



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

**Processo n°** 11516.006723/2007-11  
**Recurso n°** 260.825 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.396 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrentes** FUNDAÇÃO ELETROSUL DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL  
- ELOS e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/06/2007

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

SERVIÇO PRESTADO POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

O inciso IV do art 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que é contribuição da empresa o valor de 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.

MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula nº 2 do CARF.

MULTA DE MORA.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo a decadência em relação ao período compreendido entre 03/2001 a 12/2002, nos termos do art. 150, § 4º do CTN; no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto 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 Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Declarou-se impedido o presidente Carlos Alberto Mees Stringari, Art. 42, inciso IV do Ricarf.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto – Relator

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

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD (DEBCAD n. 37.141.419-9), consolidada em 27/12/2007 (fl. 03), cuja notificação ocorreu em 03/01/2008 (fl. 132), lavrado em face da FUNDAÇÃO ELETROSUL PREVIDÊNCIA ASSISTÊNCIA SOCIAL ELOS, no valor de R\$ 5.982.464,66 (cinco milhões, novecentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais e sessenta e seis centavos), referente às contribuições devidas à Seguridade Social, não recolhidas há época própria, correspondentes à cota patronal, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal de prestação de serviço, executados por contribuintes individuais, cooperados, intermediados pelas cooperativas de trabalho UNIMED, UNIODOONTO e ODONTOCOOP.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 43/49, *verbis*:

*“1. Este relatório é parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD de contribuições devidas à Seguridade Social, a cargo da **FUNDAÇÃO ELETROSUL DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL - ELOS**, doravante denominada **FUNDAÇÃO ELOS**, correspondentes a parte da empresa, incidentes sobre o valor bruto das Notas Fiscais/Faturas/Recibos de serviços prestados, por intermédio de cooperativas de trabalho, relativos ao período de 03/2000 a 06/2007.*

(...)

*3. O lançamento tem **amparo legal** na Lei Orgânica da Seguridade Social — Lei n.º.8.212/1991 e alterações posteriores, especificamente, as alterações introduzidas pela Lei n.º. 9.876, de 26 de novembro de 1999 (DOU de 29/11/1999), que assim define:*

*‘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.’ (Inciso acrescentado pela Lei n.º. 9.876, de 26.11.99, com vigência a partir de 03/2000).***

(...)

*5. Durante a ação fiscal, para lançamento das contribuições previdenciárias, foram examinadas as Notas Fiscais de Prestação de Serviço/Faturas/Recibos, emitidos pelas cooperativas de trabalho.”*

## **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a Recorrente contestou a presente Notificação Fiscal de Lançamento de débito através do instrumento de fls. 133/150 e anexos de fls. 151/170.

## **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos da Recorrente, a Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC, por meio da 6ª Turma da DRJ/FNS, prolatou o Acórdão nº 07-17.298, de fls. 926/929, mantendo procedente em parte o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 31/03/2000 a 30/06/2007*

*NFLD/DEBCAD: 37.141.419-9, de 03/01/2008.*

**SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE  
COOPERATIVA DE TRABALHO.**

*A empresa é obrigada a recolher quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhe são prestados por intermédio das cooperativas de trabalho.*

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI**

*Não cabe a este órgão administrativo apreciar inconstitucionalidade de dispositivo de lei, competência esta, reservada ao Poder Judiciário.*

*Impugnação. Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

## **DO RECURSO DE OFÍCIO**

Com o provimento parcial, a DRJ interpôs o Recurso de Ofício, conforme fl. 926.

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Inconformada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 932/948), requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, com os seguintes argumentos, em suma:

### **1. Motivos de Fatos e de Direito**

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

Autenticado digitalmente em **Lançamento Tributário:** GALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 27/07

/2012 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STR  
INGARI

Impresso em 30/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Contribuinte teve contra si crédito tributário constituído através de NFLD lavrada em decorrência de contribuições previdenciárias, não recolhidas, a cargo da empresa tomadora de serviços médicos e odontológicos por meio de cooperativa de trabalho, incidente sobre a remuneração do trabalho prestado pelos cooperados, no período entre as competências de março de 2000 a junho de 2007, com fundamento no art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Rebate os fatos ensejadores da constituição do crédito, tentando demonstrar a nulidade da NFLD combatida e sua consequente desconstituição.

### Contribuição Social – Cooperativas Prestadoras de Serviços Médicos e Odontológicos – e sua base de cálculo

A Recorrente sustenta que as cooperativas prestadoras de serviços médicos e odontológico servem apenas como intermediárias entre o tomador de serviços e os prestadores que praticam tanto atos cooperados remunerados com rendimentos do trabalho, como realizando o fornecimento, a venda de serviços e materiais com o consequente repasse do custo ao tomador.

Alega a Recorrente, que os valores usados como base de cálculo extrapolam os limites de incidência, pois nas faturas anexadas na NFLD haveria o simples repasse de despesas com equipamentos, internações hospitalares, exames, por parte das cooperativas de trabalho médico e odontológico à tomadora.

Sendo assim, esses valores não deveriam integrar a base de cálculo, pois não importam em prestação de serviços por parte da cooperativa de trabalho ou de seus cooperados, isso conforme dispõe o § 7º do art. 201 do Regimento da Previdência Social – RPS.

### Fiscalização – Auditoria Fiscal – Materialidade:

Alega a Recorrente que o contrato, e consequentemente as faturas, comportam serviços de cooperativa e outras cobranças que não são atos cooperados remunerados por rendimentos do trabalho e que, portanto não se sujeitam a incidência da contribuição previdenciária.

E que, consequentemente, a Fiscalização estaria eivada de vício insanável, devendo ser anulado o lançamento tributário, uma vez que não foi adequadamente apurada a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre os rendimentos do trabalho prestados por cooperados através de cooperativas de serviços médicos e odontológicos.

### Decadência:

Alega a Recorrente que, haveria ocorrido a decadência de alguns períodos constituídos como crédito tributário através da NFLD discutida, já que a notificação apenas se deu em 03 de janeiro de 2008.

Cita o art. 173, I, do CTN para respaldar a decadência quinquenal, bem como colaciona jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4.

### Inconstitucionalidade da Contribuição:

Neste tópico, aduz a Recorrente que, a retenção de 15% não encontra respaldo constitucional a vista que não é constituída segundo os ditames do art. 154, II da CF/88, ou seja, mediante Lei Complementar conforme determina o artigo citado.

Pedidos

Ao final requer, pela procedência do Recurso voluntário, com a consequente anulação do lançamento de tributário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 999, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### PRELIMINARMENTE

### DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8**, nos seguintes termos:

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

*CTN - 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;*

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

*CF/88 - Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal, poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

*In casu*, como se trata de contribuições sociais previdenciárias que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

**Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.**

**Também é entendimento deste Relator, que a antecipação a título de Contribuição Previdenciária abrange o pagamento para todas as rubricas relacionadas, tais como: destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação e INCRA), dentre outras.**

Analisando o Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF, na fl. 129, a Fiscalização destaca que examinou “Comprovantes de Recolhimentos”, fato esse suficiente para a aplicação da decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

O período de apuração se refere às competências compreendidas entre 03/2000 a 06/2000. A notificação ocorreu em 03/01/2008.

Logo, o prazo decadencial ocorreu em relação ao período compreendido entre: 03/2000 e 12/2002, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, conforme explicado.

### **DO MÉRITO**

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em face da Recorrente, referente à falta de recolhimento à seguridade social sobre a contribuição de 15% incidente sobre serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de que trata o art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, *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). (grifo nosso)*

Nas suas razões, a Recorrente pleiteia que os valores referentes às despesas com equipamentos, internações hospitalares, exames, sejam excluídos da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Merece prosperar o argumento da Recorrente. Contudo, para que esse valores sejam excluídos da base de cálculo, mister se faz que: além da previsão contratual, essas despesas venham destacadas nas notas fiscais, faturas emitidas ou recibos, nos termos do art. 289 da Instrução Normativa SRP n. 3/2005, vigente há época, *verbis*:

*Art. 289. Na prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, havendo previsão contratual de fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, esses valores serão deduzidos da base de cálculo da contribuição, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e comprovado o custo de aquisição dos materiais e de locação de equipamentos de terceiros, se for o caso, observado o disposto no § 2º do art. 149 e no art. 152.*

Analisando o caso em tela, verifica-se presente a previsão contratual, contudo, as notas fiscais juntadas não trazem a discriminação dos valores pagos pelas despesas com materiais e equipamentos.

Logo, deve o lançamento ser mantido.

### **DA INCONSTITUCIONALIDADE ALEGADA**

A Recorrente apresenta alegações acerca da inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, que embasou o lançamento em tela.

Ocorre que o CARF não é competente para afastar a aplicação de uma lei ao argumento de sua inconstitucionalidade, nos termos da súmula nº 2 do CARF, *verbis*:

*“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”*

Assim sendo, não cabe à administração pública julgar a questão de inconstitucionalidade suscitada no recurso.

### **MULTA DE MORA**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabelece que os débitos referentes a contribuições não recolhidas no prazo previsto em lei, 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%.**

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade

benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo), para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

*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.*

### **CONCLUSÃO**

Do exposto, preliminarmente, reconheço a decadência em relação ao período compreendido entre 03/2001 a 12/2002, nos termos do art. 150, § 4º do CTN; no mérito, **nego provimento ao Recurso de Ofício** e dou **provimento parcial ao Recurso Voluntário** 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.

Marcelo Magalhães Peixoto