



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.001814/2008-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.225 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2023
Recorrente COOP DE CRÉDITO VALE DO ITAJAI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/03/2008

APLICAÇÃO DA REGRA DECADENCIAL

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, referente as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Sum. Carf nº 99)

RETROATIVIDADE BENIGNA DE LEI MAIS BENÉFICA

Somente há que se falar em retroatividade da lei, tratando-se de infração administrativo-tributária, se efetivamente for mais benéfica, descabendo qualquer tipo de aplicação parcial dos dispositivos legais anteriores ou posteriores ou ainda ambos.

Recurso Voluntário parcialmente procedente

Crédito tributário mantido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se os créditos correspondentes: (i) ao levantamento UNI; e (ii) ao levantamento CED PRES CONSELHOS, nas competências março e abril de 2003, eis que atingidos pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Jose Marcio Bittes, Ana Claudia Borges de Oliveira, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

AUTUAÇÃO

Em 16/05/2008 foi lavrado o Auto de Infração DEBCAD n.º 37.169.094-3, ciência pessoal em 27/05/2008, fls. 2, para cobrança de contribuições sociais referentes ao período de 03/2000 a 03/2008, Rubricas Empresa e SAT/RAT; Cooperativa de trab; Cont. Ind/adm/aut, no valor de R\$ 110.803,44, acrescido de Juros em R\$ 64.386,22, Multa em R\$ 31.696,71, totalizando R\$ 206.886,37, fls. 02 e ss.

Referida exação está instruída pelo Relatório Fiscal - Refisc circunstanciando fatos e fundamentos jurídicos, fls. 99 e ss, sendo precedida por ação fiscal referente ao período de 01/1998 a 10/2007, conforme Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0920400.2008.00026, iniciado em 21/11/2007, precisamente às 16:00, fls. 96 e ss e encerrado em 16/05/2008, fls. 98 e ss.

Consta do Refisc que o lançamento dos tributos previdenciários foi feito pela identificação de salário-contribuição em folha de pagamento; pelos valores brutos de notas fiscais emitidas por cooperativa de trabalho e pela diferença decorrente de recolhimento a menor de atualização monetária, juros ou multa, conforme os seguintes levantamentos:

- 4.1. Levantamento FNG : remuneração de segurado empregado, da empresa acima referida, cujos valores, constam discriminados em folhas de pagamentos, nas competências 07/2002 e 08/2002.
- 4.2 Levantamento PCI : Remuneração dos Contribuintes Individuais que prestaram serviço para a empresa e constavam discriminados em folhas de pagamentos, no período de 07/2005 a 09/2007.
- 4.2. Levantamento CED remuneração para os Contribuintes Individuais pertencentes aos Conselhos de Administração e Fiscal da empresa através de valores fixos denominados de Cédulas de Presença, os referidos valores eram pagos por participação nas reuniões dos conselhos e constavam discriminados em folhas de pagamentos, no período de 03/2000 a 02/2006.
- 4.4. Levantamento UNI Contribuição sobre o valores brutos das notas fiscais/faturas emitidas por cooperativa de trabalho, constantes nos lançamentos contábeis na conta n.º 5034 - Unimed de Blumenau - Coop. de Trabalho Médico, sendo considerada como base de cálculo 30% dos referidos valores (contrato de grande risco). Período de 04/2001 a 10/2007
- 4.5. Levantamento DAL : diferença decorrente de recolhimento a menor de atualização monetária, juros ou multa, nas competências 09/2000 e 03/2008. Considera-se como competência para o lançamento do acréscimo legal aquela em que foi efetuado o recolhimento a menor.

DEFESA

Em 26/06/2008, fls. 108 e ss, a empresa autuada apresentou defesa parcial, por seus advogados representada, informando o recolhimento daquela parte do crédito que pretendeu não impugnar e contestando aquele lançado sobre o pagamento à cooperativa, com alegação de preliminar de decadência e, no mérito quanto aos não atingidos por esta, alegou ter realizado pagamento de parte do débito tributário antes e depois da notificação fiscal, entendendo também, por seus argumentos jurídicos, que as contribuições relativas aos pagamentos à UNIMED são indevidas, alegando, entre outros, inconstitucionalidade de dispositivo legal.

Por derradeiro, pugnou pelo cancelamento da autuação, além de apresentar outros pedidos.

Apresentou cópias de diversos documentos, conforme fls. 126 e ss.

Em 06/01/2009, alegando alterações legais quanto ao tratamento dado à multa imposta, fls. 560 e ss, requereu o contribuinte, por seu patrono, a aplicação retroativa dos arts. 35 e 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, cuja redação foi incluída pela Medida Provisória – MP n.º 449, de 2008.

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) – DRJ/FNS julgou a impugnação parcialmente procedente, conforme Acórdão n.º 07-17.813, de 16/10/2009, fls. 586 e ss, **reduzindo o crédito tributário de R\$ 206.886,37 para R\$ 114.163,72, com a exclusão daqueles considerados pelo colegiado como atingidos pela decadência quinquenal, nos termos da Súmula STF n.º 8**, além também de entender, *in casu*, a aplicação da multa hígida na exação, mesmo com legislação superveniente, **em razão de ser mais benéfica**.

Abaixo se transcreve a ementa:

COOPERATIVA DE TRABALHO. EMPRESA CONTRATANTE.

A empresa contratante de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho deve recolher a contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 1991.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante n.º 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI NOVA. RETRO ATIVIDADE BENIGNA. MP 449/08. ART. 106, CTN. ART. 35 LEI 8.212/91.

São aplicáveis às multas nos lançamentos de ofício, quando benéficas, as disposições da nova legislação. As multas de mora, nos lançamentos de ofício de contribuições declaradas em GFIP obedecem aos parâmetros do art. 35, inciso II, c/c seu § 4º.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

A empresa foi notificada da decisão *a quo* em 26/11/2009, fls. 605 a 606.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente interpôs em 11/12/2009 recurso voluntário, por seus advogados, fls. 607 e ss.

PRELIMINAR

Argumenta decadência de créditos mantidos na decisão *a quo*, em razão da contagem temporal adotada pelo colegiado de piso, **entendendo estar correta aquela prevista no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN**, inclusive junta jurisprudência no sentido de sua compreensão jurídica.

MÉRITO

- Alegação de inoccorrência do fato gerador – ausência de subsunção do caso concreto à regra

Ataca a contribuição relativa aos pagamentos feitos para a UNIMED, por ausência de subsunção ao art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 1991, **vez que o dispositivo autoriza a exigência tributária somente quando a empresa for a tomadora dos serviços prestados por cooperativa**, entendendo não ser o caso dos autos, **pois os beneficiários são empregados da recorrente e prossegue**, fls. 614:

25. O art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, é muito claro neste sentido, pois assevera que a exação é devida pelas "empresas", "relativamente a serviços que LHE são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho."

26. A controvérsia surge a partir do momento em que uma pessoa jurídica se revela como mera intermediária na contratação de cooperativa de trabalho, para que esta preste serviços a pessoas físicas, tal como ocorre no caso concreto, em que a autora intermedia a contratação da UNIMED. que presta serviços aos seus colaboradores.

27. Com efeito, não há como se negar que quem toma os serviços da UNIMED são os colaboradores da recorrente, com o que o v. acórdão de fls. aquiesceu expressamente. Ademais, da cláusula primeira, caput e parágrafo terceiro, do contrato de fls., colhe-se que o objeto da contratação circunda "a prestação de serviços de assistência da saúde" prestado "à população [funcionários] vinculada ao contratante [requerente]". Mais adiante, assenta o parágrafo quinto desta mesma cláusula que "Será usuária do plano de saúde a população delimitada e vinculada a pessoa jurídica contratante". Confirmando estas previsões contratuais, mensalmente, a própria UNIMED emite relação de usuários, colocando um a um os funcionários da autora com acesso ao plano (fls.).

28. A própria natureza da obrigação, de pronto, exclui qualquer possibilidade de a requerente ser enquadrada na qualidade de tomadora do serviço. Ou poderia a mesma, por si própria, de algum modo dirigir-se a um consultório médico, hospital ou algo do gênero? É evidente que não!

(...)

37. Em suma, a contribuição está sendo exigida não por serviços prestados/disponibilizados à recorrente, mas sim aos funcionários/colaboradores desta, o que não configura o fato imponible previsto no art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91.

- Alegação de ilegitimidade da cobrança

Alega inconstitucionalidade da cobrança por ausência de norma constitucional que lhe dê fundamento de validade e considera “lícita” a análise dos “tribunais administrativos” quanto à arguição de inconstitucionalidade em lei, inclusive deixando de aplicar o dispositivo legal se assim considerar.

Apresentou súmulas do Supremo Tribunal Federal e também doutrina para embasar seu entendimento jurídico e prossegue, fls. 627:

78. Aliás, o art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, na redação atribuída pela Lei n.º 9.876/99, é objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.594. Embora esta ADIn ainda esteja pendente de julgamento, com base na relevância dos argumentos expendidos pelos contribuintes, o eg. STF já está deferindo medidas cautelares para emprestar efeito suspensivo a Recursos Extraordinários interpostos.

- Tese de aplicação retroativa da Lei n.º 11.941, de 2009 – MULTA LIMITADA A 75%

Entende que, por ser mais benéfica a legislação superveniente, a multa deve se limitar em 20% se houver declaração em GFIP e, ocorrendo lançamento de ofício, deve-se considerar como TETO o percentual de 75% e prossegue, fls. 629:

89. A este propósito, embora o v. acórdão recorrido tenha reconhecido a possibilidade de a legislação em tela retroagir a favor da contribuinte, na parte dispositiva, ele se resumiu a apontar que no estágio atual a multa exigida nos autos é de 30%, sem indicar expressamente o limite de 75%.

90. Desse modo, a contribuinte entende que no ponto cabe a este E. Conselho integrar o v. acórdão recorrido, para assentar expressamente que a multa imposta à contribuinte deve ter como teto o percentual de 75%, sendo incabível a superação deste limite, haja vista o disposto na Lei n.º 11.941/2009, no art. 5º, XL, da Constituição Federal, e no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

PEDIDO

Ao final requer o conhecimento e provimento do recurso, fls. 629/630:

91. Diante de todo exposto, requer seja recebido e regularmente processado o presente recurso, para, reformando o v. acórdão recorrido, (a) cancelar todos os valores pertinentes às competências anteriores a 05/2003, em virtude da decadência; (b) cancelar todos os valores exigidos e não pagos, haja vista a ilegalidade e a inconstitucionalidade que permeiam a contribuição discutida nos autos; e (c) limitar expressamente a multa dos autos em 75%, mediante aplicação retroativa da Lei n.º 11.941/2009.

Juntou cópia de documentos conforme fls. 631 e ss.

PETIÇÃO POSTERIOR

Em 05/05/2014 o contribuinte apresentou novo pedido, conforme fls. 637 e ss, informando decisão judicial tomada pelo Supremo Tribunal Federal – STF, nos autos do Recurso Extraordinário RE n.º 525.838, em sede de repercussão geral, que decidiu pela inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999, com reflexo sobre o contencioso em discussão nos autos.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

a) ADMISSIBILIDADE E LIMITE DA LIDE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele tomo conhecimento.

Quanto ao pedido de fls. 637 e ss, admito-o por força do art. 16, §4º, b do Decreto n.º 70.235, de 1973, visto tratar de importante controle de constitucionalidade realizado posteriormente pelo Poder Judiciário, com reflexo sobre créditos discutidos neste contencioso.

Há primeiro que se estabelecer os limites da lide, portanto, **mister destacar a parte dispositiva da decisão *a quo***, a seguir transcrita:

a) Exonerar o crédito no valor de R\$ 92.722,65 (noventa e dois mil e setecentos e vinte e dois reais e sessenta e cinco centavos), face à decadência, que se refere as competências 07/2002 e 08/2002 do levantamento denominado "FNG-FOPAG NÃO GFIP", 03/2000 a 04/2003 do levantamento "CED - CED PRES CONSELHOS", e 04/2001 a 11/2002 para o levantamento "UNI - PGTO UNIMED";

b) Manter o crédito no valor de R\$ 114.163,72 (cento e quatorzpmil e cento e sessenta e três reais e setenta e dois centavos), conforme DADR de fls. 529-558.

Quanto à multa aplicada, assim ficou decidido:

Dessa forma, o que se tem de observar, para fins de aplicação benéfica, em respeito ao art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, é o comparativo das multas no lançamento de ofício - no caso dos autos -, a prevista no art. 35, II, que está em 30%, portanto, menor que os 75% da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Portanto, **as teses recursais somente serão verificadas e julgadas em relação àqueles créditos não exonerados, R\$ 114.163,72, correspondentes aos períodos posteriores aos atingidos pela decadência e os decorrentes de multa.**

b) PONTOS PREJUDICIAL E PRELIMINAR DE MÉRITO

• PREJUDICIAL

Primeiramente, em obediência ao art. 62, §1º, inc. I do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, **há que se reconhecer nos autos a inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999**, nos termos da Decisão Plenária do Supremo Tribunal Federal, tornada definitiva, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 595.838 em 23/04/2014, cujo acórdão abaixo transcrevo:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, em dar provimento ao recurso extraordinário e declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/1999.

Portanto, aqueles créditos lançados sobre a rubrica “Levantamento UNI”, informados no item 4.4 do relatório integrante da exação, fls. 100, **e que não foram excluídos pela decisão a quo**, que julgou decaídos os valores lançados de 04/2001 a 11/2002 a esse título (UNI - PGTO UNIMED), **estão maculados pela inconstitucionalidade declarada de seu dispositivo legal e, portanto, TODOS OS REMANESCENTES DESSA RUBRICA SÃO INDEVIDOS.**

• PRELIMINAR

O recorrente argumenta que a contagem temporal adotada para efeito de decadência, *in casu*, é aquela determinada nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Conforme argumentação recursal, o pagamento antecipado para efeito de contagem de prazo é irrelevante, fls. 611:

10. **Ou seja, a existência, ou não, de pagamentos antecipados é irrelevante no caso dos autos**, em que se discute tributo sujeito ao lançamento por homologação. Em casos tais, a decadência sempre terá início com a ocorrência do fato gerador, independentemente de qualquer requisito adicional.(grifo do autor)

Mesmo considerando irrelevante eventual pagamento antecipado, afirma que tal houve nos seguintes termos:

11. **Ademais, independentemente do que foi registrado nas linhas acima, a questão é que houve sim pagamentos antecipados no período em tela (12/2002 a 04/2003)**. Com relação às competências de 03/2003 e 04/2003, **tais eventos podem ser colhidos da própria notificação, no anexo RADA**. No tocante às demais (12/2002 a 02/2003), as guias de pagamento anexas confirmam tal fato.(grifo do autor)

Primeiramente, é imperioso que se adote o entendimento sumulado por este Conselho, Súmula Carf n.º 99, conforme seu inteiro teor a seguir transcrito:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato

gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Para este julgamento, importa a verificação dos seguintes créditos descritos no relatório que integra o auto de infração, fls. 99/100, e **não atingidos pela decadência nos termos da *decisum* do acórdão de primeiro grau:**

4.2 Levantamento PCI : Remuneração dos Contribuintes Individuais que prestaram serviço para a empresa e constavam discriminados em folhas de pagamentos, no período de 07/2005 a 09/2007.

(...)

4.2. Levantamento CED remuneração para os Contribuintes Individuais pertencentes aos Conselhos de Administração e Fiscal da empresa através de valores fixos denominados de Cédulas de Presença, os referidos valores eram pagos por participação nas reuniões dos conselhos e constavam discriminados em folhas de pagamentos, no período de 03/2000 a 02/2006.

4.5. Levantamento DAL : diferença decorrente de recolhimento a menor de atualização monetária, juros ou multa, nas competências 09/2000 e 03/2008. Considera-se como competência para o lançamento do acréscimo legal aquela em que foi efetuado o recolhimento a menor.

Em exame ao RADA que é parte integrante do Auto de Infração DEBCAD nº 37.169.094-3, fls. 64 e ss, especificamente a fls. 68 e ss, **não localizei pagamentos, ainda que parciais, referentes àqueles fatos geradores descritos no auto de infração.**

Ao verificar as guias da previdência social juntadas pelo recorrente a fls. 631/634 por ocasião da interposição de seu recurso, o que faço tão somente em busca da verdade material, considerando a preclusão prevista no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235, de 1972, **igualmente não identifiquei vínculo aos créditos lançados e ainda passíveis de julgamento.**

Ao examinar, um a um, os valores constituídos no auto de infração e que ainda estão sob julgamento, verifiquei dois levantados na exação com a rubrica CED PRES CONSELHOS, apontados no item 4.2 do relatório fiscal, datados de março e abril de 2003 e **que consta antecipação de pagamento, conforme abaixo transcrito:**

CED PRES CONSELHOS					
COMPETÊNCIA	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	APURADO	CRED. CONSIDERADO	DIFERENÇA
mar/03	R\$ 4.000,00	22,5%	R\$ 900,00	R\$ 672,61	R\$ 227,39
abr/03	R\$ 4.800,00	22,5%	R\$ 1.080,00	R\$ 747,02	R\$ 332,98

Portanto, inexistindo outros créditos em que conste antecipação de pagamento, tenho somente os dois acima por decaídos, conforme entendimento sumulado por este conselho, **com base na contagem de prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.**

c) MÉRITO

- Alegação de inoccorrência do fato gerador – ausência de subsunção do caso concreto à regra

Deixo de analisar a tese em face da inconstitucionalidade declarada do fundamento da exação, conforme já posto na prejudicial.

- Alegação de ilegitimidade da cobrança

Deixo de analisar a tese em face da inconstitucionalidade declarada do fundamento da exação, conforme já posto na prejudicial.

- Tese de aplicação retroativa da Lei n.º 11.941, de 2009 – MULTA LIMITADA A 75%

O recorrente alega que a legislação superveniente deve se limitar a 20%, se houver declaração em GFIP e considerado como TETO o percentual de 75%.

Verifico na peça recursal que **não se quer a aplicação do dispositivo legal mais benéfico, por retroatividade benigna da lei, mas sim uma aplicação de parte daquele anterior, juntamente com parte do posterior que lhe seja mais vantajoso**, tanto que expressou o seguinte:

90. Desse modo, a contribuinte entende que no ponto cabe a este E. Conselho integrar o v. acórdão recorrido, para assentar expressamente que a multa imposta à contribuinte deve ter como teto o percentual de 75%, sendo incabível a superação deste limite, haja vista o disposto na Lei n.º 11.941/2009, no art. 5º, XL, da Constituição Federal, e no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

A multa proporcional de 75%, estabelecida conforme art. 44, I da Lei n.º 9.430, de 1996 **não estabelece teto**, conforme abaixo se transcreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

A aplicação da multa na exação considerou aquela mais benéfica, segundo a legislação anterior, **sendo totalmente descabido adotar parâmetro (teto) que a lei não diz**, ao que utilizo a *ratio decidendi* da decisão *a quo*, que abaixo transcrevo:

Dessa forma, o que se tem de observar, para fins de aplicação benéfica, em respeito ao art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, é o comparativo das multas no lançamento de ofício - no caso dos autos -, a prevista no art. 35, II, que está em 30%, portanto, menor que os 75% da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Portanto, a tese não merece ser acolhida.

d) CONCLUSÃO

Por tudo posto, voto em dar provimento parcial ao recurso para (i) retirar aqueles créditos lançados em decorrência do Levantamento UNI, não excluídos pela decisão de origem; (ii) excluir dois créditos lançados no Levantamento CED PRES CONSELHOS, competência de março e abril de 2003, atingidos pela decadência nos termos do art. 150, §4º do CTN.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino