



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

Processo n° 10865.001233/2010-93
Recurso n°
Acórdão n° **2803-01.296 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 07 de fevereiro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE MOGI GUAÇU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 02/01/2005 a 30/11/2008

GFIP. LEI n° 11.941/2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA.

Apresentar GFIP é dever legal, sendo passível de autuação fiscal o contribuinte que descumprir a lei.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n° 449 de 2008, convertida na Lei n° 11.941/2009, sendo benéfica para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A a Lei n° 8.212/91.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

MULTA. SUCESSÃO DE EMPRESAS.

A imputação de multa fiscal à empresa sucessora ou incorporadora tem respaldo nos artigos 132 e 133 do CTN, que impõe ao sucessor a responsabilidade integral, tanto da multa de caráter moratório decorrente do descumprimento da obrigação principal, quanto da multa de caráter punitivo decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

Compete exclusivamente ao Poder Judiciário decidir sobre matéria relativa a constitucionalidade/legalidade.

CONFISCO.

Não caracteriza confisco a multa aplicada nos estritos termos legais.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para retificar o valor da multa de ofício em razão da apresentação de GFIP com incorreções ou omissões, devendo-se aplicar o disposto no art. 32-A, inciso I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Junior, Gustavo Vettorato.

Helton Carlos Praia de Lima, Wilson Antonio de Souza Correa, Oseas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Junior, Gustavo Vettorato.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, por infração ao disposto no artigo 32, IV da Lei nº 8.212/91 (com a redação vigente na data da ocorrência do fato gerador), combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, tendo a empresa apresentado GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social sem a informação dos valores contidos nas notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, relativamente aos serviços prestados por cooperados, por intermédio da Unimed Regional da Baixa Mogiana - Cooperativa de Trabalho Médico no período de 01/2005 a 11/2008. Foi aplicada a multa estabelecida no §5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91 e no artigo 284, II do RPS, correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no §4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, conforme planilha demonstrativa de fls.08/09 dos autos em meio papel.

DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

A ciência da autuação fiscal se deu em 27/04/2010, fl. 01 dos autos em meio papel, inconformado o contribuinte apresentou impugnação, fls. 143 a 170.

O órgão de primeira instância administrativa fiscal julgou o lançamento procedente, fls. 221 a 223-verso.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte foi cientificado da decisão em 09/11/2010, fl. 226, inconformado interpôs recurso voluntário em 09/12/2010, fls. 230 a 255, alegando em síntese:

- não houve sucessão entre a extinta Associação Comercial e Empresarial de Estiva Gerbi e a Associação Comercial e Industrial de Mogi Guaçu;

- a decadência das competências anteriores a maio de 2005;

- não há fatos geradores de contribuição que a obrigue a prestar informações por meio de gfp e, desta forma, inexigível sua cobrança. Isto porque, no caso em análise, só é admissível a cobrança de multa de mora se a contribuição fosse legal;

- a cobrança desta contribuição é inconstitucional por contrariar disposição expressa contida no art. 195, § 4º, combinado com art. 154, I, da Constituição Federal. Trata-se de nova fonte de custeio da seguridade social não veiculada por meio de lei complementar. Flagrante a afronta à Proteção constitucional dada às cooperativas, concedidas pelo art. 174, § 2º da Constituição Federal de 1988;

- ilegalidade da multa aplicada por afrontar ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade. Tem caráter confiscatório. Deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º. da Lei n. 9.430/96;

Processo nº 10865.001233/2010-93
Acórdão n.º **2803-01.296**

S2-TE03
Fl. 270

- por fim, requer o cancelamento da autuação fiscal.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, fl. 264, e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, passo a analisá-lo.

Os argumentos trazidos pelo contribuinte já foram analisados pela autoridade administrativa de primeira instância, no qual acompanho o entendimento.

DA SUCESSÃO DE EMPRESAS

Quanto à sucessão entre a extinta Associação Comercial e Empresarial de Estiva Gerbi e a Associação Comercial e Industrial de Mogi Guaçu, a decisão de primeira instância assim menciona:

SUCESSÃO DE EMPRESAS

Aduz, a impugnante, a nulidade da autuação devido à não ocorrência de sucessão da Associação Comercial e Empresarial de Estiva Gerbi pela autuada.

Contudo, os argumentos expostos pela impugnante não merecem provimento.

De acordo com os documentos acostados aos autos do processo nº 10865.001232/2010-49 (Anexo I) observa-se que em reunião extraordinária realizada na sede da Associação Comercial e Empresarial de Estiva Gerbi em 22/04/2009, ficou decidido por toda a diretoria e presidência o encerramento da entidade, bem como o encampamento da mesma pela associação ora autuada. Ficou decidido, ainda, que os bens móveis pertencentes à entidade seriam doados à sucessora.

Posteriormente, em assembleias extraordinárias realizadas em 27/04/2009 e 04/05/2009, com a presença dos membros da diretoria, autoridades locais, associados e do presidente da Associação Comercial e Industrial de Mogi Guaçu, após discussão acerca do destino a ser dado à Associação Comercial e Empresarial de Estiva Gerbi, ficou decidido, com concordância unânime dos presentes, que a entidade seria efetivamente incorporada à Associação Comercial e Industrial de Mogi Guaçu.

Diante da situação identificada acima, foi lançada em nome da empresa sucessora a contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, relativamente aos serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho.

Sobre o tema, dispõe o artigo 132 do Código Tributário Nacional:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Portanto, revelam-se improcedentes os argumentos expostos pela defesa, já que a presente lavratura fiscal foi corretamente lavrada, identificando como sujeito passivo a Associação Comercial e Industrial de Mogi Guaçu, respondendo, esta, pelas obrigações principais e acessórias a que se encontrava sujeita a Associação Comercial e Empresarial de Estiva Gerbi, até a data da sucessão.

Não obstante entendimento exarado em votos anteriores acerca da inexistência de responsabilidade do sucessor em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias pela empresa sucedida, com fundamento no artigo 132 acima transcrito, observa-se não ser este o melhor entendimento.

De fato, não obstante o artigo 132 do Código Tributário Nacional faça referência aos tributos devidos pelo sucessor, observa-se que o artigo 129 do mesmo diploma legal determina a aplicação das disposições constantes naquela seção igualmente aos créditos tributários constituídos ou em curso de constituição. E o crédito tributário compreende não só os tributos, mas também as penalidades pecuniárias (§ 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional).

Assim, revela-se procedente a autuação no que se refere à sucessão identificada pela fiscalização.

DA RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR PELA MULTA MORATÓRIA E PUNITIVA

A imputação de multa fiscal à empresa sucessora ou incorporadora tem respaldo nos artigos 132 e 133 do CTN, que impõe ao sucessor a responsabilidade integral, tanto da multa de caráter moratório decorrente do descumprimento da obrigação principal (pagamento do tributo), quanto da multa de caráter punitivo decorrente do descumprimento de obrigação acessória:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Este, também, é o entendimento da Segunda Turma do STJ e da Quarta Turma do TRF5 em decisão exarada sobre o assunto:

Processo RESP 200701316981RESP - RECURSO ESPECIAL – 959389 , **Relator(a)** CASTRO MEIRA , **Sigla do órgão** STJ , **Órgão julgador** SEGUNDA TURMA , **Fonte** DJE **DATA:**21/05/2009. **Decisão:** por unanimidade.

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. 1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos. 4. **Recurso especial conhecido em parte e não provido. Data da Decisão** 07/05/2009 , **Data da Publicação** 21/05/2009.

.....

Processo: APELREEX 200482000090454APELREEX - **Apelação / Reexame Necessário** – 10023 , **Relator(a):** Desembargador Federal Bruno Leonardo Câmara Carrá , **Sigla do órgão:** TRF5 , **Órgão julgador;** Quarta Turma , **Fonte:** DJE - **Data:**23/06/2010 - **Página:**36

Decisão: UNÂNIME

Ementa

*TRIBUTÁRIO. MULTA. ARTIGO 285 DO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. DECADÊNCIA DE PARTE DO CRÉDITO. SUSPENSÃO PARCIAL DA EXIGIBILIDADE ATÉ JULGAMENTO FINAL DA AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. I. No que concerne à imputação da multa fiscal punitiva à empresa sucessora ou incorporadora, tem-se, a teor dos artigos 132 e 133, CTN, que se impõe ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. Precedente: STJ, REsp 1017186/SC, Rel. Min. Castro Meira, j. em 11/03/2008, Dje 27/03/2008) II. O art. 173, I, do CTN, rege o prazo de decadência dos créditos tributários, inclusive das contribuições previdenciárias, já que o prazo decenal referido nos artigos 45 e 46 da lei 8.212/91, foi proclamado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal -Súmula vinculante nº 8. III. Referindo-se o lançamento também a crédito relativo ao exercício de 1996, quando o auto de infração foi lavrado em 15.03.2003, resta caracterizada a decadência com relação a esse período. IV. Remessa oficial e apelação parcialmente providas, para reconhecer que a autora é responsável pelo pagamento do crédito tributário, mantendo, contudo, a decisão que reconheceu a ocorrência da decadência do crédito relativo ao exercício de 1996. Sucumbência recíproca, nos termos do art. 21 do CPC. **Data da Decisão:** 22/06/2010 , **Data da Publicação:** 23/06/2010*

Assim sendo, o recorrente é responsável pela autuação fiscal em epígrafe.

DA DECADÊNCIA

Quanto à decadência das competências anteriores a maio de 2005, alegada pelo contribuinte, a mesma não merece prosperar.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

***Súmula Vinculante nº 8**“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de nº 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional,

aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Se não houver pagamento antecipado sobre a rubrica há que ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No caso em concreto, trata-se de lançamento de ofício por intermédio de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória. O contribuinte deixou de informar em GFIP os valores contidos nas notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, relativamente aos serviços prestados por cooperados, por intermédio da Unimed Regional da Baixa Mogiana - Cooperativa de Trabalho Médico no período de 01/2005 a 11/2008, infringindo o disposto no artigo 32, IV da Lei n.º 8.212/91, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. Foi aplicada a multa estabelecida no §5º do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91 e no artigo 284, II do RPS, limitada aos valores previstos no §4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91. Destarte, deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

REGRA DO ART. 173, I DO CTN.

Para a autuação fiscal relativa as competências 01/2005 a 11/2008, não há que se falar em decadência, pois o contribuinte foi cientificado da autuação em 27/04/2010, fl. 01. Para a competência mais remota (01/2005), a contar de 01 de janeiro de 2006 fluiria o prazo decadencial em 01/01/2011.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

DA DUPLICIDADE DA COBRANÇA

Com relação à duplicidade da cobrança, alegada pelo contribuinte, não deve prosperar.

Cumprе ressaltar que, em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte e o Fisco, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, abaixo transcrito, prevê duas espécies de obrigações tributárias: uma denominada principal, outra denominada acessória.

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

A obrigação principal consiste no dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma obrigação de dar, consistente na entrega de dinheiro ao Fisco.

A obrigação acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer).

A obrigação tributária principal decorre da lei, ao passo que a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária.

O descumprimento da obrigação tributária principal (obrigação de dar/pagar) obriga o Fisco a constituir o crédito tributário por meio de Notificação Fiscal de Lançamento de débito.

Descumprida obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer) possui o Fisco o poder/dever de lavrar o Auto de Infração. A penalidade pecuniária exigida dessa forma converte-se em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

Assim são multas distintas e com capitulação legal distintas, não se confundindo uma com a outra. Destarte, não há que se falar em duplicidade de cobrança em razão da multa aplicada.

Do mesmo modo, o valor estabelecido como pena pecuniária não é abusivo e nem confiscatório porque o cálculo desta está previsto na Lei nº 8.212/91, sendo o valor da multa, como visto na fundamentação mencionada, não é relativo, mas sim absoluto. A aplicação da multa é atividade plenamente vinculada à autoridade fiscal. Este é o entendimento do Tribunal Federal – TRF2 quanto ao assunto, cujos transcritos seguem:

Processo AC 200150010069641AC - APELAÇÃO CIVEL – 375867 , Relator(a) Desembargadora Federal SANDRA CHALU BARBOSA , Sigla do órgão TRF2 , Órgão julgador TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA , Fonte E-DJF2R - Data::12/11/2010 - Página::279/280

Emenda ; TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA COM BASE NA LEI 8.212/91. NÃO

VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CONFISCO. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. 1. Trata-se de apelação contra a sentença que julgou improcedente o pedido de desconstituição do auto de infração nº 35.135.127-2, a fim de que seja anulado o decorrente débito fiscal. 2. Inicialmente, é de se dizer que o próprio INSS já reconheceu que o depósito judicial realizado pela autora é suficiente para garantir o crédito tributário em questão, de modo que se mostra desnecessário novo esclarecimento acerca do pagamento integral da dívida em debate. 3. No mérito, cabe consignar que, como bem observou a sentença, “existe fundamento legal para a autuação imposta à autora. Com efeito, encontra-se no artigo 32 da Lei 8.212/91, com as alterações empreendidas pela Lei 9.528/97, a obrigação de as empresas apresentarem mensalmente informações relativas às contribuições exigidas pelo INSS, por meio da chamada GFIP”. Por outro lado, também aduziu corretamente a sentença que a Portaria 6.211/00, do Ministério da Saúde e Previdência Social, não criou “embasamento infralegal para a obrigação acessória em tela”, mas sim atualizou “o valor da multa por seu descumprimento”, e que não houve violação ao “princípio da irretroatividade da lei tributária”, eis que a Portaria em questão “foi utilizada pelo agente fiscal para fins de fixação do valor da multa, uma vez que já se aplicava no momento da autuação, nos moldes do § 8º do mesmo artigo 32, Lei 8.212/91”. Outrossim, preciso foi o entendimento do juízo a quo no sentido de que “em relação ao valor da multa aplicada, temos que o que fez o agente administrativo foi apenas aplicar os dispositivos legais transcritos nesta decisão, mediante atividade plenamente vinculada”; de que “o seu valor não é relativo, tomado com base em percentual do montante da obrigação principal, mas absoluto, levando em conta o porte da empresa, com base na quantidade de segurados”; e de que a autora se limitou a pedir a anulação do débito fiscal, não tendo formulado pedido para “a atenuação da multa aplicada”. 4. Oportuno reforçar que o entendimento contido no parecer do Ministério Público Federal é análogo ao da sentença supra especificada, ou seja, que o auto de infração em tela encontra fundamento de validade na Lei nº 8.212/91, e não na Portaria nº 6.211/00; que a referida portaria se limitou a “atualizar o valor da multa já anteriormente prevista naquele diploma legal”; que o valor estabelecido como pena pecuniária não é confiscatório porque o cálculo desta está previsto no artigo 32, inciso IV, e §§ 4º e 7º da Lei nº 8.212/91; e que o valor da multa, como visto na sentença, não é relativo, mas sim absoluto. 5. Não obstante os fortes argumentos supra defendidos tanto na sentença quanto no parecer ministerial, vale colacionar os seguintes julgados do Egrégio Superior Tribunal de Justiça acerca do tema: STJ, REsp 1182354/PE, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., DJe 30/06/2010; REsp 899.895/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., DJe 05/08/2009. 6. Recurso conhecido e desprovido.

Data da Decisão 26/10/2010 , Data da Publicação 12/11/2010

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI

A declaração de inconstitucionalidade de lei é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Assim, 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, nos termos do art. 26-A e parágrafo único, do Decreto n. 70.235/72, bem como, art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria GMF n.º 256, de 22 de junho de 2009. No mesmo sentido é o que discorre a Súmula n.º 2 aprovada pelo Conselho Pleno do 2º Conselho de Contribuintes:

Súmula N.º 2

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PELO TOMADOR DE SERVIÇOS COOPERADOS - 15% SOBRE NOTA FISCAL/FATURA – ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91.

A contribuição ora lançada encontra-se legalmente estabelecida na Lei n.º 8.212/91, em seu artigo 22, IV, o qual dispõe ser obrigação da empresa efetuar o recolhimento, a título de contribuição previdenciária, alíquota de 15% incidente 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, dispositivo incluído pela Lei n.º 9.876/99.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ reconhece a legalidade à exigência da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor da nota fiscal/fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, nos termos do art. 22, IV da Lei 8.212/91, conforme transcrito da decisão:

Processo: RESP 200400988992RESP - RECURSO ESPECIAL – 670423 , **Relator(a)** TEORI ALBINO ZAVASCKI , **Sigla do órgão:** STJ , **Órgão julgador:** PRIMEIRA TURMA , **Fonte:** DJE **DATA:**14/05/2009

Decisão: por unanimidade

Ementa: TRIBUTÁRIO.CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELO TOMADOR DO SERVIÇO. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91. ART. 135 DO CTN. INAPLICABILIDADE. 1. "O legislador, ao exigir do tomador do serviço contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, nos termos do art. 22, IV da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.876/99), em nenhum momento valeu-se da regra contida no art. 135 do CTN, que diz respeito à desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para que

*seus representantes respondam pessoalmente pelo crédito tributário nas hipóteses que menciona" (REsp 787.454/PR, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 23.08.2007). 2. Recurso Especial a que se nega provimento. **Data da Decisão 23/04/2009**, **Data da Publicação 14/05/2009***

A Emenda Constitucional nº 20/98, ampliou as hipóteses de incidência da contribuição para a seguridade social, que passou a incidir sob a folha de salários e outros rendimentos do trabalho pagos ou creditados a pessoa física que preste serviço ao empregador, ainda que sem vínculo empregatício (art. 195, I, CF/88). Assim, não se trata de nova fonte custeio destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social que não está prevista na Carta Magna, cuja instituição somente pode ocorrer mediante lei complementar (§ 4º do art. 195, CF/88), mas, sim, de ampliação do âmbito de incidência da contribuição para a seguridade social, já prevista na Constituição Federal. Tratando-se de tributo autorizado pela Carta Magna, não se aplica a norma insculpida no § 4º do art. 195, CF/88 (lei complementar). Basta, portanto, a edição de lei ordinária, para a instituição da nova incidência.

A Lei 5.764/71 definiu, em seu artigo 79 e parágrafo único, o ato cooperativo, dizendo-o como o ato realizado entre a cooperativa e seus associados e vice-versa, bem como, entre cooperativas, para a consecução de seus objetivos sociais, não implicando em operação de mercado, nem contrato de compra venda de produto ou mercadoria. Deste modo, os atos cooperativos são apenas os realizados entre a entidade cooperativa e seus associados e vice-versa, ou entre cooperativas, e não são destinados à obtenção de lucro. Logo, ficam excluídas dessa categoria, as operações com empresas comuns. Nessa linha de raciocínio, é certo qualificar a relação veiculada entre as cooperativas para a venda de serviços de seus associados a empresas comuns como operações com terceiros, portanto não sujeitas à legislação específica das cooperativas. Nesses casos, muito embora a cooperativa participe como intermediária na venda de serviços, é certo que esses são efetivamente prestados pelos associados, que recebem sua remuneração como contraprestação, ainda que tais valores sejam inicialmente repassados à cooperativa contratada.

Verifica-se que o art. 22, IV, da Lei 8.212/91, introduzido pela Lei 9.876/99, tornou obrigatória a contribuição para a seguridade social pelo tomador de serviço, no percentual de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

Antes da Lei 9.876/99, a forma da exação em tela vinha disciplina na Lei Complementar 84/96, segundo a qual o sujeito passivo era a própria cooperativa de trabalho, responsável pelo recolhimento, tendo como base de cálculo o valor das importâncias pagas aos cooperados, pelos serviços prestados por seu intermédio. Com o advento da Lei nº 9.876/99, as cooperativas ficaram desobrigadas de recolher a contribuição patronal, tendo sido essa responsabilidade repassada para o tomador de serviços, agora à luz do novo preceito constitucional (art. 195, I, da CF/88, introduzida pela EC 20/98), restando desde então sem efeitos a Lei Complementar nº 84/96.

As cooperativas só não estão sujeitas à contribuição social referida no inciso IV do art. 22 da Lei n. 8.212/91, introduzido pela Lei n. 9.876/99, por não revestirem mais a condição de sujeito passivo dessa contribuição, justo porque passaram a revesti-la as empresas e pessoas jurídicas que se valem dos serviços dos cooperativados (tomadores), como permitido pela nova EC 20/98. Contudo, o fato de ser cooperativa não a isenta de recolher a exação em

voga quando contrata serviços de cooperados de outras cooperativas. Para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, as cooperativas devem ser equiparadas às demais pessoas jurídicas constituídas como empresas mercantis, conforme previsão do parágrafo único do art.15 da Lei nº 8.212/91, sob a luz do caput e inciso I do art. 195 da CF/88. Se assim não for, estará se criando uma hipótese de isenção não prevista em lei.

Estes, também, são os entendimentos da Terceira e Quarta Turma Especializada do Tribunal Federal – TRF2, cujos transcritos da decisão são:

Processo AC 200151030012900AC - APELAÇÃO CIVEL – 339567, **Relator(a)** Desembargador Federal JOSE FERREIRA NEVES NETO, **Sigla do órgão** TRF2, **Órgão julgador** TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, **Fonte** E-DJF2R - **Data**::12/11/2010 - **Página**::266/267

Decisão: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCISO IV, ART. 22 DA LEI 8.212, INSERIDO PELA LEI 9.876/99. SOCIEDADE COOPERATIVA. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A Emenda Constitucional nº 20/98, ampliou as hipóteses de incidência da contribuição para a seguridade social. Com essa alteração no Texto Constitucional, o artigo 195 da Constituição Federal passou a estabelecer que o financiamento da seguridade social decorreria, dentre outras, das contribuições sociais. 2. Desde 1998, a contribuição para a seguridade social passou a incidir sob a folha de salários e outros rendimentos do trabalho pagos ou creditados a pessoa física que preste serviço ao empregador, ainda que sem vínculo empregatício. 3. Não se trata de nova fonte custeio da seguridade social, não prevista na Carta Magna --- cuja instituição somente pode ocorrer mediante lei complementar e sob as limitações previstas no § 4º do art. 195 da Lei Maior ---, mas, sim, de ampliação do âmbito de incidência do tributo em tela, prevista na Carta Constitucional. 4. Cuidando-se de tributo autorizado pelo Texto Magno, não se aplica a norma inculpada no citado parágrafo. Basta, portanto, a edição de lei ordinária, para a instituição da nova incidência. 5. No que tange especificamente às sociedades cooperativas, cumpre assinalar, em um primeiro momento, que a Lei 5.764/71 definiu, em seu artigo 79, o ato cooperativo, dizendo-o como o ato realizado entre a cooperativa e seus associados e vice-versa, bem como entre cooperativas, para a consecução de seus objetivos sociais. Já o parágrafo único desse mesmo dispositivo, prescreve que “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra venda de produto ou mercadoria”. 6. A partir desses dispositivos legais, é de ter como certo que os atos cooperativos são apenas os realizados entre a entidade cooperativa e seus associados e vice-versa, ou entre cooperativas, e não são destinados à obtenção de lucro. Logo, ficam excluídas dessa categoria, as operações com empresas comuns. 7. Nessa ordem de raciocínio, é certo qualificar a relação veiculada entre as cooperativas para a venda de serviços de seus associados a

empresas comuns como operações com terceiros, portanto não sujeitas à legislação específica das cooperativas. 8. Nesses casos, muito embora a cooperativa participe como intermediária na venda de serviços, é certo que esses são efetivamente prestados pelos associados, que recebem sua remuneração como contraprestação, ainda que tais valores sejam inicialmente repassados à cooperativa contratada. Na realidade, são os profissionais associados prestando serviços de transporte, no caso dos taxistas, e de saúde, tratando-se de médicos. 9. Verifica-se que a Lei 9.876/99, em seu artigo 1º, tornou obrigatória a contribuição para a seguridade social pelo tomador de serviço, no percentual de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho. 10. Antes da Lei 9.876/99, a forma da exação em tela vinha disciplinada na Lei Complementar 84/96, segundo a qual o sujeito passivo era a cooperativa de trabalho, ou seja, na sistemática anterior, o recolhimento era feito pelas próprias cooperativas de trabalho, tendo como base de cálculo o valor das importâncias pagas aos cooperados, pelos serviços prestados por seu intermédio. 11. Com o advento da Lei nº 9.876/99, a partir de 1º/3/2000 (1º dia do mês seguinte ao nonagésimo dia contado da publicação - art. 12 da Emenda Constitucional nº 20) as cooperativas ficaram desobrigadas de recolher a contribuição patronal, tendo sido essa responsabilidade repassada para o tomador de serviços, agora à luz do novo preceito constitucional, restando desde então sem efeitos a Lei Complementar nº 84/96. 12. Recurso do autor improvido. **Data da Decisão 19/10/2010 , Data da Publicação 12/11/2010 (nosso grifo)**

.....

Processo AC 200150020001216AC - APELAÇÃO CIVEL – 306271 , **Relator(a)** Desembargadora Federal LANA REGUEIRA , **Sigla do órgão** TRF2 , **Órgão julgador** QUARTA TURMA ESPECIALIZADA , **Fonte** E-DJF2R - **Data:** 26/07/2010 - **Página:** 63/64

Decisão: A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Ementa: TRIBUTÁRIO- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL- SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS - LEI Nº 9.876/99 - CONSTITUCIONALIDADE - EQUIPARAÇÃO DE COOPERATIVAS A EMPRESAS PARA FINS DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECURSO PROVIDO. SENTENÇA REFORMADA. I - A EC 20/98, dando nova redação ao art. 195, I "a", da Constituição, estabeleceu que a contribuição social incidiria sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício." II - A Lei 9.876/99 somente acrescentou o inciso IV ao art. 22 da Lei n. 8.212/91, determinando a retenção de 15% (quinze por cento) sobre o

*valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por parte da empresa contratante de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, não sendo admitida qualquer parcela dedutível da base de retenção, recolhendo-a ao INSS até o dia 2 do mês subsequente ao vencido. III - A contribuição social, que, antes, tinha como sujeito passivo as cooperativas, relativamente a associados seus, que prestam serviços a outras empresas ou pessoas jurídicas, passou a ter como base legal a Lei 9.876/99, que tem seu suporte constitucional na nova regra constante da EC 20/98. IV - Nenhuma inconstitucionalidade macula a Lei 9.876/99, nem mesmo no ponto em que revogou a LC 84/96, pois, ao fazê-lo, já revogou uma lei nominalmente complementar, mas formal e substancialmente ordinária, em virtude do advento da EC 20/98, que a transformara em lei ordinária. V - As cooperativas só não estão sujeitas à contribuição social referida no inciso IV do art. 22 da Lei n. 8.212/91, alterada pela Lei n. 9.876/99, por não revestirem mais a condição de sujeito passivo dessa contribuição, justo porque passaram a revesti-la as empresas e pessoas jurídicas que se valem dos serviços dos cooperativados, como permitido pela nova EC 20/98. VI - Contudo, in casu, o fato da autora ter natureza jurídica de cooperativa não a isenta de recolher a exação em voga quando contrata serviços de cooperados de outras cooperativas. Para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, as cooperativas devem ser equiparadas às demais pessoas jurídicas constituídas como empresas mercantis, conforme previsão do par. único do art.15 da Lei nº 8.212/91, sob à luz do caput e inciso I do art. 195 da CF. Caso contrário, estar-se-ia criando uma hipótese de isenção não prevista em lei. VII - Recurso provido. Sentença reformada. **Data da Decisão** 29/06/2010, **Data da Publicação** 26/07/2010 (nosso grifo)*

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 115, todos do CTN, com a descrição da infração e dispositivo legal infringido, o valor da multa aplicada e sua fundamentação legal, período apurado, relatório fiscal da infração e da aplicação da multa, a Instrução para o Contribuinte – IPC; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, e demais informações constantes das folhas 01 a 141, bem como, lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA

Quanto à multa aplicada na autuação fiscal em epígrafe, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

As multas em GFIP foram alteradas pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, nestas palavras:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Desse modo, resta evidenciado, que a conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativa à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991. Agora, com a Lei n.º 11.941/2009, a tipificação passou a ser: “apresentar a GFIP com incorreções ou omissões”, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso em debate não há dúvida de que o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN é plenamente aplicável.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para retificar o valor da multa de ofício em razão da apresentação de GFIP com incorreções ou omissões,

Processo nº 10865.001233/2010-93
Acórdão n.º **2803-01.296**

S2-TE03
Fl. 284

devendo-se aplicar o disposto no art. 32-A, inciso I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima

CÓPIA