



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.000191/2009-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.842 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2021
Recorrente COOVMAT COOPERATIVA VIGILANTES DO EST DE MATO GROSSO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2006

ENTREGA DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES.

Constitui infração à legislação apresentar a GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP (CFL 68). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O julgamento do lançamento da multa aplicada pela omissão de fatos geradores em GFIP deve considerar o resultado do julgamento dos lançamentos das obrigações principais.

Para fins de aplicação da retroatividade benigna sobre a multa por descumprimento de obrigação acessória lançada com fundamento no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, deve-se compará-la com aquela prevista no art. 32-A da mesma lei, que trata da mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que a retroatividade benigna seja aplicada comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente em exercício), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de

Medeiros, Samis Antonio de Queiroz e Diogo Cristian Denny (suplente convocado). Ausente o conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), que manteve autuação por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado a empresa de informar mensalmente em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 07/2004 a 12/2006, descumprindo assim a obrigação prevista no art. 32, inciso IV, da Lei 8.212, de 1991, punível com a multa prevista no § 5º do mesmo dispositivo legal (DEBCAD 37.166.963-4).

Conforme relatou a DRJ, a contribuinte impugnou o lançamento, sob alegações resumidas nos seguintes Capítulos (fls. 264 e seguintes):

DA REALIDADE FÁTICA. DA VERDADE REAL DO PROCESSO TRIBUTÁRIO. DO ONUS DA PROVA.

- O lançamento contém inúmeras irregularidades e incongruências administrativas que mitigam os direitos da postulante;
- O procedimento fiscal deveria ser pautado na busca da verdade real, flexibilizando e ampliando os limites temporais e circunstâncias para produção probatória;
- A Administração tem o dever de tipificar a infração tributária;

Do AUTO DE INFRAÇÃO.

- O lançamento não está claro e objetivo;
- O critério adotado pela Auditoria foi subjetivo;
- Requer a anulação do lançamento, pois fere o artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, violando os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

DA COOPERATIVA DE TRABALHO.

- A impugnante é imposta a ter duas naturezas jurídicas, por estar impossibilitada de prestar serviços a terceiros como cooperativa, por imposição legal;
- Em razão de impedimentos, como cooperativa, de prestar serviços a órgãos públicos, tem efetuado contratação de vigilantes empregados;
- A força de trabalho é composta de empregados com vínculo empregatício e de associados vigilantes, fato este desmerecido pela Auditoria, logo os atos mercantis da impugnante não estão consubstanciados somente com a utilização de empregados;
- Os relatórios fiscais e os anexos do lançamento não devem ser considerados, pois não individualizaram os cooperados/associados diretores e cooperados/associados vigilantes;

DOS PARCELAMENTOS ADMINISTRATIVOS.

- Efetuou o parcelamento de débito no período de 03/2003 a 12/2005;
- Fez pedido de compensação dos valores retidos das notas fiscais pelas tomadoras de serviço no percentual de 11%, para regularizar a situação junto ao INSS para a competência do ano de 2006;
- Não resta dúvida que o lançamento está viciado por irregularidades contábeis, em face de que considerou como infração sujeita a multa os débitos tributários homologados nos aludidos parcelamento administrativo e usurpou a jurisdição do juiz da 7ª vara de

federal de Cuiabá - MT, na qual determinou a compensação dos créditos e dos débitos da impugnante.

LEI ORGÂNICA DA SEGURIDADE SOCIAL.

- A presunção de prova subsidiada no fato de que todos os atos mercantis são advindos de empregados, induziu a Auditoria a erro ao concluir que houve irregularidades no recolhimento de contribuições previdenciárias;
- A presunção de prova equivocada é evidenciada, quando o lançamento utiliza os valores lançados na contabilidade;
- É necessária a perícia contábil para demonstrar a verdade real, para verificação contábil dos valores totais dos salários de contribuição e dos lançamentos contábeis considerados pela Auditoria;
- O lançamento apresenta-se com uma incongruência jurídica insanável, pois é subsidiado por preceitos revogados pela Lei nº 11.941/2009;
- O lançamento deve ser desconsiderado, pois não há tipificação de infração tributária prevista no parágrafo 5º do artigo 32, da Lei nº 8.212/91 e macula o contraditório, segundo o artigo 32-A da Lei citada e não intimado para esclarecimentos;
- Requer a desconsideração do lançamento por ausência de infração tributária e ausência de irregularidade nos recolhimentos dos tributos previdenciários.

DA CONCLUSÃO

- impugna expressamente os itens I (1.1; 1.2; 1.3); III (3.1); VI (6.1 – a,b,c,d,e,f);
- Requer preliminarmente a ineficácia do Auto de Infração, quanto a liberação da multa arbitrada ou sobrestamento desta;
- Seja determinada perícia oficial da Receita Federal do Brasil para: detectar as compensações dos créditos, dos parcelamentos e detectar os atos cooperativos.
- Requer a revogação, anulação e insubsistência do lançamento.

A DRJ/CGE, por unanimidade de voto, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

DA CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS SOBRE REMUNERAÇÃO AOS SEGURADOS EMPREGADOS NÃO DECLARADOS NA GFIP.

A contribuição para Terceiros (Salário de Educação, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE) da sociedade simples é exigível sobre as remunerações de segurados empregados lançados na contabilidade e não incluídas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP.

SALÁRIO INDIRETO - COMBUSTÍVEL - MANUTENÇÃO DE VEÍCULO - DESPESAS DIRETAS COM CONTRATOS.

É devida a contribuição a cargo da sociedade simples, destinada a seguridade social, quando a Autoridade Lançadora verifica nos lançamentos contábeis registros de salários indiretos e que a sociedade não comprova por documentos hábeis as reais despesas.

SALÁRIO IN NATURA. ALIMENTAÇÃO. SOCIEDADE SIMPLES NÃO INSCRITA NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Integram o salário de contribuição as parcelas pagas a título de alimentação, em desacordo com o PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, Lei nº 6.321/76.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Sobre o valor de crédito tributário constituído mediante lançamento de ofício é devido multa de 75%, não estando sua aplicação, relativamente à infração apurada, condicionada à existência de dolo, fraude ou simulação.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de piso em 22/4/2010 (fls. 276), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 20/5/2010 (fls. 279 e seguintes), por meio do qual devolve à apreciação deste Conselho parte das alegações já apresentadas quando da impugnação, insistindo nas seguintes teses:

1 – vício no auto de infração que descreveu os fatos, omitindo, contudo, a verdade real, não comprovando assim os fatos específicos que ensejaram a autuação, pois:

1.1 - o Auditor-Fiscal deixou de considerar a condição da empresa autuada, que emprega vigilantes, mas também possui no seu quadro vigilantes cooperados;

1.2 – ao tempo da fiscalização a empresa já havia informado à Receita Federal seus débitos, promovendo a denúncia espontânea, reconhecendo, pois, sua dívida e requerendo o parcelamento do montante, o que foi deferido;

1.3 – as bases de cálculos para empregados e cooperados são completamente diferentes, o que não foi considerado no relatório fiscal; as alíquotas aplicadas aos diferentes tipos de segurados não são as mesmas, logo os valores recolhidos e descritos na contabilidade da recorrida são diferentes; a condição de cooperativa não pode ser suprimida.

1.4 – a decisão recorrida não considerou os argumentos acima, de forma que ofendeu ao princípio da ampla defesa e do contraditório;

1.5 – o ônus da prova é daquele que alega;

2 – os relatórios fiscais e os anexos do lançamento não devem ser considerados, pois não individualizaram os cooperados/associados diretores e cooperados/associados vigilantes; nesse aspecto a decisão recorrida entendeu não prosperar a alegação uma vez que a contribuinte possui os documentos que deram origem aos fatos geradores e por isso é capaz de identificar e individualizar os segurados obrigatórios que não foram incluídos na GFIP; entretanto não se trata de domínio de documentos, mas de certeza da infração a ser lançada no respectivo auto; não há nos autos a certeza do que fora descrito; cabe a Administração apontar minuciosamente tais irregularidades, o que não o fez, devendo o lançamento ser anulado;

3 – quanto a multa, entende que a disposição legal apontada no auto de infração como infringida sequer existia no mundo jurídico, pois foi revogada pela Lei nº 11.941/2009..

4 – alega que também foi desconsiderada a denúncia espontânea efetuada por meio do parcelamento, uma vez que, mesmo que a decisão recorrida tenha admitido que os parcelamentos tenham sido deduzidos, não há qualquer comprovação, de forma que é necessária a realização de perícia contábil, postulando novamente pela anulação do auto de infração;

5 – insiste na necessidade de suspensão da multa, que somente poderia ser aplicada e cobrada após o julgamento final do presente recurso.

Em suma, pretende seja o lançamento declarado nulo em observância aos princípios da legalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório e verdade material.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de lançamento de multa por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 1991, prevista no § 5º do mesmo artigo, tendo em vista que a contribuinte deixou de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências 07/2004 a 12/2006.

No recurso, a contribuinte se insurge quanto ao lançamento das obrigações principais, discutidas nos Processos Administrativos Fiscais (PAF) nºs 14098.000188/2009-13, 14098.000189/2009-50 e 14098.000190/2009-84, já apreciados na sessão de julgamento de 3 de setembro de 2021, tendo esta turma julgado procedente os lançamentos das obrigações principais discutidas nos respectivos PAF, dando parcial provimento aos recursos apenas para determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferida pela Lei nº 11.941, 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. As decisões restaram assim ementadas:

PAF 14098.000188/2009-13:

COOPERATIVAS. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS EM GERAL.

Nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, as cooperativas são equiparadas às empresas em geral em relação aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestam serviços, e dessa forma devem recolher e informar em GFIP as contribuições previdenciária devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações pagas.

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRATAÇÃO DE COOPERADOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À COOPERATIVA. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Não se configura ato cooperativo a prestação de serviço executado por cooperado em proveito da própria cooperativa, na condição de empresa contratante, situação que sujeita a empresa às obrigações tributárias previstas na Lei nº 8.212, de 1991.

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO. COMBUSTÍVEL. MANUTENÇÃO DE VEÍCULO. DESPESAS DIRETAS COM CONTRATOS.

É devida a contribuição a cargo da cooperativa, destinada a seguridade social, quando a Autoridade Lançadora verifica nos lançamentos contábeis registros de salários indiretos pagos aos empregados, os quais a sociedade não comprova por documentos hábeis as reais despesas registradas.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve ser recalculada a multa conforme redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É válido o Auto de Infração que contém os elementos necessários para esclarecer acerca da obrigação tributária, descrevendo os documentos que deram suporte para a apuração do crédito, os fatos geradores das contribuições lançadas e as bases de cálculo

PAF 14098.000189/2009-50:

COOPERATIVAS. PAGAMENTO POR SERVIÇO PRESTADO POR CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE.

É de responsabilidade da cooperativa o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados aos empregados e aos contribuintes individuais que lhe prestarem serviço.

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO. COMBUSTÍVEL. MANUTENÇÃO DE VEÍCULO. DESPESAS DIRETAS COM CONTRATOS.

É devida a contribuição a cargo dos segurados empregados e contribuintes individuais, destinada a seguridade social, quando a Autoridade Lançadora verifica nos lançamentos contábeis registros de salários indiretos, os quais a sociedade não comprova por documentos hábeis as reais despesas.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve ser recalculada a multa conforme redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É válido o Auto de Infração que contém os elementos necessários para esclarecer acerca da obrigação tributária, descrevendo os documentos que deram suporte para a apuração do crédito, os fatos geradores das contribuições lançadas e as bases de cálculo.

PAF 14098.000190/2009-84:

COOPERATIVAS. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS EM GERAL. CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS.

Nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, as cooperativas são equiparadas às empresas em geral em relação aos segurados empregados que lhes prestam serviços, e dessa forma devem recolher e informar em GFIP as contribuições sociais devidas por lei a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações paga aos segurados empregados.

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO. COMBUSTÍVEL. MANUTENÇÃO DE VEÍCULO. DESPESAS DIRETAS COM CONTRATOS.

É devida a contribuição a cargo da cooperativa devida por lei a outras entidades e fundos, quando a Autoridade Lançadora verifica nos lançamentos

contábeis registros de salários indiretos pagos aos empregados, os quais a sociedade não comprova por documentos hábeis as reais despesas registradas.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve ser recalculada a multa conforme redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É válido o Auto de Infração que contém os elementos necessários para esclarecer acerca da obrigação tributária, descrevendo os documentos que deram suporte para a apuração do crédito, os fatos geradores das contribuições lançadas e as bases de cálculo.

Dessa forma, diante desses resultados, conclui-se que a contribuinte não cumpriu, nas competências do lançamento, a obrigação acessória prevista no inciso IV da Lei do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, de forma que correta a aplicação da multa prevista no § 5º do mesmo dispositivo legal.

A contribuinte alega que *“o Auto de Infração apresenta-se com uma incongruência jurídica insanável, pois é subsidiado por preceitos revogados nº 11.941 de 2009”* e ainda *“Quando o dispositivo legal não está vigente, deixa de atender o pressuposto necessário e indispensável do inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972”*, quer a contribuinte se referir ao fato de ter havido revogação, pela Lei nº 11.941, de 2009, de alguns dispositivos relativos a penalidades antes previstas na Lei nº 8.212, de 1991, de forma que entende que o auto de infração encontra-se eivado de vícios passíveis de anulação e por essa razão não há nem que se falar no princípio da multa mais benéfica se o auto não se constitui válido em sua origem.

Não assiste razão à contribuinte. Inicialmente, a mesma Lei nº 11.941, de 2009, que revogou alguns dos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, que estabeleciam penalidades, acrescentou a essa lei os arts. 32-A e 35-A, que trouxeram novas penalidades quando da constatação das mesmas infrações.

No caso concreto, o lançamento foi efetuado em julho de 2009, quando já vigoravam as alterações trazidas pela Lei nº 11.941, de 2009. Entretanto, o lançamento é referente a fatos ocorridos entre julho/2004 a dezembro/2006, portanto anteriores à vigência da referida lei. Diante da constatação da infração, o Auditor-Fiscal, ao aplicar a penalidade, considerou o que dispõe o art. 106, do CTN, aplicando a penalidade mais benigna em cada competência do lançamento:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No próprio Relatório Fiscal a autoridade lançadora esclarece que

Oportuno esclarecer que a Lei 11.941/09 alterou a Lei 8.212/91, introduzindo-lhe o art. 35-A, que trata da multa no caso de lançamento de ofício, conforme estabelecido no artigo 44 da Lei 9430/96 com a redação dada pela Lei 11488/07, como punição ao sujeito passivo pela falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração ou de declaração inexata (GFIP). A mencionada alteração modificou, portanto, para essa

infração, a punição anteriormente prevista no parágrafo 5º, do artigo 32, da Lei 8212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, associado à letra “a” do inciso “II” do artigo 35 da Lei 8212/91 com a redação da Lei 9876/99 (revogados pela Lei 11941/09). Por essa razão produziu-se o demonstrativo ANEXO 12 e 13, em anexo, que apura por competência a multa mais benigna, se a da Lei 8.212/91 antes ou depois das alterações introduzidas pela Lei 11941/09. Feita essa apuração, aplicou-se a multa mais benigna em respeito ao princípio da retroatividade benigna tributária, conforme previsto na letra “c” do inc. II da Lei 5172/66 (CTN - Código Tributário Nacional), nos levantamentos específicos conforme indicado no item “4” e seus sub-itens.

Assim, sendo mantidas as obrigações principais, mantém-se multa pelo seu descumprimento, nas competências em que lançadas.

Entretanto, a penalidade que se discute no presente processo estava antes prevista no § 5º do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo que revogado pela Lei nº 11.941, de 2009, sendo que esta mesma lei acrescentou à Lei nº 8.212, de 1991, o art. 32-A, que trata de nova penalidade quando da constatação da mesma infração que se discute; dessa forma, para fins de aplicação da retroatividade benigna, a multa ora em discussão deve ser comparada com aquela prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja,

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para que a seja aplicada a retroatividade benigna comparando-se as disposições do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme redação vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa mesma lei, dado pela Lei nº 11.941, de 2009.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva