



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.724657/2012-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.234 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2021
Recorrente VONPAR REFRESCOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA ESPECIAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 99. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento por homologação, ausentes apropriação indébita, dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando a contribuição correspondente ao fato gerador da respectiva competência for retida ou recolhida espontaneamente. Com efeito, dita antecipação de pagamento não é afetada pela retenção ou recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando referida parcela antecipada não compuser rubrica exigida na autuação.

CTN. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 148. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no 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 mesmo Código.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. COOPERADOS. SERVIÇOS PRESTADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). INCONSTITUCIONALIDADE. RE nº 595.838/SP. REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. VINCULAÇÃO.

A contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida na sistemática de repercussão geral.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS

GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 68.

O contribuinte que deixar de informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias se sujeitará à penalidade prevista na legislação de regência.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 119. VINCULAÇÃO.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para extinguir os créditos tributários referentes às obrigações tributárias principal e acessória, decorrentes da prestação de serviço por cooperado com a intermediação da respectiva cooperativa de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir créditos tributários decorrentes do descumprimento das obrigações principal e acessória, respectivamente:

1. de recolher a contribuição patronal incidente sobre pagamentos efetuados tanto a contribuinte individual como a cooperado por meio da respectiva cooperativa de trabalho;
2. de não apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão n.º 12-67.883 - proferida pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I - DRJ/RJ1 - transcritos a seguir (processo digital, fls. 2.386 a 2.385):

[...]

2. Segundo o Relatório Fiscal, a empresa contratou serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, tendo deixado de recolher o percentual de 15% sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas relacionadas no demonstrativo intitulado "Planilha 2", que constituem objeto dos levantamentos CO e CO1.

3. Adicionalmente, informa que o sujeito passivo efetuou pagamento de participação nos resultados ao segurado contribuinte individual (categoria 5 - diretor não empregado), Ricardo Vontobel, nas competências 02/2007, 01/2008 e 08/2008, relacionados na "Planilha 3".

4. Em se tratando de parcela afeta tão somente aos segurados empregados, o tratamento tributário atribuído aos referidos pagamentos foi o de pró-labore, cujas contribuições correlatas integram os levantamentos PP e PP1.

5. Informa ainda que, em respeito ao disposto na alínea "c" do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, foi aplicada multa de ofício, no período de 01/2007 a 12/2007 e 02/2008 a 10/2008, de acordo com o dispositivo legal vigente (inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/1996), dado que a aplicação da multa prevista na legislação de regência seria mais gravosa, o que pode ser verificado na Planilha 6.

6. Segundo o entendimento manifestado pelo Auditor-Fiscal autuante, os fatos jurídicos inequivocamente reconhecidos como fatos geradores de contribuições previdenciárias são hábeis a caracterizar a atitude dolosa do contribuinte, de sorte que o prazo decadencial aplicável passa a ser o previsto no art. 173, I do CTN.

7. Neste contexto, assevera ainda que o contribuinte, após regularmente intimado a esclarecer a composição de seus recolhimentos em GPS, expressamente declara não ter efetuado nenhum pagamento pertinente à contribuição prevista no art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, e que, da mesma forma, as folhas de pagamento digitais não consideram as parcelas creditadas a título de participação nos resultados como salário-de-contribuição, o que reforça ainda mais a aplicação do art. 173, I do CTN, dada a ausência de recolhimento antecipado.

8. Por fim, o processo abrange ainda lançamento de multa isolada pela apresentação de GFIP com informações omissas, relativamente aos dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias acima relatados, conforme previsto no art. 32, IV e §5º da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97 (AI n.º 37.348.070-9).

9. Notificado pessoalmente do lançamento em 02/05/2012, o interessado apresentou impugnação parcial ao AI n.º 37.348.071-7, e impugnação total ao AI n.º 37.348.070-9, ambas protocoladas em 30/05/2012, aduzindo em síntese as seguintes alegações:

AI n.º 37.348.071-7

- Preliminarmente, informa que promoverá o pagamento da contribuição incidente sobre os valores pagos a título de PPR aos dirigentes estatutários da empresa, relativos a janeiro e agosto de 2008, razão pela qual a impugnação se revela parcial;
- argui a decadência do direito de constituir os créditos no período de 01/2007 a 04/2007, tendo em vista a existência de pagamento antecipado;

- argui a inconstitucionalidade da contribuição prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei n.º 9.876/99. Discorre sobre o tema e cita arestos e excertos em abono de sua tese.

AI n.º 37.348.070-9

- Preliminarmente, ressalta a relação de prejudicialidade entre o presente auto de infração e o AI n.º 37.348.071-7;
- argui a decadência do direito de constituir os créditos no período de 01/2007 a 04/2007, tendo em vista a existência de pagamento antecipado. Logo, entende pela desnecessidade de prestação de informações relativas ao referido período;
- defende a inaplicabilidade da penalidade imposta, considerando a sua revogação pela MP n.º 449/2008.

Julgamento de Primeira Instância

A 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento I no Rio de Janeiro, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. . 2.386 a 2.385):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FIXAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL.

O lançamento de ofício de contribuições previdenciárias incidentes sobre fatos geradores não oferecidos à tributação rege-se pelo disposto no art. 173, I do CTN, quando inexistir recolhimento parcial antecipado. O pagamento antecipado, hábil a deslocar a contagem do prazo decadencial para o art. 150, § 4º, deve ser analisado separadamente para cada uma das contribuições devidas pelo sujeito passivo, e não globalmente ou a partir do exame de cada rubrica que compõe a base de cálculo.

DECADÊNCIA. DOLO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A simples omissão de parcelas à base de cálculo não caracteriza conduta dolosa; e a falta de comprovação pelo Fisco, em havendo recolhimento parcial específico para contribuição exigida, atrai a regra insculpida no art. 150, §4º do CTN.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 22, IV DA LEI N.º 8.212/91. REPERCUSSÃO GERAL.

A vinculação das unidades da Receita Federal do Brasil às decisões proferidas pelo STF, na sistemática do art. 543-B do CPC, somente se dá após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

DECADÊNCIA. REGRAMENTO APLICÁVEL.

As multas por descumprimento de obrigações acessórias são sempre exigidas mediante lançamento de ofício, razão pela qual o prazo decadencial é regido pelo art. 173, I do CTN.

RETROATIVIDADE BENIGNA EM MATÉRIA DE INFRAÇÃO. GFIP. HIPÓTESES DE CABIMENTO.

Aplica-se a lei nova ao ato ou fato pretérito ainda pendente de julgamento, apenas quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Inteligência do art. 106, II, c do CTN. No tocante às penalidades por infrações pertinentes ao dever de prestar informações em GFIP, a determinação da lei aplicável é regida pelos procedimentos estabelecidos no art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009.

Impugnação Procedente em Parte Crédito
(Destaque no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 2.399 a 2.415):

1. Os fatos geradores ocorridos entre janeiro e abril de 2007 não poderiam ter sido objetos de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, consoante prevê o CTN, art. 150, § 4º.

2. Aduz inexigibilidade dos valores pagos a cooperativa de trabalho face à inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

3. Requer a retroatividade benigna prevista no CTN, art. 106, aplicando-se a penalidade prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela MP nº 449, de 2008.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 11/9/2014 (processo digital, fl. 2.397), e a peça recursal foi interposta em 9/10/2014 (processo digital, fl. 2.399), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Delimitação da contenda

Consoante visto no relatório, relativamente às participações nos resultados (PPR pagos aos dirigentes), além da Contribuinte não ter impugnado o crédito atinente às competências 1 e 8 de 2008, o julgador de origem reconheceu que a competência remanescente, 2/2007, foi atingida pela decadência, consoante CTN, art. 150, § 4º. Por conseguinte, restou em controvérsia:

1. A contribuição incidente sobre serviço prestado mediante cooperativa de trabalho, bem como a decadência não reconhecida de suas competências 1 a 4 de 2007.

2. A decadência das competências 1 a 4 de 2007, atinente ao descumprimento da obrigação acessória (CFL-68).

3. A retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Prejudicial Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Nessa perspectiva, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante n.º 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei n.º 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar n.º 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11,

inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos não excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos não excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, por meio dos Enunciados n.ºs 99, 106 e 148 de suas súmulas, este Conselho já delineou casos de aplicação das regras especial e geral respectivamente, nestes termos:

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de

cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF n.º 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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.

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente GFIP. Isto, porque, antes de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que ditas declarações foram ou deveriam ter sido apresentadas.

GFIP – Prazo de apresentação

Regra geral, desde janeiro de 1999, os contribuintes estão obrigados a prestar informações sociais previdenciárias mediante a apresentação de GFIP - constitutiva de crédito tributário a partir de 3 de dezembro 2008 - até o 7º (sétimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, exceto quanto à competência 13, cuja transmissão se dará até 31 de janeiro do ano seguinte. Ademais, caso a repartição bancária não funcione na referida data, reportado termo final será antecipado para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. É o que se infere do que está posto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com as alterações implementadas pelas Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009; regulamentada pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, cujas normas de aplicação constam da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, e Manual DA GFIP/SEFIP (Atualização: 10/2008. P. 12). Confira-se:

Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS: (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

Decreto n.º 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

[...]

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos demais contribuintes e ao adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogados na forma deste Regulamento.

IN RFB n.º 971, de 2009:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

[...]

§ 11. Para o fim do inciso VIII do caput, considera-se informado à RFB quando da entrega da GFIP, conforme definição contida no Manual da GFIP.

MANUAL DA GFIP/SEFIP (_versao_84.pdf. Acesso em: 21 de maio de 2020):

6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

[...]

Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Consoante se vê nos excerto da decisão recorrida abaixo transcritos, há pagamentos antecipados nas competências 1 a 4 de 2007, mas o julgador de origem entendeu que a falta de pagamento específico da contribuição incidente sobre serviço prestado por cooperado afasta a aplicação do CTN, art. 150, § 4º quanto a estas verbas:

15. Em consulta aos recolhimentos do sujeito passivo, **observa-se a existência de pagamento antecipado em todas as competências** do presente lançamento.

[...]

17. Considerando que **não houve qualquer pagamento parcial da contribuição incidente sobre serviços prestados por cooperados**, intermediados por cooperativa de trabalho (art. 22, IV da Lei nº 8.212/91), para tal exação **aplica-se a regra prevista no art. 173, I do CTN**, motivo pelo qual rejeito a arguição de decadência.

18. Já em relação à contribuição incidente sobre os valores creditados a contribuinte individual a título de participação nos resultados, é inequívoca a existência de pagamento parcial, o que atrai a aplicação da regra especial prevista no art. 150, §4º do mesmo diploma legal.

(Destaque nosso)

Descumprimento de obrigação principal

No entanto, **tratando-se de obrigação principal**, nos termos já vistos no Enunciado nº 99 de súmula do Carf, novamente aqui transcrito, a existência do recolhimento de contribuição previdenciária, ainda que parcial, já atrai a aplicação da regra especial (CTN, art. 150, § 4º) na respectiva competência, mesmo que reportada parcela antecipada não compuser a rubrica exigida na autuação.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Nesse pressuposto, relativamente à competência 4/2007, o prazo decadencial visto na regra especial estabelecida no CTN, art. 150, § 4º, teve sua contagem iniciada em 30/4/2007 (data do fato gerador). Por conseguinte, quanto a esta e àquelas que lhes são anteriores, a razão **está com a Recorrente**, pois a ciência do respectivo lançamento somente ocorreu em 2/5/2012, posteriormente à expiração do período decadencial, o qual já tinha se operado em 1/5/2012 (processo digital, fls. 3).

Descumprimento de obrigação acessória

Noutro sentido, **tratando-se do descumprimento de obrigação acessória**, aplica-se a regra geral prevista no CTN, art.173, inciso I, mandamento pacificado neste Conselho por meio do Enunciado nº 148 de suas súmulas, aqui também novamente transcrito:

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.

Ante o exposto, relativamente à competência 1/2007, o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, teve sua contagem iniciada em 1º/1/2008 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Por conseguinte, quanto a esta e àquelas que lhes são posteriores, a razão **não está com a Recorrente**, pois a ciência do respectivo lançamento ocorreu em 2/5/2012, anteriormente à expiração do período decadencial, o qual se operaria somente em 1º/1/2013 (processo digital, fls. 3).

Mérito

Decad n.º 37.348.071-7 – Contribuição de 15% da cooperativa de trabalho

Como se verá na sequência, a contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida na sistemática de repercussão geral.

Nessa perspectiva, mencionado lançamento teve por fundamento o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, assim expresso enquanto vigente, *verbis*:

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

[...]

IV quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (Execução suspensa pela Resolução nº 10, de 2016)

No entanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou, por unanimidade e em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do referido mandamento legal, cuja ementa transcrevemos:

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 IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.

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. (STF - RE: 595838 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/04/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Ademais, sequer modulação de efeitos houve, eis que rejeitados os embargos de declaração com tal pretensão, nestes termos:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.
2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.
3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.
4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.
5. Embargos de declaração rejeitados.(RE 595838 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe036 DIVULG 24022015 PUBLIC 25022015)

Nestes termos, o Senado Federal suspendeu a execução da reportada exigência tida por inconstitucional pela Corte Suprema, por meio da Resolução nº 10, de 2016, *verbis*:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.

A propósito, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho. No entanto, conforme o art. 62, § 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, tomadas na sistemática de repercussão geral ou recurso repetitivo respectivamente, necessariamente, têm de ser reproduzidas pelos conselheiros deste Conselho. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C 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

juízo dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Do que se viu, afasta-se a atuação incidente sobre os serviços prestados por cooperados mediante a respectiva cooperativa de trabalho.

Debcad nº 37.348.070-9 - Descumprimento de obrigação acessória (CFL-68)

Vale consignar que dita atuação teve por motivação o descumprimento do dever instrumental da Recorrente apresentação a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, exatamente como estabelece no art. art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto 3.048/99.

Neste aspecto, a Recorrente requer a retroatividade benigna prevista no CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, no sentido de ser aplicada a penalidade prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela MP nº 449, de 2008, em substituição à que lhe fora submetida. Confira-se excerto do recurso interposto (processo digital, fl. 2.412):

A penalidade aplicada pelo Fisco, objeto do presente Auto de infração, baseia-se no artigo 32, §5º, da Lei 8.212/91, o qual dispõe que o infrator está sujeito à multa correspondente a 100% do valor devido não informado na GFIP.

Ocorre que referido dispositivo foi revogado pela Medida Provisória no 449, de 2008, de modo que o valor da multa pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas no inciso IV passou a ser regulado pelo art. 32-A, incluído pela mesma MP, cuja redação restou consolidada com a conversão da MP na Lei no 11.941, de 2009, nos seguintes termos:

Consoante análise sequenciada, a razão não está com a Recorrente.

Retroatividade benigna

Inicialmente, é de notório conhecimento dos operadores do direito tributário que o instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, conforme diz o Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, “c”, “*verbis*”:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova conformação aos arts. 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, refletindo diretamente nas penalidades moratórias e naquelas apuradas por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, alterou tanto as multas de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória como a multa e os juros de mora decorrentes do atraso no recolhimento das contribuições devidas, eis que, além de acrescentar os arts. 32-A e 35-A, revogou os §§ 4º e 5º do art. 32, assim como deu nova redação ao art. 35 e revogou seus incisos I a III, todos do referido Ato legal alterado.

Com efeito, de um lado, o dito art. 35, em sua nova redação, passa a tratar apenas das multas e dos juros moratórios decorrentes do recolhimento intempestivo das contribuições devidas. De outro, as penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no citado art. 32, inciso IV, anteriormente capituladas nos seus §§ 4º e 5º, foram substituídas pelas multas previstas no incluído art. 32-A. E, por fim, as multas capituladas no reportado art. 35, incisos I, II e III, deram lugar àquela disposta no acrescentado art. 35-A. Confira-se:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

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). (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

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

[...]

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

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

[...]

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a

título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

[...]

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Por oportuno, o contexto fático amolda-se às penalidades associadas correspondentes a fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária. Logo, aplicável o disposto no Enunciado n.º 119 das súmulas do CARF, nestes termos:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Ademais, trata-se de entendimento já pacificado tanto na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009, consoante se vê nos excertos abaixo transcritos:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Como se vê, o citado artigo 32-A trata da multa isolada aplicável à hipótese de mera omissão atinente à entrega tempestiva ou com incorreção da GFIP, nada se referindo à falta de recolhimento das respectivas contribuições. No entanto, de outro modo, o artigo 35-A traz a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), aplicável nos lançamentos de ofício decorrentes tanto do não-recolhimento como de declaração incorreta das contribuições devidas.

Assim considerado, a comparação para identificação da penalidade mais benigna entre a multa aplicada com fundamento no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97, não poderá ser o mencionado art. 32-A, **como pretende a Recorrente**, mas sim o também inaugurado art. 35-A, que remeteu para o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Visto dessa forma, independentemente de manifestação deste Conselho, quando do pagamento ou parcelamento do débito, a ocorrência de suposta retroatividade benigna será analisada e, quando for o caso, implementada pela unidade preparadora.

Reflexo entre o julgamento da obrigação principal e aquele da acessória

Consoante a Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV, §5º, já transcritos no tópico anterior, combinado com o art. 284, incisos I e II do Decreto nº 3.048, de 1999, ora reproduzidos, a autuação decorrente do reportada dever instrumental terá por base de cálculo o valor devido correspondente à contribuição não declarada, ajustado com base no número de segurados na respectiva competência, *verbis*:

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

[...]

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, 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 ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Como visto, tratando-se de relação intrínseca estabelecida entre aquela obrigação principal e esta acessória (CFL-68), quando afastada a base de cálculo da primeira por motivo diverso de suposta decadência em face do CTN, art. 150, §4º, igualmente inexistente o descumprimento desta segunda. Afinal, o contribuinte não poderá ser penalizado pelo suposto descumprimento de obrigação acessória à qual não se sujeitava.

Assim compreendido, o provimento dado à matéria recursal tratando da contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado, reflete diretamente no resultado desta controvérsia. Portanto, a penalidade correspondente à dita matéria resta igualmente improcedente, eis que reconhecidamente indevida.

A propósito, o julgador de origem, com fulcro no CTN, art. 150, § 4º, reconheceu a decadência do crédito correspondente ao pagamento da participação nos resultados (PPR aos dirigentes estatutários) atinente à competência 2/2007. Contudo, como se viu, tratando-se do descumprimento de obrigação acessória, dito período de apuração não restou decaído quanto ao Debcad nº 37.348.070-9 (CFL-68), eis que submetido à regra geral vista no art. 173, inciso I do CTN. Logo, o crédito remanescente da presente autuação restringiu-se às parcelas decorrentes do pagamento de tais participações nas competências 2/2007, 1 e 8 de 2008.

Registre-se, ainda, que o reconhecimento da decadência atinente os fatos geradores da obrigação principal correspondente às competências 1 a 4 de 2007, nada reflete na reportada obrigação acessória também analisada (CFL 68), eis que, como se viu, foi afastada a

contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por seu cooperado.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso interposto, para extinguir os créditos tributários referentes às obrigações tributárias principal e acessória, decorrentes da prestação de serviço por cooperado com a intermediação da respectiva cooperativa de trabalho.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz