



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.003761/2009-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.829 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2021
Recorrente ORGANIZACAO INDUSTRIAL CENTENARIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Em razão da declaração de inconstitucionalidade da contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, inexistente obrigação de informar tais valores em GFIP, razão pela qual não há qualquer omissão de fatos geradores em GFIP a ensejar a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 135/143, interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 112/122, a qual julgou procedente o lançamento por

descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com informações incorretas ou omissas – CFL 78), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.234.855-6, de fls. 03/09, lavrado em 08/12/2009, referente ao período de 01/2004 a 12/2004, com ciência da RECORRENTE em 10/12/2009, conforme AR de fl. 55.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 32-A, inciso I, §§ 2º e 3º, da Lei n.º 8.212/91, com redação dada pela MP 449/2008, no valor de R\$ 6.000,00.

Dispõe o relatório da infração (fls. 41/45) que a contribuinte, não obstante tenha celebrado contrato de prestação de serviços odontológicos, médicos e hospitalares com as cooperativas de trabalho UNIODONTO de Limeira e UNIMED Limeira e efetuado os recolhimentos das contribuições devidas, deixou de declarar os respectivos fatos geradores nas GFIPs, no período de 01/2004 a 12/2004.

Assim, tendo em vista a apresentação de GFIPs com omissões relacionadas a fatos geradores das contribuições previdenciárias, restou caracterizado o descumprimento de obrigação acessória expressamente prevista no art. 32, parágrafo 5º da Lei n.º 8.212/91, vigente à época dos fatos.

No entanto, quando da aplicação da multa, foi observada a retroatividade da lei a fim de ser considerada a penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106 do CTN. Desta forma, tendo em vista que o contribuinte efetuou o recolhimento do tributo (ou seja, não houve o lançamento de obrigações principais nestas competências), foi aplicada a multa prevista no 32-A, inciso I e parágrafo 3º, inciso II da Lei n.º 8.212/91, incluído pela MP 449/2008, uma vez que esta se revelou mais benéfica à contribuinte, conforme tabela comparativa de fl. 53:

Cálculo comparativo das multas moratórias e penalidades de obrigação acessória para aplicação da retroatividade benigna

COMP	NF/FATURA	VALOR NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO	TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO OMITIDA EM GFIP/NÃO RECOLHIDA	PENALIDADE A SER APLICADA DO ART.32, §5º DA LEI 8.212/91 (VIGENTE ATÉ 11/2008)	MULTA DO ART. 32-A DA LEI 8.212/91 - VIGENTE A PARTIR DE 12/2008	MULTA MAIS BENÉFICA
jan/04	6219	R\$ 12.392,78	R\$ 3.717,83	R\$ 557,68	R\$ 557,68	R\$ 500,00	R\$ 500,00
fev/04	6953	R\$ 12.586,49	R\$ 3.775,95	R\$ 568,39	R\$ 568,39	R\$ 500,00	R\$ 500,00
mar/04	7733	R\$ 12.991,86	R\$ 3.897,56	R\$ 584,63	R\$ 584,63	R\$ 500,00	R\$ 500,00
abr/04	8483	R\$ 11.891,27	R\$ 3.567,38	R\$ 535,11	R\$ 535,11	R\$ 500,00	R\$ 500,00
mai/04	9238	R\$ 11.958,25	R\$ 3.587,48	R\$ 538,12	R\$ 538,12	R\$ 500,00	R\$ 500,00
jun/04	9990	R\$ 12.838,70	R\$ 3.851,61	R\$ 577,74	R\$ 577,74	R\$ 500,00	R\$ 500,00
jul/04	10748	R\$ 12.710,95	R\$ 3.813,29	R\$ 571,99	R\$ 571,99	R\$ 500,00	R\$ 500,00
ago/04	11509	R\$ 12.557,65	R\$ 3.767,30	R\$ 565,09	R\$ 565,09	R\$ 500,00	R\$ 500,00
set/04	12164	R\$ 13.729,94	R\$ 4.118,98	R\$ 617,85	R\$ 617,85	R\$ 500,00	R\$ 500,00
out/04	12822	R\$ 12.953,69	R\$ 3.886,11	R\$ 582,92	R\$ 582,92	R\$ 500,00	R\$ 500,00
nov/04	13475	R\$ 12.530,09	R\$ 3.759,03	R\$ 563,85	R\$ 563,85	R\$ 500,00	R\$ 500,00
dez/04	14170	R\$ 12.872,66	R\$ 3.861,80	R\$ 579,27	R\$ 579,27	R\$ 500,00	R\$ 500,00

Não foram observadas circunstâncias agravantes e atenuantes a serem consideradas no cálculo da penalidade.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 62/70 em 06/01/2010. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de Rio de Janeiro I/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

3. A interessada manifestou-se (fls. 32/40), alegando em síntese:

3.1. Há um equívoco da fiscalização em exigir da empresa autuada, tributo do qual não participou da relação jurídica para a sua formação;

3.2. Os funcionários da Autuada são atendidos pelos cooperados que integram a Cooperativa de Trabalho Médico, de sorte que são eles os tomadores de serviços da cooperativa e não a Autuada;

3.3. Pelo fato de haver intermediado a relação jurídica de seus empregados junto aos médicos cooperados por meio da Cooperativa médica, não se poderia argumentar que tais serviços teriam beneficiado de forma indireta a Autuada, eis que, isso não tem qualquer conotação com o seu objeto social;

3.4. Que o art. 28 § 9º, letra "q" da Lei 8.212/91 exclui os valores pagos pela empresa a título de assistência prestada por serviços médicos do conceito de salário de contribuição do empregado;

3.5. A imposição da cobrança é inoportuna e não tem qualquer fundamento de validade em relação à autuada, vez que não foi a tomadora dos serviços prestados pelos cooperados por meio da cooperativa de trabalho médico, devendo a exigência da fiscalização ser afastada pela manifesta ilegalidade;

3.6. Como o crédito tributário não é devido, não há a necessidade de sua declaração, quanto ao pagamento efetuado, configura mera liberalidade;

3.7. Requer, sejam providas as presentes razões para julgar improcedentes as acusações constantes do auto ora impugnado, vez que as circunstâncias que redundaram na hipótese de incidência do tributo cobrado, não são capazes de caracterizar a Autuada como sujeito passivo da obrigação tributária apurada;

3.8. Requer ainda, que todas as intimações sejam feitas na pessoa dos advogados Noedy de Castro Mello, inscrito na OAB/SP sob o n.º 27.500, Magdiel Januário da Silva, inscrito na OAB/SP sob o n.º 123.077 e Michele Garcia Krambeck, inscrita na OAB/SP sob o n.º 226.702, todos com escritório na Avenida Ambrósio Fumagalli, 1.402 — Pq. Egisto Ragazzo, CEP 13485-333, na Cidade de Limeira, Estado de São Paulo.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ de Rio de Janeiro I/RJ julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 112/122):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Constitui infração a apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, com informações incorretas ou omissas.

VALORES PAGOS A COOPERATIVAS DE TRABALHO.

É devida por parte da empresa a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre 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.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 06/09/2010, conforme AR de fl. 127, apresentou o recurso voluntário de fls. 135/143 em 07/10/2010.

Em suas razões, após colacionar jurisprudências e trechos doutrinários, a RECORRENTE alega decadência do lançamento, com base no art. 150, §4º do CTN, concluindo o tema com o que segue:

Portanto, conforme a legislação, doutrina e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é incabível a capitulação da decadência prevista no artigo 173, inciso I CUMULATIVAMENTE com a do 150, § 42 do Código Tributário Nacional, podendo ser aplicada tão-somente uma delas, isto é, no caso do ICMS, existindo o pagamento aplica-se o artigo 150, § 4 e na ausência dele, o artigo 173, inciso I do referido Codex.

Assim, considerando que a contribuição previdenciária é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e verificado o transcurso de mais de 5 (cinco) anos da data do fato gerador até a lavratura do AI impugnado, resta demonstrada a decadência, com fulcro no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, do direito do FISCO de lançar o crédito referente à multa por descumprimento de obrigação acessória referente aos períodos de 01/2004 a 12/2004.

Ao final de seus argumentos, impugna o fundamento legal da multa aplicada, ou seja, multa de 100% com base no artigo 32, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, alegando que a partir da MP 449/ 2008, convertida na Lei 11.941/09, a multa deve seguir a nova redação do artigo 35, que faz referência expressa ao artigo 61 da Lei 9.430/96, o qual limita a multa a 20%.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2201-008.829 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.003761/2009-43

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

Em seus fundamentos alega, em suma, que a DRJ de origem se equivocou ao aplicar a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, inciso I, do CTN, ao invés da regra contida no art. 150, § 4º.

A teor da Súmula Vinculante n.º 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 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”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional n.º 45/2004. *in verbis*:

“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”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, representada pela Súmula n.º 148, conforme ementa abaixo:

Súmula CARF n.º 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

O art. 173, I, do CTN dispõe o seguinte:

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;

No presente caso, as multas aplicadas referem-se a períodos compreendidos entre 01/2004 a 12/2004. Assim, em relação à competência mais antiga (01/2004), o primeiro dia para contagem do prazo decadencial seria o dia 01/01/2005 (primeiro dia do exercício subsequente), e findaria em 01/01/2010. Tendo em vista que o RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 10/12/2009, conforme AR de fl. 55, não há que se falar em decadência do crédito tributário.

MÉRITO

Da Multa Aplicada por descumprimento de obrigação acessória

No presente caso, a multa CFL 78 foi aplicada por ter sido omitida em GFIP as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho.

Apesar de a contribuinte não ter apresentado razões recursais quanto ao mencionado tema (apenas o trouxe em sua impugnação), entendo que tal questão deve ser analisada de ofício, por envolver matéria de ordem pública, já que o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

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 decorre 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.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação

Existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o são que poderia o contribuinte ter declarado em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere a obrigação acessória*) o reconhecimento da inexistência da obrigação principal, no presente caso, necessariamente implica na inexigibilidade da obrigação acessória.

Isto porque, se as verbas pagas às cooperativas não são consideradas fatos geradores das contribuições previdenciárias, não há obrigatoriedade legal de incluí-las em GFIP. Deste modo, ao deixar de informar tais pagamentos nas guias, a RECORRENTE não cometeu nenhuma infração previdenciária.

Em consulta ao relatório fiscal de fls. 41/45, verifica-se que a infração cometida pela RECORRENTE foi deixar de incluir em GFIP os valores pagos para as cooperativas de trabalho da UNIODONTO e UNIMED. Veja-se (fl. 43):

7. Constatou-se, ainda, que o sujeito passivo não obstante tenha celebrado contrato de prestação de serviços odontológicos, médicos e hospitalares com as cooperativas de trabalho UNIODONTO de Limeira e UNIMED Limeira e efetuado os recolhimentos das contribuições devidas, deixou de declarar os respectivos fatos geradores nas Guias de Recolhimento ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social no período de 01/2004 a 12/2004.

Contudo, como mencionado no processo principal (nº 10865.000570/2010-63), apreciado nesta mesma sessão de julgamento, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de tal cobrança conforme decisão proferida nos autos do RE nº 595838 (repercussão geral – Tema 166), inclusive com resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016, suspendendo a execução do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91.

Segue abaixo ementado o RE nº 595838:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR

BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN I IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF. 1

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

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

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

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

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

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do já citado art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Deste modo, inexistindo fundamento legal para cobrança das contribuições previdenciárias sobre estes pagamentos, inexistente obrigação de informá-los em GFIP, razão pela qual não houve qualquer omissão de fatos geradores em GFIP.

Assim, afasto a multa objeto do presente Auto de Infração.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim