



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

Processo nº 13116.001113/2007-51
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-001.513 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente HOSPITAL EVANGÉLICO GOIANO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/03/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIACÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE REGULARIDADE NO LANÇAMENTO - NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - COOPERATIVAS DE TRABALHO - CONTRATANTE - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA

Incidem contribuições sociais previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, posto que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social é 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.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do 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, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la 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 de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, 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.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Acórdão nº 03-23.619 - 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº. 37.112.952-4, com ciência da Recorrente em 13.08.2007, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 184.834,40.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social devidas pela contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, nos termos do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999.

O Relatório Fiscal, às fls. 32 a 36, informa que constituem atos geradores das contribuições lançadas, os pagamentos efetuados aos segurados cooperados, por intermédio das cooperativas de trabalho COOTRAME — Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. e UNIMED Anápolis Cooperativa de Trabalho, conforme Anexo do Relatório Fiscal às fls. 37 a 40, com a aplicação da alíquota de 15% sobre o valor da nota fiscal/fatura de prestação de serviços:

5. Os pagamentos considerados foram efetuados a duas cooperativas de trabalho: COOTRAME — Cooperativa do Trabalho Médico Ltda, CNPJ: 37.402.419/0001-80; e UNIMED Anápolis Cooperativa de Trabalho, CNPJ: 26.629.238/0001-74

6. A relação de todos os pagamentos efetuados aos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho está no anexo intitulado "Pagamentos Efetuados as Cooperativas de Trabalho", onde estão relacionados os pagamentos realizados, o número da nota fiscal / fatura, a data de emissão ou data de lançamento contábil, a conta contábil, o histórico do lançamento, e outros dados.

7. Nesta planilha os pagamentos do período de 07/2005 a 03/2007 foram extraídos dos lançamentos contábeis e corroborados pelo exame de notas fiscais e faturas, sendo anexadas a este lançamento algumas delas por amostragem.

No caso da UNIMED, para o cálculo da contribuição correspondente a 15% do valor dos serviços, foi utilizado o percentual de 30% como base-de-cálculo, em conformidade com o disposto no artigo 291 da Instrução Normativa/SRP-nº 03/2005:

No caso da UNIMED, como trata-se de plano de saúde, tendo como beneficiários os funcionários da empresa e seus dependentes, o valor do serviço está discriminado na fatura, sendo que no pagamento de mensalidade de valor pré-determinado, corresponde a 30% (trinta por cento) do valor total

da fatura, seguindo o que está previsto no Art. 291, inciso I, alínea a) da Instrução Normativa SRP Nº 03 de 14 de julho de 2005,

Conforme ainda o Relatório Fiscal, às fls. 32 a 36, o lançamento foi apurado com base nos lançamentos contábeis (Livros Diário e Razão), GFIP, notas fiscais, faturas e recibos de pagamentos, alguns deles anexados, por amostragem, ao presente lançamento conforme fls. 52 a 129; a partir de 06/2005, a fiscalização também utilizou-se, subsidiariamente, dos arquivos digitais (folhas de pagamento e informações contábeis) apresentados pela empresa no padrão do MANAD.

Aponta ainda o Relatório Fiscal, às fls. 32 a 36, quanto aos recolhimentos efetuados pela empresa, cumpre observar que todas as GPS relativas ao período fiscalizado foram consideradas nos outros lançamentos, as NFLDs de números 37.112.947-8, 37.112.948-6, 37.112.949-4, e 37.112.950-8. Referidas GPS encontram-se discriminadas no Relatório de Documentos Apresentados – RDA. As alíquotas aplicadas encontram-se descritas no relatório "Discriminativo Analítico do Débito - DAD"; o crédito lançado (valor originário, juros e correção monetária, quando houver) encontra-se fundamentado na legislação constante do relatório Fundamentos Legais do Débito — FLD:

25. Integram a NFLD os seguintes documentos:

- *Folha de rosto da NFLD;*
- *Instruções Para o Contribuinte — IPC;*
- *Discriminativo Analítico do Débito — DAD;*
- *Discriminativo Sintético do Débito — DSD;*
- *Relatório de Documentos Apresentados - RDA;*
- *Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA;*
- *Relatório de Lançamentos - RL;*
- *Fundamentos Legais do Débito — FLD;*
- *Relatório de Representantes Legais — REPLEG;*
- *Relatório de Vínculos — VINCULOS;*
- *Mandado de Procedimento Fiscal — MPF;*
- *Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF ;*
- *Termo de Encerramento da Ação Fiscal — TEAF;*
- *Relatório Fiscal — REFISC - e seus anexos.*

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09401576 foi cientificado pelo sujeito passivo, fls. 25 a 26, conforme o Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF.

O período objeto da NFLD, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, às fls. 10, é de 09/2004 a 03/2007.

A Recorrente teve ciência da NFLD no dia 13.08.2007, conforme fls. 01.

Contra a autuação, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva, de fls. 169 a 179, em síntese, conforme o relatório da decisão de primeira instância às fls. 192 a 200:

(i) *cerceamento de defesa, por falta de discriminação mensal dos valores lançados, não lhe permitindo saber qual a correção monetária, juros e multa de mora aplicados, descumprindo, assim, as disposições do art. 10 do Decreto 70.235/72;*

(ii) *que a cobrança do débito não procede dentro do ordenamento jurídico brasileiro, visto que a norma determinante do recolhimento foi posta em vigor por meio de lei ordinária;*

(iii) *que a cobrança do INSS sobre os serviços tomados de cooperativas, fundada em norma incompatível com a Constituição Federal e com a lei geral das cooperativas, afronta a isonomia, atribuindo As cooperativas carga tributária mais pesada que As empresas;*

(iv) *o efeito confiscatório dos tributos cobrados, contrariando jurisprudência do STF e do STJ que colaciona.*

(v) *Pede a nulidade do lançamento ou a redução de 50% da multa.*

Após análise, a primeira instância emitiu o Acórdão nº 03-23.619 - 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF, fls. 192 a 200, julgando procedente a autuação, conforme a Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/03/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD lavrada conforme os requisitos leais para lavratura estabelecidos no artigo 37 da Lei 8.212/91 e no art. 243 e seus parágrafos do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

CONTRIBUIÇÃO SOBRE VALORES PAGOS A COOPERATIVAS DE TRABALHO.

É devida contribuição social sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativos a serviços prestados por cooperados por meio de cooperativa de trabalho.

LEI ORDINÁRIA. PRESUNÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE.

Após a EC nº 20, de 15/12/1998, a nova redação do dispositivo constitucional contempla a remuneração dos serviços de quaisquer pessoas físicas, o que permitiu que a matéria fosse disposta apenas por lei ordinária.

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.

0 princípio da vedação ao confisco e sua aplicação são de competência do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Intime-se para regularização do crédito, no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 305, §1º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com redação dada pelo Decreto nº 6.032/07, com as alterações dos art. 25, §1º, I, da Lei 11.457, art. 33 do Decreto 70.235/72 e art. 1º do Decreto 6.103/07, mediante depósito administrativo de 30% da exigência fiscal, conforme determinado pelo art. 126, § 1º da Lei nº 8.213/91, considerando o disposto nos artigos 25, §1º, I, e 29 da Lei 11.457/07 e artigo 1º do Decreto 6.103/07. - Encaminhe-se à DRF de origem..

Sala de Sessões, em 11 de dezembro de 2007.

Inconformada com a decisão, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, fls. 205 a 215, reiterando os argumentos deduzidos em Sede de Impugnação, em alega síntese que:

Em sede preliminar:

(i) Cerceamento de defesa, por falta de discriminação mensal dos valores lançados, não lhe permitindo saber qual a correção monetária, juros e multa de mora aplicados, descumprindo, assim, as disposições do art. 10 do Decreto 70.235/72;

No Mérito:

(ii) Da inexistência da obrigação ao recolhimento da contribuição social pelo tomador do serviço – inconstitucionalidade.

2.2.1. O cooperativismo foi eleito como um setor de intervenção estatal sobre a ordem econômica, para garantir os valores que lhe são pertinentes. Trata-se de um típico direito subjetivo dos seus participantes, a partir de uma gama de distintos princípios, como a igualdade, a solidariedade, o direito ao trabalho, a livre iniciativa e a justiça nas relações de ordem econômica (arts. 1º, 3º, 5º, 6º e 170 da CF).

2.2.2. Contudo, a Constituição brasileira foi além da referência genérica ao direito subjetivo ao cooperativismo e instituiu o dever de proteção e estímulo à formação de cooperativas, conforme a regra do parágrafo 2º, 174 da CF, segundo o qual "a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo". Quanto ao tipo de apoio estatal a ser dado as cooperativas, o artigo 146 III, "c" da CF aduziu que, há de ser instituído e mantido o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.(...)

2.2.5. Assim, contata-se a impossibilidade da cobrança do INSS sobre os serviços tomados de cooperativas, visto que tal cobrança não prejudica a concorrência das mesmas no mercado, pois afronta a isonomia atribuindo as cooperativas, carga tributária mais pesada do que das empresas. (...)

Desta forma, não restam dúvidas de que a alteração da lei 8.212/191 quando exigem a tributação por INSS de serviços tomados de cooperativas, fere a Constituição Federal no diz respeito ao adequado tratamento tributário disposto pelo legislador constitucional nos artigos 146, III, art 173, art. 174 §2º, art. 170 e a garantia constitucional do artigo 5º XVIII todos da Constituição Federal e também ilegal por ferir o artigo 79 da lei nacional das cooperativas 5.761/71.

(iii) Do princípio constitucional do não confisco – controle de constitucionalidade pelos órgãos administrativos.

2.3.1. Ab initio, observe-se uma vez mais que o posicionamento adotado no julgamento em questão, afronta direitos do cidadão que nesta relação jurídico-tributário, esta contribuinte, quando o julgador em seu voto fls.199, assim assevera: "Não se pode, em sede administrativa, declarar que a multa aplicada viola o princípio constitucional do não confisco, vista que Administração Pública cabe tão somente dar aplicação aos comandos legais, sendo o Poder Judiciário o foro competente para declarar qualquer irregularidade ou inconstitucionalidade existente no ordenamento jurídico."

(...) 2.3.6. Sem dúvidas, a interpretação constitucional sistemática aponta para a conclusão inarredável de que o entendimento hermenêutico que mais prestigia o princípio da efetividade da Constituição é aquele que permite aos órgãos administrativos julgadores praticar o controle de constitucionalidade, em controle difuso. É claro que não se quer dizer neste mister que o órgão administrativo deva DECLARAR uma norma.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,
fls. 217.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 217.

Avaliados os pressupostos, passo para as questões preliminares.

DAS PRELIMINARES

(i) Cerceamento de defesa, por falta de discriminação mensal dos valores lançados, não lhe permitindo saber qual a correção monetária, juros e multa de mora aplicados, descumprindo, assim, as disposições do art. 10 do Decreto 70.235/72;

Analisemos.

Não obstante a argumentação da Recorrente, não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social devidas pela contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, nos termos do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999.

O Relatório Fiscal, às fls. 32 a 36, informa que constituem atos geradores das contribuições lançadas, os pagamentos efetuados aos segurados cooperados, por intermédio das cooperativas de trabalho COOTRAME — Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. e UNIMED Anápolis Cooperativa de Trabalho, conforme Anexo do Relatório Fiscal às fls. 37 a 40, com a aplicação da alíquota de 15% sobre o valor da nota fiscal/fatura de prestação de serviços.

Aponta ainda o Relatório Fiscal, às fls. 32 a 36, quanto aos recolhimentos efetuados pela empresa, cumpre observar que todas as GPS relativas ao período fiscalizado foram consideradas nos outros lançamentos, as NFLDs de números 37.112.947-8, 37.112.948-6, 37.112.949-4, e 37.112.950-8. Referidas GPS encontram-se discriminadas no Relatório de Documentos Apresentados – RDA. As alíquotas aplicadas encontram-se descritas no relatório "Discriminativo Analítico do Débito - DAD"; o crédito lançado (valor originário, juros e correção monetária, quando houver) encontra-se fundamentado na legislação constante do relatório Fundamentos Legais do Débito — FLD:

25.Integram a NFLD os seguintes documentos:

- *Folha de rosto da NFLD;*
- *Instruções Para o Contribuinte — IPC;*
- *Discriminativo Analítico do Débito — DAD;*
- *Discriminativo Sintético do Débito — DSD;*
- *Relatório de Documentos Apresentados - RDA;*
- *Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA;*
- *Relatório de Lançamentos - RL;*
- *Fundamentos Legais do Débito — FLD;*
- *Relatório de Representantes Legais — REPLEG;*
- *Relatório de Vínculos — VINCULOS;*
- *Mandado de Procedimento Fiscal — MPF;*
- *Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF ;*
- *Termo de Encerramento da Ação Fiscal — TEAF;*
- *Relatório Fiscal — REFISC - e seus anexos.*

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrada **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.112.952-4** que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura da NFLD nº 37.112.952-4)

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

Não obstante a argumentação da Recorrente, **não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, com a clara discriminação de cada débito apurado e dos acréscimos legais incidentes, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.**

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;
- A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;
- A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:
 - a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);
 - b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);
 - c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);
 - d. RDA - Relatório de Documentos Apresentados;
 - e. RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados;

f. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);

g. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);

h. REPLEG - Relatório de Representantes Legais;

i. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);

j. MPF – Mandado de Procedimento Fiscal;

k. TIAF – Termo de Inicio da Ação Fiscal;.

l. TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal;.

m. REFISC – Relatório Fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se a **NFLD nº 37.112.952-4**, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação

fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

DO MÉRITO.

(ii) Da inexistência da obrigação ao recolhimento da contribuição social pelo tomador do serviço – inconstitucionalidade.

2.2.1. O cooperativismo foi eleito como um setor de intervenção estatal sobre a ordem econômica, para garantir os valores que lhe são pertinentes. Trata-se de um típico direito subjetivo dos seus participantes, a partir de uma gama de distintos princípios, como a igualdade, a solidariedade, o direito ao trabalho, a livre iniciativa e a justiça nas relações de ordem econômica (arts.1º, 3º, 5º, 6º e 170 da CF).

2.2.2. Contudo, a Constituição brasileira foi além da referência genérica ao direito subjetivo ao cooperativismo e instituiu o dever de proteção e estímulo à formação de cooperativas, conforme a regra do parágrafo 2º, 174 da CF, segundo o qual "a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo". Quanto ao tipo de apoio estatal a ser dado as cooperativas, o artigo 146 III, "c" da CF aduziu que, há de ser instituído e mantido o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.(...)

2.2.5. Assim, contata-se a impossibilidade da cobrança do INSS sobre os serviços tomados de cooperativas, visto que tal cobrança não prejudica a concorrência das mesmas no mercado, pois afronta a isonomia atribuindo as cooperativas, carga tributária mais pesada do que das empresas. (...)

Desta forma, não restam dúvidas de que **a alteração da lei 8.212/191 quando exigem a tributação por INSS de serviços tomados de cooperativas, fere a Constituição Federal** no diz respeito ao adequado tratamento tributário disposto pelo legislador constitucional nos artigos 146, III, art 173, art. 174 §2º, art. 170 e a garantia constitucional do artigo 5º XVIII todos da Constituição Federal e também ilegal por ferir o artigo 79 da lei nacional das cooperativas 5.761/71.

(iii) Do princípio constitucional do não confisco – controle de constitucionalidade pelos órgãos administrativos.

2.3.1. *Ab initio*, observe-se uma vez mais que o posicionamento adotado no julgamento em questão, afronta direitos do cidadão que nesta relação jurídico-tributário, esta contribuinte, quando o julgador em seu voto fls.199, assim assevera: "Não se pode, em sede administrativa, declarar que a multa aplicada viola o princípio constitucional do não confisco, vista que Administração Pública cabe tão somente dar aplicação aos comandos legais, sendo o Poder Judiciário o foro competente para declarar qualquer irregularidade ou inconstitucionalidade existente no ordenamento jurídico."

(...) 2.3.6. Sem dúvidas, a interpretação constitucional sistemática aponta para a conclusão inarredável de que o entendimento hermenêutico que mais prestigia o princípio da efetividade da Constituição é aquele que permite aos órgãos administrativos julgadores praticar o controle de constitucionalidade, em controle difuso. É claro que não se quer dizer neste mister que o órgão administrativo deva DECLARAR uma norma.

Analisemos conjuntamente os itens (ii) e (iii) pois tratam de apreciação de inconstitucionalidade em sede de Recurso Voluntário.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).

Ainda, o art. 59, caput, Decreto 7.574/2011;

Art.59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, § 6º, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25):

I-que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II-que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Ademais, há **a Súmula nº 2 do CARF**, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(iv) Da Multa de Mora

Analisemos.

Esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:**

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 estabeleceu 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%.

Visto que o artigo 106, II, c do 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, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la 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.

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.

Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com

base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **no MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro