



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

Processo n° 13830.720261/2012-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.225 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPEDES SOARES DA ROCHA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

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

SALÁRIO EDUCAÇÃO

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a constituição federal de 1988, e no regime da lei 9.424/1996.

SESC E SEBRAE

As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao SESC e SEBRAE.

INCRA. EMPRESAS URBANAS.

É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo inclusive desnecessária a vinculação ao sistema de previdência rural.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).

O Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida no RE nº 595.838 (Acórdão publicado em 08/10/2014), declarou inconstitucional o dispositivo da nº Lei 8.212/1991 (artigo 22, inciso IV) que previa a incidência da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

PROCESSO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.
SÚMULA CARF Nº 28.

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”.

SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para exclusão da tributação incidente sobre as cooperativas de trabalho e, por maioria de votos, limitar a multa a 20%. Vencidos os Conselheiros Márcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Carlos Henrique de Oliveira e Eduardo Tadeu Farah (Presidente e Relator). Designado para elaboração do voto vencedor o Conselheiro Carlos César Quadros Pierre. Acompanhou o julgamento a Dra. Tatiane Thome - OAB/SP 223.575.

Assinado Digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente e Relator.

Assinado Digitalmente

Carlos Cesar Quadros Pierre - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Henrique de Oliveira, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Carlos Cesar Quadros Pierre e Ana Cecilia Lustosa da Cruz.

Relatório

Trata-se auto de infração lavrado em decorrência do descumprimento da obrigação tributária principal relativa às contribuições parte da empresa e SAT/RAT (DEBCAD 37.307.639-8), parte de Terceiros (DEBCAD 37.307.640-1) e a apresentação de GFIP com fatos não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91 (DEBCAD 37.307.638-0). Os fatos geradores das contribuições sociais são pagamentos efetuados a empregados, contribuintes individuais e cooperativas de trabalho. O lançamento foi consolidado em 30/01/2012, com os seguintes valores:

DEBCAD 37.307.639-8: R\$ 7.523.553,65 - Lançamento de contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social (empresa e SAT/RAT), cota patronal, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, bem como para lançamento da contribuição previdenciária incidente prestação de serviços por Cooperativas de Trabalho, prevista no art. 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/1991, com as alterações procedidas pela Lei n.º 9.876/1999. Competência: 01/2007 a 13/2008.

DEBCAD 37.307.640-1: R\$ 1.533.566,57 - Lançamento de contribuições previdenciárias, cota patronal, destinadas a Terceiros, denominadas: Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE. Competência: 01/2007 a 13/2008.

DEBCAD 37.307.638-0: R\$ 388.103,52 – Lançamento de multa por ter sido apresentada GFIP com informações incorretas ou omissas. Competência: 01/2007 a 11/2008

De acordo com a autoridade fiscal, a contribuinte, embora tenha tido o cancelamento da isenção das contribuições (processo 11.444.000797/2007-27), com efeitos a partir de 01/08/2003, declarou o código FPAS 639 (Entidades Filantrópicas com gozo de isenção da cota patronal) em GFIP, recolhendo apenas a parte de segurados.

Cientificada do lançamento, a autuada apresenta impugnação alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

- Não procede a premissa de que perdeu sua isenção, pois possui imunidade em relação às contribuições em alusão, conforme previsto no art. 195, §5º da CF;

- De acordo com o art. 146, II da CF, as imunidades devem ser objeto de lei complementar; tal lei complementar é o Código Tributário Nacional, que dispõe no art. 14 os requisitos para a isenção;

- cumpre todos os requisitos do art. 14 do CTN;

- O processo 11.444.000797/2007-27 que versa sobre o Ato Declaratório que visa anular a isenção, está com efeito suspensivo, uma vez que apresentou defesa no CARF;

- Possui o CEBAS com validade para o triênio 2007/2008/2009, deferido com base na Resolução 3/2009.

- Sobre os pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho não poderia incidir a contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99, uma vez que a mesma é inconstitucional; por não se tratar de lei complementar.

- Há diversas inconstitucionalidades e ilegalidades que permeiam a cobrança das contribuições intituladas Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE, o que também demonstra a improcedência do lançamento;
- É uma empresa urbana, não devendo ser compelida ao pagamento da contribuição ao INCRA, que deverá atingir apenas as empresas rurais;
- Não se submete à contribuição do SESC, pois não é subordinada ao comércio;
- Somente as micro e pequenas empresas devem contribuir para o SEBRAE;
- As multas aplicadas são confiscatórias; o percentual de 24% aplicado à multa de mora é incabível, ante a edição de lei posterior mais benéfica (MP 449/2008);
- A taxa Selic é inconstitucional e ilegal;
- Tudo demonstra a improcedência total dos autos 37.307.639-8 e 37.307.640-1, via de lógica o auto 37.307.638-0 é também improcedente, uma vez que não houve o fato gerador;
- a Representação Fiscal somente poderá ser enviada ao Ministério Público depois de encerrado o processo administrativo.

A 9ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a impugnação apresentada, conforme ementas transcritas:

CANCELAMENTO DA ISENÇÃO. RETORNO DA ENTIDADE À CONDIÇÃO DE ISENTA. NECESSIDADE DE NOVO PEDIDO.

Cancelada a isenção das contribuições previdenciárias, para que a entidade beneficente de assistência social volte a ser reconhecida como isenta, deve obter esse reconhecimento através de um novo pedido de isenção.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É vedado a autoridade julgadora afastar a aplicação de leis, decretos e atos normativos por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Lançamento Procedente

A contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 01/11/2012, fl. 258, e apresentou recurso voluntário em 03/12/2012 (fl. 259/368), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos postos em sua impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Como visto do relatório, trata-se de lançamento por descumprimento da obrigação tributária principal relativa às contribuições parte da empresa e SAT/RAT (DEBCAD 37.307.639-8), parte de Terceiros (DEBCAD 37.307.640-1) e a apresentação de GFIP com fatos não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91 (DEBCAD 37.307.638-0).

No que tange à alegação de nulidade da decisão recorrida, entendo que a tese não merece acolhimento. Embora alegue a recorrente que houve o prosseguimento deste feito, sem que tivesse ocorrido a decisão final no processo do Ato Cancelatório, penso que tal fato em nada macula a decisão de primeira instância, já que as questões suscitadas no processo principal (ato declaratório de cancelamento da isenção), serão examinadas no bojo daquele processo. Portanto, diferentemente do que faz crer a recorrente, não houve desrespeito à suspensão do cancelamento da isenção, tampouco ofensa ao efeito suspensivo, já que de acordo com o art. 151 do CTN os recursos administrativos (tanto do processo principal quando das obrigações tributárias) suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...)

Portanto, não se constata na decisão recorrida qualquer nulidade.

Relativamente à alegação de impossibilidade de lavratura do auto de infração em razão da imunidade, entendo que a afirmação é estéril e não merece prosperar. Na verdade, a imunidade tributária não dispensa o dever da entidade protegida de obedecer as obrigações instrumentais estabelecidas em lei. Sem o cumprimento desses deveres, a autoridade fiscal deve lavrar a exigência, já que a imunidade não é ampla nem absoluta. Portanto, constatado o descumprimento pela contribuinte dos requisitos necessários à imunidade, deverá a Receita Federal do Brasil lavrar o competente auto de infração relativo ao período correspondente, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, mormente porque o lançamento ficará dependente do desfecho do processo da isenção/imunidade.

Embora alegue a recorrente que estava em pleno gozo da imunidade, quando da lavratura do auto de infração, já que “... *apresentou sim Pedido de Isenção de Contribuições Previdenciárias, devidamente protocolizados, conforme cópias em anexo*”, verifica-se que na data do fato gerador a autuada não gozava de isenção das contribuições previdenciárias patronais, conforme expressamente relatou a autuante no Relatório Fiscal à fls. 138/139.

Quanto à alegação de consequências geradas pelo lançamento realizado nessas circunstâncias, além das explicações e conceituação atinentes à imunidade, esposadas na peça recursal, penso que devem ser rejeitadas. A lavratura do auto de infração está amparada pelo princípio da legalidade, fundamentalmente porque o lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, consoante determina o Código Tributário Nacional (CTN) no seu art. 142, parágrafo único. Ademais, conforme abordado anteriormente, a imunidade não é ampla

nem absoluta. Constatado o descumprimento dos requisitos necessários à imunidade, deverá a Receita Federal do Brasil efetuar o lançamento.

No que toca à alegação de que o crédito tributário deveria ser lavrado sem a incidência dos juros e da multa, cumpre esclarecer que a obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício (acrescidos dos juros correspondentes). Além do mais, o art. 151, III, do CTN não prevê a exclusão da multa e dos juros quando da interposição do recurso administrativo.

Sobre a alegação de que a autoridade administrativa deve-se manifestar sobre a constitucionalidade de leis, impende esclarecer que não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno (Portaria MF nº 343/2015), a saber:

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.

É nesse sentido a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não é outro o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134) sobre a matéria:

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

Rejeitam-se, assim, as suscitadas preliminares.

COOPERATIVAS DE TRABALHO

Relativamente às contribuições previdenciárias devidas pelo sujeito passivo referentes a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento do RE 595.838, com repercussão geral reconhecida (Acórdão publicado em 08/10/2014), declarou inconstitucional o dispositivo da Lei 8.212/1991 (artigo 22, inciso IV) que previa a incidência da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho:

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 n.º 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 n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 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, § 4.º - 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 n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99.

Assim, deve-se observar as disposições do art. 62 do RICARF:

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.

§ 1.º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

Portanto, como o Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC) reconheceu a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, deve- cancelar o lançamento, nesta parte.

SALÁRIO EDUCAÇÃO

A contribuição social do salário educação está prevista no artigo 212, §5º, da Constituição Federal, regulamentada pelas leis nº 9.424/1996 e 9.766/1998 e pelo Decreto nº 6003/2006, sendo calculada mediante a incidência da alíquota de 2,5% sobre o montante total das remunerações pagas, creditadas ou juridicamente devidas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados.

Em razão de diversas alegações de inconstitucionalidade o Procurador Geral da República ajuizou, perante o Supremo Tribunal Federal, a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 3, cuja decisão, de relatoria do Min. Nelson Jobim, publicada no Diário da Justiça de 10/12/1999, pautou pela constitucionalidade do art. 15 da Lei nº 9.424/1996, atribuindo-lhe efeitos *ex tunc*. Em razão do entendimento do Supremo Tribunal Federal, foi publicada a Súmula nº 732 pacificando entendimento sobre a constitucionalidade da cobrança do salário educação:

Súmula nº 732

É constitucional a cobrança da contribuição do salário- educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a constituição federal de 1988, e no regime da lei 9.424/96.

Pelo que se vê, é totalmente constitucional a cobrança da contribuição do salário educação, portanto, não pode o CARF afastar sua aplicação.

SEBRAE

No que tange à obrigatoriedade do recolhimento das contribuições sociais destinadas ao SEBRAE, especificamente às entidades que não se enquadram no conceito de micro e pequena empresa, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal (STF), em processo com repercussão geral reconhecida, considerou devida a contribuição pelas empresas prestadoras de serviço, já que é prescindível a contraprestação direta em favor do contribuinte: Transcreve-se o RE nº 635.682/RJ:

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados. (STF, RE 635682/RJ, Min. GILMAR MENDES, 05/2013)

Isso posto, é devida a cobrança das contribuições sociais destinadas ao SEBRAE.

SESC/SENAC

No que tange à obrigatoriedade do recolhimento das contribuições sociais destinadas ao SESC e SENAC, especificamente às entidades não comerciais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que as empresas prestadoras de serviço devem recolher contribuição para o SESC e para o SENAC, já que enquadradas no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio, conforme a classificação do art. 577 da CLT e seu anexo, jurisprudências do STJ (AGREsp no 438.724/DF, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 17/03/2003; REsp no 449.786/RS, 2ª Turma, Min. Milton Francisco Peçanha Martins, DJ de 10/03/2003; REsp no 431.347/SC, 1ª Seção, Min. Luiz Fux, DJ de 25/11/2002; RESP no 642.338/PE, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 30/03/06; RESP no 612.281/SC, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 23/05/05), além da Súmula 499:

As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutro serviço social. (DJe mar/2013)

Portanto, a recorrente, na condição de empresa prestadora de serviços, deve recolher as contribuições destinadas ao SESC e SENAC.

INCRA

Sobre a contribuição ao INCRA, verifica-se que sua natureza é de Contribuição de Intervenção Estatal no Domínio Econômico (CIDE), ou seja, visa beneficiar toda a sociedade e não apenas o meio rural, ao custear a atuação do Estado na estrutura fundiária, notadamente o programa nacional de reforma agrária, sendo prescindível sua vinculação direta em relação ao sujeito passivo da exação, nos termos da jurisprudência do STJ:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL E PARA O INCRA. EMPRESA URBANA. EXIGIBILIDADE. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO STF. PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO DO STJ.

1. A 1ª Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao FUNRURAL e ao INCRA.” (STJ, 1ª T., REsp 673.059/RS, Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, set/06). O próprio Supremo Tribunal Federal já analisou a questão, se posicionou acerca da constitucionalidade da referida exação e entendeu ser legítima a cobrança das empresas urbanas, uma vez que interessa à coletividade dos trabalhadores. (RE’s n.ºs 225.368, Rel. Min. Ilmar Galvão, 263.208, Rel. Min. Néri da Silveira, 254.634, Rel. Min. Sydney Sanches)

Dessarte, igualmente devida a contribuição ao INCRA.

Quanto à alegação de ilegalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada, deve ser esclarecido que não compete a este Conselho Administrativo declarar a ilegitimidade da norma legalmente constituída. A legalidade de dispositivos aplicados ao lançamento deve ser questionada, exclusivamente, perante o Poder Judiciário. O exame da obediência das leis tributárias aos princípios constitucionais é matéria que não deve ser abordada na esfera administrativa, conforme se infere da Súmula CARF nº 2, supracitada.

No que tange ao pedido de redução da multa aplicada em decorrência da alteração legislativa trazida pela Medida Provisória 449/2008, que importaria no enquadramento no artigo 61, parágrafo 2º da Lei 9.430/1996, o qual prevê multa limitada a 20%, impende esclarecer que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/1991, estavam ali descritas duas multas, ou seja, a multa de mora e a multa de ofício. A primeira, cobrada com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. A última, cobrada quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Portanto, a análise acerca de eventual retroatividade benigna, consoante dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), deve ser efetuada mediante comparação da redação da Lei nº 8.212/1991, à época dos fatos geradores, com a sua nova redação, conferida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 (AI nº 37.307.638-0). No presente caso, como bem pontuou a autoridade recorrida, “... a fiscalização demonstrou, nas folhas 148 e 149, que a multa mais benéfica foi aplicada, comparando a multa na sistemática da legislação anterior à MP 449/2009 (multa do AIOA 68 + a multa de mora de 24%) com a multa posterior à MP 449/2009 (multa de ofício de 75% + multa do AIOA 78). Em todas as competências, a multa prevista na legislação anterior à MP 449/2009 foi aplicada, por ter sido a mais benéfica à atuada”. Portanto, não resta caracterizado a hipótese ensejadora da retroatividade da legislação superveniente contemplada no artigo 106, II, “c” do CTN.

Sobre alegações relativas à Representação Fiscal para Fins Penais, invoco a Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Por fim, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, consoante determina a Súmula nº 4 do CARF:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Ante a todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência às contribuições previdenciárias referentes a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Assinado digitalmente
Eduardo Tadeu Farah

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos César Quadros Pierre, Redator Designado

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2016 por CARLOS CESAR QUADROS PIERRE, Assinado digitalmente em 02/

08/2016 por CARLOS CESAR QUADROS PIERRE, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 16/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Apesar do brilhante voto do Conselheiro Relator, peço permissão para discordar do seu entendimento quanto à questão da aplicação da multa de mora.

No que se referem à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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 nº 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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

No presente caso, 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. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 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.

Ante tudo acima exposto e o que mais constam nos autos, voto por dar provimento parcial ao recurso, para limitar a multa de mora a 20%.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre