



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

Processo nº 11060.002155/2007-77
Recurso nº 247.688 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.493 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 68
Recorrente BOCA DO MONTE HOTEIS E TURISMO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/03/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO DA ÁREA DA SAÚDE. ART. 22, IV DA LEI Nº 8.212/91.

É devida a contribuição previdenciária a cargo da empresa, relativamente aos serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, incidente à alíquota de quinze por cento sobre os valores brutos consignados nas respectivas notas fiscais/fatura/recibos.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/11/2001 a 30/11/2005

Data da lavratura do Auto de Infração: 31/03/2006.

Data da ciência do Auto de Infração: 31/03/2006.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, em virtude de não terem sido informados regularmente todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP/SEFIP, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 06/07.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.

Sustenta a fiscalização que tais omissões foram verificadas ao se fazer auditoria nos livros Diário da empresa, ocasião em que foram apurados valores pagos a

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

Autenticado digitalmente em 19/05/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/05/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 04/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

segurados contribuintes individuais (empresários/sócios), a título de *pro labore*, e a segurados empregados, bem como pagamentos feitos a Cooperativas de Trabalho (serviços), os quais não foram declarados nas GFIP correspondentes.

A multa aplicada foi calculada segundo o disposto no artigo 284, II do RPS. Portanto, corresponde a 100% (cem por cento) do valor da contribuição incidente sobre os fatos geradores não declarados, descontada a contribuição destinada para terceiros, quando for o caso. O cálculo foi extraído conforme cálculo demonstrado no DAD - Discriminativo Analítico de Débito, dos levantamentos LD1, LD2, LD3, LD4 e COO. Em relação ao levantamento LD4, foram excluídos os valores da contribuição referente a terceiros (rubrica 15). Como a empresa mantém uma média que oscila entre 51 a 100 segurados, o valor máximo da multa ficou limitado a 05 (cinco) vezes o valor mínimo da multa por descumprimento de obrigação acessória (R\$ 1.101,75), que corresponde a R\$ 5.508,75 (cinco mil, quinhentos e oito reais e setenta e cinco centavos), conforme exposto no demonstrativo a fl. 10 e Discriminativo Analítico de Débito a fls. 11/26.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o autuado apresentou impugnação a fls. 35/38.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Santa Maria / RS baixou o feito em diligência para que fossem esclarecidos pontos controversos no lançamento em estudo, reabrindo o prazo para a interposição de nova impugnação, conforme documento a fl. 41.

Informação Fiscal a fls. 57/58 pugnando pela procedência integral do lançamento.

O autuado ofereceu nova impugnação a fls. 62/66.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Santa Maria/RS lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 69/71, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 74/87, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Preliminarmente, requer o conhecimento do Recurso Voluntário, independentemente do depósito prévio no valor de 30% do montante do débito em litígio;
- Alega que os valores pagos a planos de saúde (UNIMED) não correspondem à remuneração de serviços prestados por cooperativados, mas, sim, pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, não se caracterizando como fatos geradores de contribuições previdenciárias;
- Afirma que a penalidade em questão está relacionada com o lançamento fiscal a que se refere a NFLD nº 35.781.167-4, e que no julgamento desta NFLD, não ocorreu, na primeira instância administrativa, tratamento igualitário das partes;

- Sustenta que os valores levantados pelo Fisco e que deram origem a presunção de falta de recolhimento e informação, não se referem a *pro labore*, mas sim, a empréstimos, devoluções de empréstimos e lucros distribuídos, sobre os quais não incide qualquer contribuição à Previdência Social.

Ao fim, requer o recorrente o conhecimento do presente recurso voluntário, sem a efetivação do depósito prévio, e a reforma da decisão recorrida e conseqüente insubsistência do Auto de Infração em questão.

O julgamento em segunda Instância Ordinária houve-se por convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 2302-00.058, proferido pela 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF em 20 de agosto de 2010, a fl. 106/109, para que o presente processo fosse anexado aos autos em que se debate a procedência da NFLD nº 35.781.167-4, de 28/03/2006, lavrada na mesma ação fiscal, a qual promoveu o lançamento tributário das contribuições previdenciárias relativas aos pagamentos supostamente efetuados a administradores/sócios - a título de *pro labore* -, e a segurados empregados, em razão da flagrante relação de prejudicialidade do julgamento desta em relação àquele.

A diligência não foi concluída em razão de a NFLD nº 35.781.167-4, de 28/03/2006, já ter sido julgada em 2ª Instância, e o crédito tributário dela decorrente já ter sido inscrito em Dívida Ativa da União, conforme extrato e Despacho a fls. 111/112.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 16/03/2007, sexta-feira, conforme denuncia o documento a fl. 73, iniciando-se, pois, o decurso do prazo recursal na segunda-feira seguinte, diga-se, 19/03/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17 de abril do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DA EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO PRÉVIO

O requisito da prova de depósito prévio para seguimento de Recurso Voluntário à Segunda Instância Administrativa, nos processos que tenham por objeto a discussão de crédito previdenciário, foi afastado pela norma inscrita no art. 42, I da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que revogou, a contar da data da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, os §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que estabeleciam tal exigência.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

Por tal razão, não há condições de ser apreciada nestes autos a alegação de que, no julgamento em primeira instância administrativa da NFLD nº 35.781.167-4, não houvera ocorrido tratamento equalitário das partes. Tal questão processual, se de fato ocorrida, refere-se exclusivamente àquele julgamento, e deveria ter sido alegada naqueles autos, não nestes, não possuindo esta Turma competência regimental para conhecer de tal alegação.

3.1. DOS FATOS GERADORES

3.1.1. JULGAMENTO DA NFLD Nº 35.781.167-4

Cumpra destacar, *ab initio*, que a obrigação principal correspondente aos fatos geradores tratados neste Auto de Infração é objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.781.167-4, de 28/03/2006, a qual promoveu o lançamento tributário das contribuições previdenciárias relativas a tais pagamentos, supostamente efetuados a administradores/sócios – a título de *pro labore* -, e a segurados empregados, os quais, segundo a fiscalização, não foram lançados nos títulos próprios na contabilidade e, igualmente, não foram oferecidos à tributação.

A recorrente assevera que os valores levantados pelo Fisco e que deram origem a presunção de falta de recolhimento e informação, não se referem a *pro labore*, mas sim, a empréstimos, devoluções de empréstimos e lucros distribuídos, sobre os quais não incide qualquer contribuição à Previdência Social.

Segundo consta no item 10 da Decisão-Notificação recorrida, a fl. 66, no Processo Administrativo Fiscal que investiga a procedência do lançamento objeto da NFLD nº

35.781.167-4, “a empresa foi intimada a fazer prova de suas alegações (empréstimo concedido pela empresa ao sócio, reembolso de despesas da pessoa jurídica a pessoa física) sendo que, no prazo concedido e no restituído (a pedido), nenhuma prova foi produzida”.

Não estando o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação instruído adequadamente com os elementos necessários aptos a indicar, de forma inequívoca, se os fatos jurídicos apurados na NFLD nº 35.781.167-4 configuravam-se, efetivamente, fatos geradores de contribuições previdenciárias, o julgamento houve-se por convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 2302-00.059, proferido pela 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF em 20 de agosto de 2010, a fl. 99/102, para que o presente processo fosse anexado aos autos em que se debate a procedência da NFLD nº 35.781.167-4, de 28/03/2006, lavrada na mesma ação fiscal, a qual promoveu o lançamento tributário das contribuições previdenciárias relativas aos pagamentos supostamente efetuados a administradores/sócios - a título de *pro labore* -, e a segurados empregados, em razão da flagrant relação de prejudicialidade do julgamento desta em relação àquele.

A diligência não foi concluída em razão de a NFLD nº 35.781.167-4, de 28/03/2006, já ter sido julgada em 2ª Instância, e o crédito tributário dela decorrente já ter sido inscrito em Dívida Ativa da União, em seus valores originários, conforme extrato e Despacho a fls. 102/103, o que demonstra a procedência da autuação levada a efeito naqueles autos.

Nesse contexto, restando caracterizado que os valores apurados pela fiscalização referiam-se a fatos geradores de contribuições previdenciárias e não a empréstimos concedidos pela empresa ao sócio, nem a reembolso de despesas da pessoa jurídica a pessoa física, tais valores deveriam ter sido, necessariamente, declarados em GFIP, com a devida referibilidade a “salários” e a “*pro labore*”.

3.1.2. DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A COOPERATIVA DE TRABALHO.

O Recorrente alega que os valores pagos a planos de saúde (UNIMED) não correspondem à remuneração de serviços prestados por cooperativados, mas, sim, pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, não se caracterizando como fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Razão não lhe assiste.

Em primeiro lugar, há que se observar que, nos termos dispostos no art. 4º da Lei nº 5.764/71, “as sociedades cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características...”.

De outro canto, o art. 3º do citado Diploma Legal dispõe que “celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro”.

Dessai da Lei das Sociedades Cooperativas as marcantes diferenças entre as cooperativas e as sociedades mercantis típicas: a) aquelas são sociedades de pessoas e estas sociedades de capital; b) as cooperativas têm como objetivo essencial a prestação de serviços aos cooperados ao passo que as sociedades mercantis visam o lucro; c) o cooperativado é o próprio dono, havendo uma relação interna não mercantil, diferentemente das sociedades

mercantis, nas quais o usuário é estranho ao dono, há uma relação comercial de consumo; d) Nas cooperativas reúnem-se um número limitado de cooperativados, já nas sociedades mercantis restringe-se ao máximo o número de acionistas; e) na cooperativa, o controle é democrático, cabendo um voto para cada cooperado, enquanto nas mercantis a força do voto é ditada pelo número de quotas; f) nas cooperativas, as quotas partes são intransferíveis a não associados, enquanto que nas sociedades mercantis a transferência de ações é livre; g) nas cooperativas, os excedentes são retornados na proporção das operações dos cooperativados, enquanto que nas sociedades mercantis o lucro é vertido aos sócios na proporção de suas quotas parte.

Assim, não são as cooperativas de trabalho que prestam serviços a outras pessoas, físicas ou jurídicas, mas, sim, os cooperados, tidos pela lei de custeio da Seguridade Social como segurados contribuintes individuais, que prestam serviços, através da cooperativa, a empresas.

Em segundo lugar, a contribuição social previdenciária, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, incidente total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas foi instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, cumprindo às exigências fixadas no art. 195, §4º c.c. art. 154, I da CF/88.

Cabe observar que, até 16 de dezembro de 1998, data da publicação da Emenda Constitucional nº 20/1998, assim dispunha o art. 195, I da Constituição Federal:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

(...)

§4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Conforme redação acima transcrita, não figurava abarcada no campo de incidência das contribuições previdenciárias, a exação incidente sobre a remuneração de segurados que não se enquadrassem no conceito de folha de salários. Assim, a instituição de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de segurados não empregados, dentre eles os assim denominados segurados contribuintes individuais, somente poderia ser promovida mediante Lei Complementar, no exercício da competência residual exclusiva da União, prevista no art. 150, I da CF/88, conforme estatuído expressamente no art. 195, §4º da Carta.

Nessa perspectiva, no desempenho da competência residual supra referida e trilhando um processo legislativo em perfeita sintonia com o ordenamento jurídico vigente à época, foi editada pelo Congresso Nacional e promulgada pelo Presidente da República a Lei

Complementar nº 84/1996, instituindo a novel fonte de custeio previdenciário incidente sobre a remuneração de trabalhadores autônomos, empresários e trabalhadores avulsos e demais pessoas físicas.

LEI COMPLEMENTAR nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

Art.1º - Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;

Posteriormente, com a publicação da citada Emenda Constitucional nº 20/1998, foi alterado o teor normativo do art. 195, I da Constituição Federal, cuja redação passou a dispor, *ad litteris et verbis*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) 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. (grifos nossos)

(...)

Da leitura de tais comandos constitucionais, deflui que as normas que disciplinam a espécie ora em apreciação não impõem mais qualquer exigência de Lei Complementar para a imposição de tributação sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, a qual pode ser instituída mediante mera lei ordinária, em obediência à reserva legal prevista no art. 97 do CTN, *in verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; (grifos nossos)

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Nessa toada, sem que tenha ocorrido solução de continuidade, foi editada, já sob a nova ordem constitucional, a lei nº 9.876/99 que majorou a alíquota de 15% para 20%, ao mesmo tempo em que fez inserir, no corpo da lei de custeio da Seguridade Social, precisamente em seu art. 22, não somente o inciso III, estabelecendo o regramento da exação previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, como, também, o inciso IV, o qual estatuiu a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos mesmos segurados contribuintes individuais, agora quando tais serviços são prestados, à empresa, mediante cooperativas de trabalho.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

*III - vinte por cento sobre o **total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título**, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99). (grifos nossos)*

*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) (grifos nossos)*

Conforme detalhadamente descrito, na ordem jurídica inaugurada pela EC nº 20/1998, a contribuição social previdenciária a cargo das empresas e pessoas jurídicas, incidente 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, não demanda mais, para a sua instituição, de Lei Complementar, mas mera lei ordinária.

A matéria ora em debate já foi bater às portas da Suprema Corte Constitucional, no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1/DF, da Relatoria do Min. Moreira Alves, que assentou “*A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n. 1/69 – e a Constituição atual não alterou este sistema – se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária*”. (grifos nossos)

Nesse panorama, diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência legal, que a condução do regramento a respeito da incidência de contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, a segurados contribuintes

individuais é prerrogativa reservada à Lei Orgânica da Seguridade Social, a qual estabeleceu duas hipóteses distintas:

- a) Se o serviço for prestado diretamente à empresa pelo segurado contribuinte individual – Subsunção à hipótese descrita no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 -, a Contribuição previdenciária a cargo da empresa será à alíquota de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.
- b) Se o serviço for prestado à empresa pelo segurado contribuinte individual, por intermédio da cooperativa de trabalho – Subsunção à hipótese descrita no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 -, a Contribuição previdenciária a cargo da empresa será à alíquota de quinze por cento incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe forem prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Dessarte, a base de incidência das contribuições previdenciárias, na hipótese ora tratada, abraça o valor bruto global mensal das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços referentes aos serviços que foram prestados à empresa por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

A exação ora em debate refere-se à contribuição patronal destinada ao custeio da Seguridade Social, a qual será suportada pela empresa, nos termos da lei, conforme as circunstâncias da contratação de mão de obra:

- a) Se a contratação for direta de segurados contribuintes individuais: a empresa contratante recolherá 20% sobre o Salário de Contribuição dos segurados contribuintes individuais que lhe prestarem serviços (art. 22, III da Lei nº 8.212/91);
- b) Se a contratação for de segurados contribuintes individuais por intermédio de cooperativa de trabalho: a empresa contratante (não a cooperativa) recolherá 15% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (art. 22, IV da Lei nº 8.212/91)

Conforme já salientado, a cooperativa não se configura como empregadora dos cooperados (segurados contribuintes individuais prestadores de serviços), tampouco se assela como o contribuinte nem mesmo como o responsável tributário da exação em comento. Na hipótese em estudo, segurados contribuintes individuais se reúnem em cooperativa para prestar serviços a terceiros, por intermédio da cooperativa. A contribuição patronal associada a tal prestação de serviços é da empresa contratante, jamais da cooperativa.

Nessa prumada, os pagamentos efetuados pela empresa relativamente aos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho configuram-se fatos geradores de contribuições previdenciárias, tributados à alíquota de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, e, nessa condição, deveriam ter sido declarados nas GFIP correspondentes.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representa ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, sendo apenada com a multa pecuniária prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.528/97, combinado com os artigos 284, II e 373 do Decreto 3.048/99.

3.2. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária aplicada à infração em exame, em honra ao preceito encartado no art. 106, II, 'c' do CTN.

Urge ser destacado que no Direito Tributário vige o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a

novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

§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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma legal que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea ‘a’ do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea ‘b’ do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - 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.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva – Relator.

CÓPIA