, de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009. CALCULO DOS JUROS: JUROS CALCULADOS SOBRE O VALOR ORIGINÁRIO, MEDIANTE A APLICAÇÃO DOS SEGUINTE PERCENTUAIS: A) TAXA MÉDIA MENSAL DE CAPTAÇÃO DO TESOUREIRO NACIONAL RELATIVA A DÍVIDA MOBILIÁRIA FEDERAL! TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E DE CUSTÓDIA - SELIC, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO MÊS SUBSEQÜENTE AO VENCIMENTO DO PRAZO ATÉ O MÊS ANTERIOR AO DO PAGAMENTO B) 1% (UM POR CENTO) NO MÊS DO PAGAMENTO.

701 - FALTA DE PAGAMENTO, FALTA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA

701.01 - Competências : 12/2008, 01/2009 a 12/2009 Lei n. 8.212, de 24.07.91, 35 -A (combinado com o art. 44, inciso I da Lei n. 9.430, de 27.12.96), ambos com redação da MP n. 449 de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009.

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 75% - falta de pagamento, de

declaração e nos de declaração inexata - Lei 9430/96, art. 44, inciso I:

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;

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro

Voto Vencedor

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Redator Designado

Conforme já informado no voto do eminente relator, Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, quanto à aplicação dos acréscimos moratórios, a fiscalização realizou um comparativo de multas visando a aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte, considerando-se a Lei 11.941/2009, de forma que aplicou a legislação vigente à época dos fatos geradores.

Inicialmente, em relação às competências até 11/2008, inclusive, o fiscal autuante, com o intuito de identificar a penalidade aplicável ao presente processo, efetuou a comparação entre as multas previstas na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e as previstas após as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009.

Para tanto, efetuou planilha comparativa, através da qual somou à multa de mora prevista no art. 35, II, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei n. 8.212/1991 (CFL 68), comparando o seu resultado com as penalidades previstas na legislação atual – multa de ofício de 75%, somada à multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no atual art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 (CFL 78).

Como resultado desse confronto, a Fiscalização concluiu ser a sistemática antiga mais benéfica em determinadas competências, lançando a multa de mora de 24% prevista no artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, enquanto que, em outras competências, entendeu ser a sistemática nova mais favorável, tendo, por conseguinte, lançado a multa de 75% sobre os créditos tributários apurados na competência.

A autoridade lançadora considerou, portanto, que a sanção progressiva prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, daí porque a comparou com a multa de 75% inserida no regime jurídico das contribuições previdenciárias em dezembro de 2008, pela inclusão do art. 35-A na Lei nº 8.212/91, promovida pela MP 449/2008.

No entanto, entendo ser equivocado o procedimento eleito pela Auditoria-Fiscal para quantificação das sanções, seja porque cumulou penalidades referentes a infrações distintas: multa de mora por falta de recolhimento da contribuição previdenciária somada à multa por falta de declaração em GFIP, comparando o seu resultado à soma da multa de ofício prevista no atual artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991 com a multa por omissões ou incorreções em GFIP prevista no atual art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 (CFL 78); seja porque considerou que a multa de 24% teria natureza de multa de ofício, entendimento com o qual não coaduno. Vejamos.

Antes das alterações introduzidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa moratória encontrava previsão no art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Vejamos o que dispunha o referido dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI
Impresso em 29/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Como se infere da norma acima colacionada, a multa moratória incluída em notificação fiscal de lançamento ou Dívida Ativa era progressiva, aumentando a depender da fase em que se efetivasse o pagamento ou parcelamento do crédito tributário, podendo alcançar o patamar de 100% caso parcelada depois de ajuizada a execução fiscal.

Ocorre que, atualmente, se encontra em vigor norma punitiva da mora mais benéfica, já que o art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação veiculada pela Lei nº 11.941/2009, passou a determinar a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/96 aos débitos previdenciários, segundo o qual a penalidade moratória não pode ultrapassar o percentual de 20%.

Ou seja, a multa de mora deve ser limitada a 20%, em observância ao quanto disposto no art. 61 da Lei n. 9.430/1996, e não mais ser elevada em função da fase em que o pagamento se efetivasse, até o patamar de 100%.

Isto porque, apesar de a lei tributária de regência ser aquela em vigor à época da ocorrência do fato gerador, adota-se a retroatividade benigna quando a lei posterior comine à infração penalidade da mesma natureza e menos gravosa, nos termos do art. 106, II, 'a' do CTN (Código Tributário Nacional).

Com o advento da MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, não só foi alterada a redação do art. 35 da Lei 8.212/91, que trazia as regras de aplicação das multas de mora progressiva, mas também foi acrescentado à Lei nº 8.212/91 o art. 35-A, o qual passou a apenar a falta de recolhimento do tributo com a multa de ofício correspondente a 75% do crédito tributário objeto de lançamento, penalidade essa até então inexistente no ordenamento jurídico.

Dessa forma, em relação à multa de ofício, aplicada no montante de 75% nas competências até 11/2008, inclusive, estas devem ser canceladas, por não existir na legislação vigente à época do fato gerador multa de ofício em decorrência da falta de pagamento da contribuição previdenciária, mas tão-somente multa de mora.

Vale notar que a exclusão da multa de ofício de 75% ora realizada é a única medida que pode ser efetuada por esse órgão julgador, que não tem competência para convertê-la em multa de mora, pois isso demandaria um novo lançamento para constituição de crédito tributário relativo à penalidade de natureza distinta, atividade essa privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

O CARF vem se posicionando no sentido de ser incabível a conversão de multas de naturezas distintas, a uma porque, tratando-se de penalidade, não se pode adotar o princípio da fungibilidade; a duas porque, para a cobrança da multa de mora seria necessário novo lançamento, que não pode ser realizado pela autoridade julgadora. Vejamos o trecho da ementa e voto proferido em sede de Recurso Voluntário nº 160.001 nos autos do processo 10380.10071712003-38 (Decisão publicada em 04.02.2009):

CONVERSÃO DE MULTA DE OFÍCIO EM MULTA DE MORA - NOVO LANÇAMENTO - A conversão de multa de ofício isolada, exigida por meio de Auto de Infração, em multa de mora, caracteriza um novo lançamento, o que é vedado à instância de julgamento. Recurso parcialmente provido.

(...)

“Quanto à decisão de primeira instância, importa salientar que esta, a pretexto de mitigar a multa de ofício aplicada por meio de Auto de Infração, na verdade converteu-a em multa de mora, promovendo assim um novo lançamento, o que é vedado à Autoridade Julgadora. Ademais, em se tratando de penalidades, é inaplicável o princípio da fungibilidade, tendo em vista a tipicidade cerrada que cerca essa espécie de exigência tributária.”

Dessa forma, a atividade do lançamento é privativa da autoridade administrativa, sendo defeso ao órgão julgador, seja ele administrativo ou judicial, a mudança de classificação ou de enquadramento ao suporte normativo estabelecido pela autoridade competente. O que pode a autoridade julgadora, com respaldo no artigo 106 do CTN, é apenas reduzir a penalidade aplicada, caso lei posterior comine a determinado fato penalidade menos severa. A mudança da natureza da multa aplicada, contudo, não é permitida.

Assim, a multa de mora por descumprimento de obrigação principal da nova sistemática deve ser comparada com multa de mora por descumprimento de obrigação principal da sistemática anterior; do que resulta a necessidade de limitar a 20% a penalidade aplicada até a competência 11/2008, inclusive, e excluir a multa de 75% sobre o crédito tributário apurado até a competência 11/2008, inclusive.

Ressalto que, em relação às competências posteriores a 12/2008, inclusive, mantenho a multa aplicada no percentual de 75%, visto que, à época dos fatos geradores, tal penalidade já se encontrava em vigor.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto para determinar, até a competência 11/2008, inclusive, o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza