



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

Processo nº 11444.000461/2009-26
Recurso nº 111.111 Voluntário
Acórdão nº 2403-001.362 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CEREALISTA GUAIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2007

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

É devida, pela empresa contratante, a contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

ATIVIDADES NA ÁREA DE SAÚDE. COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRATOS COLETIVOS PARA PAGAMENTO POR VALOR PREDETERMINADO. SERVIÇOS DISCRIMINADOS NA NOTA FISCAL OU FATURA. BASE DE CALCULO.

Nas atividades na área de saúde, a base de cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, nos casos de contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, corresponderá ao valor dos serviços prestados pelos cooperados quando estes estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura.

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEI DE REGÊNCIA.

O artigo 144 do Código Tributário Nacional - CTN aduz que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente.

MULTA DE MORA

As contribuições sociais, pagas com atraso, ficam sujeitas à multa de mora prevista artigos 35, I, II, III da Lei 8.212/91.

Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e 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, na forma da redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

MULTA MAIS BENÉFICA.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, cabe aplicar o artigo 35-A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da Lei 11.941/2009 que revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 e lhe conferiu nova redação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de voto, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Ivacir Júlio de Souza - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Cid Marconi Gurgel de Souza e Maria Anselma Coscrato dos Santos.

Relatório

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização contra o sujeito passivo acima identificado (DEBCAD nº 37.200.004-5), consolidado em 27/05/2009, no valor de R\$ 48.338,82 (quarenta e oito mil trezentos e trinta e oito reais e oitenta e dois centavos), referente as contribuições destinadas à Seguridade Social e devidas pela empresa.

Os fatos geradores das contribuições lançadas foram os **valores pagos pela empresa pelos serviços que lhe foram prestados por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho (Unimed de Ourinhos - Cooperativa de Trabalho Médico)**, no período de 05/2004 a 12/2007.

As **bases de cálculo** apuradas corresponderam ao montante dos **valores registrados nas notas fiscais/faturas** a título de serviços pessoais contratuais e dos valores relativos ao custo operacional - Ato Principal e à co-participação - Ato Principal.

As contribuições recolhidas pelo sujeito passivo antes do início do procedimento fiscal foram consideradas pela fiscalização.

O sujeito passivo apresentou impugnação, alegando, em suma, o seguinte:

- **A impugnante não pode sofrer qualquer sanção penal pelo ato de declarar a base cálculo** de forma diversa da apontada pela fiscalização, porquanto não houve dolo em sua conduta. A base de cálculo foi apurada pela impugnante conforme critérios definidos na Instrução Normativa nº 3/2005 e na Circular emitida pela Cooperativa.

- Ao regulamentar a incidência da contribuição prevista no artigo 22, IV da Lei nº 8.212/91, a Instrução Normativa nº 3/2005, em seu artigo 291, inciso I, alínea dispôs que, para cálculo de referida contribuição, o valor da base de cálculo não poderá ser inferior a 30% da nota fiscal. Por conta desta interpretação, a Unimed Ourinhos encaminhou a Circular UNI/DIR 016/2000, informando que a base de cálculo, para efeito de recolhimento da contribuição previdenciária, era de 30% do valor da nota fiscal.

- Contudo, a fiscalização, deturpando o comando legal e infra-legal, entendeu que a base de cálculo é aquela prevista na Lei nº 8.541/92, que trata da retenção do imposto de renda, e equivale a 60% da nota fiscal.

- A contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99 é inconstitucional.

- A impugnante celebrou contrato de prestação de serviços médico-hospitalar com uma cooperativa de trabalho. Esta enviou Circular à impugnante informando que os honorários médicos corresponderiam a 30% do valor da nota fiscal. O valor dos serviços prestados é de livre negociação entre a cooperativa e seus cooperados, estando portanto fora do conhecimento da impugnante. A impugnante não tem nenhum vínculo pessoal com os cooperados, apenas com a cooperativa de trabalho.

- A penalidade superveniente estabelecida pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, por ser mais benéfica para a impugnante, deve ser aqui aplicada retroativamente para redução da multa moratória, com fundamento no artigo 106. II do CTN.

- Requer a nulidade do lançamento; a redução da multa de mora aplicada; e que todas intimações sejam dirigidas ao procurador da impugnante.

É o relatório.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls.256, a 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Ribeirão Preto – SP - DRJ/POR, em 19 de janeiro de 2010, exarou o Acórdão n.º 14-27.237, mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.253, onde reiterou as alegações que fizera em instancia “*ad quod*”

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza - Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls. 269, o recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente requer que “ seja anulado o auto de infração AIOP n. 37.200.004-5 e declarado insubsistente referida cobrança da penalidade pecuniária em face da correta declaração da base de cálculo ”.

Com o advento da Lei n. 9.876/99, foi criada nova fonte de custeio da previdência social através da inclusão do inciso IV ao art. 22 da Lei n.8.212/91, devido pelas tomadoras sobre pagamentos dos serviços prestados por cooperados, através de suas cooperativas de trabalho. Assim dispõe a nova redação do inciso IV do art. 22:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada 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 que lhe são prestados por cooperados ou por intermédio de cooperativas de trabalho.”

O período do crédito : 01/05/2004 a 31/12/2007 aduz que até julho de 2005 deva ser observada a IN SRP nº 71/2002 .

A IN-SRP nº 3, de 14 de julho de 2.005, revogou a IN-SRP nº 71/02 e regulou a incidência mediante o comando do artigo 291 :

“ Art. 291. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:

I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo não poderá ser:

a) inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando, se referir a contrato de grande ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em

consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial.”

Conforme alega a Recorrente, esta interpretou que a base de cálculo não poderia ser inferior a 30%. Agindo assim, esqueceu-se de observar que, no que se refere aos contratos coletivos de serviços prestados pelos cooperados, aplica-se o percentual mínimo se os valores dos materiais fornecidos não estiverem discriminados nas notas fiscais ou faturas e, ainda, uma outra condicionante contida no inciso I, “a” do artigo maestro, que impõe tal percentual quando se referir a contrato de grande ou de risco global, sendo classificado assim aquele que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial, *verbis*:

“ I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo não poderá ser:

a) - Inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando, se referir a contrato de grande ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial.”

A empresa alega que :

“procedeu ao recolhimento do tributo levando em consideração a base de cálculo consistente em 30% (trinta por cento) do valor bruto da Nota Fiscal/Fatura para fins de incidência da alíquota de 15% (quinze por cento) prevista na lei.” .

Registrou que :

“ Vale lembrar que a contratação dos serviços ocorre entre a empresa tomadora e a cooperativa (pessoa jurídica) e não com os cooperados (pessoa física), muito menos existe a possibilidade de estabelecer valores e honorários que serão devidos, fato de livre negociação entre cooperativa e seus cooperados, logo, referida circular aparentemente se reveste de higidez e credibilidade.”

Por fim a recorrente declara como teria efetuado os cálculos para recolhimento:

“ A Impugnante mesmo não concordando com a constitucionalidade da referida contribuição, procedeu ao recolhimento da exação nos termos delineados na IN-SRP n. 3/2005 em conjunto com o dispositivo legal, ou seja, a incidência da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo de 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal/fatura emitida pela Cooperativa.”

Assim , de plano, a empresa confessa que cometeu equívoco ao interpretar a legislação.

Confessa que utilizou de forma generalizada 30 % dos valores brutos para fazer incidir sobre esses os 15% obrigacionais.

A norma é claríssima ao determinar que a base de cálculo não poderá ser inferior a 30% não querendo de forma alguma que interpretação oblíqua infira que a base não possa ser superior nos casos efetivamente comprovados pelos pagamentos das notas fiscais ou faturas pelos serviços prestados.

As fls.216 e 231, extraído do colacionado contrato entre as partes, se revela a existência de contrato por valores pré-determinados e ainda conforme cláusula 43 também um segundo plano não de risco global e sim de assistência básica:

“ Art.43 - Os usuários farão jus, satisfeitas as respectivas condições, à cobertura básica prevista neste Título, exclusivamente dentro dos recursos próprios ou credenciados, nos termos da Proposta de Admissão.”

Dissecando a instrução tem-se que :

“ a) - Trata-se de norma para ser observada nos CONTRATOS COLETIVOS para pagamento por valor predeterminado;

b) - Quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo não poderá ser inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura quando se referir a contrato de grande ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial.”

Desse modo, em razão de tudo que foi exposto, há que se proceder o cálculo das incidências na forma da legislação que obriga imputar percentual de 15% sobre as notas fiscais ou faturas.

No Relatório Fiscal o Auditor Revela que as bases de cálculo apuradas corresponderam ao montante dos valores registrados nas notas fiscais/faturas a título de serviços pessoais contratuais e dos valores relativos ao custo operacional - Ato Principal e à co-participação - Ato Principal.

Desse modo resta comprovado que o Auditor Fiscal agiu com exatidão ao constituir os créditos em apreço. **Portanto, não dou provimento às prejudiciais de nulidade.**

DO MÉRITO

DA RESPONSABILIDADE PENAL – INEXISTÊNCIA DE DOLO

Nas razões de reforma do Acórdão em tela, a Recorrente alega que : “ No julgamento da impugnação, o nobre Relator, sob o argumento de "se tratar de questão impertinente", deixou de se manifestar em relação a este ponto. Observa-se, que a questão da inexistência de dolo é matéria que merece atenção, sendo imprescindível a análise e manifestação sobre este ponto.

De fato, em fase alguma deste processo consta que o crédito tenha sido constituído em razão de tipificação penal. Deste modo, trata-se mesmo **de questão impertinente** que, contraditoriamente ao que alega a recorrente, ao fim de sua peça recursal o admite de modo transversal por não tendo sido incluído em seu pedido, infere-se de modo lícito, ter corroborado posto que se assim não fosse teria requerido. “ *verbis* ”:

“ O PEDIDO

(a) que seja anulado o auto de infração AIOP n. 37.200.004-5 e declarado insubsistente referida cobrança da penalidade pecuniária em face da correta declaração da base de cálculo;

(b) que seja reduzida a multa, pela aplicação da nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, nos termos acima expostos.”

DA MULTA

É compulsório observar que o artigo 144 do Código Tributário Nacional - CTN aduz que 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 :

“ 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.”

Na hipótese de novos critérios de apuração ou de novos processos de apuração é que se aplica a previsão do § 1º deste artigo:

“ § 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 ”

O presente lançamento não está submetido à novos critérios de apuração. Assim, ainda que estivesse não implicaria inobservar o preceituado no caput do artigo 144 CTN:

“ 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 ”

Na forma do registro de fls.22, no Relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD e Acréscimos Legais da Multa, o cálculo do valor da multa teve por base os parâmetros estabelecidos pelo art. 35, I, II, II da Lei nº8.212/91.

Entretanto o artigo supra foi alterado pela Lei 11.941/2009, estabelecendo não novos critérios de apuração mas determinando que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%:

“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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Redação dada pela Lei 11.491, 2009)”(grifos do relator)

Lei 9.430/96:

“ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.(Vide Lei nº 9.716, de 1998)”

MULTA MAIS BENÉFICA

O art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional - CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

Assim, impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 de modo que comparando o resultado com o valor da multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 prevaleça a multa mais benéfica.

“ 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.”

Desse modo, pelo exposto, é pertinente o recálculo da multa cuja a definição do cálculo se observará quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009:

“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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.”

CONCLUSÃO

Conheço do recurso, para NO MÉRITO, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, determinando que se proceda ao recálculo da multa de mora conforme o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20% , critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza