



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.000701/2008-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.818 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente IDESA - INSTITUTO DE ENSINO SANTO ANTONIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNA FEDERAL.

Conforme declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal no RE 595.838/SP, paradigma da Tese de Repercussão Geral 166: “É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 8ª Tuma da DRJ/CPS, consubstanciada no Acórdão nº 05-26.831 (p. 203), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Cuida o presente crédito, lançado em processo principal 16045.000701/2008-28 referente ao Debcad n.º 37.156.366-6 referente às contribuições sociais incidentes sobre serviços prestados por cooperados, e processo apensado 16045.000700/2008-83, referente ao Debcad n.º 37.156.364-0, relativo a auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, conforme descrito a seguir.

Auto de infração por descumprimento de obrigação principal/AIOP

Debcad n.º 37.156.366-6

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, no montante de R\$ 68.450,31 (sessenta e oito mil quatrocentos e cinquenta reais e trinta e um centavos), relativo ao período de 01/2003 a 12/2004, compreendendo as contribuições devidas pela empresa incidentes sobre os valores dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, com fundamento no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, conforme consta do relatório fiscal do auto/AIOP, fls. 26/32.

As contribuições não foram declaradas em guias GFIP, configurando em tese a prática de sonegação de contribuição previdenciária, motivo pelo qual foi objeto de representação fiscal para fins penais/RFFP.

Os levantamentos abaixo discriminados foram apurados na contabilidade da empresa e notas fiscais de serviço examinadas, cópias por amostragem, fls.36/71:

Levantamento C00— Cooperativa Unimed sem GFIP – contribuições previdenciárias incidentes sobre o pagamento de serviços prestados pela cooperativa UNIMED Taubaté, aplicando-se o percentual de 15% sobre o valor dos atos cooperativos principais discriminados nas notas fiscais/fatura relacionadas no Anexo I;

Levantamento ODO- Cooperativa Uniodonto sem GFIP – contribuições previdenciárias incidentes sobre o pagamento de serviços prestados pela Cooperativa UNIODONTO, aplicando-se o percentual de 15% sobre 60% do valor bruto das notas fiscais relacionadas no Anexo II.

A autuada incluiu em guias GFIP parte dos valores pagos a cooperativa UNIMED, pois considerou como base de cálculo em regra apenas 30% sobre os atos cooperativos principais, sendo que os valores declarados e recolhidos em época própria não fazem parte do levantamento, e as guias de recolhimento foram discriminadas no relatório de Documentos Apresentados/RDA.

Auto de infração por descumprimento de obrigação acessória/AIOA

Debcad n.º 37.156.364-0

Crédito lançado no montante de R\$ 33.909,17 (trinta e três mil novecentos e nove reais e dezessete centavos) por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, e § 50, da Lei n.º 8.212/91, tendo em vista a apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social -GFIP, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, nas competências 01/2003 a 12/2004, conforme consta do "Relatório Fiscal da Infração", fl. 06, discriminados os valores não informados nas planilhas Anexo I e II, fls. 09/10.

A autuada não declarou em GFIP os valores pagos a Cooperativa odontológica UNIODONTO, conforme discriminado no Anexo II, e não informou o valor total pago a Cooperativa de trabalho UNIMED, informando somente 30% do valor dos atos principais descritos nas notas fiscais, conforme discriminado no Anexo I.

Em decorrência da infração praticada foi aplicada a penalidade prevista no artigo 32, § 50, da Lei n.º 8.212/91, c.c. artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, reajustada conforme artigo 373 do referido Regulamento, mediante a Portaria MPS/MF n.º 77, de 11/03/2008, correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite do § 4º do artigo 32, da Lei n.º 8.212/91, conforme planilha Anexo III, à fl. 11.

Não constam autuações anteriores em nome da empresa, não ocorreram circunstâncias agravantes da infração.

Após ciência pessoal das autuações em 04/12/2008, a empresa apresentou defesa ao auto principal, fls. 89/111, juntando documentos, fls. 112/121, alegando em síntese:

afirma que sobre a mesma matéria do presente lançamento (dados declarados na GFIP UNG UNIMED de Taubaté-GFIP) a administração se manifestou a favor da pretensão do contribuinte no LDC n.º 35.089.118-4, não cabendo novo lançamento sob matéria já revista, sob pena de ofensa a segurança jurídica, sendo que a decisão exarada no LDC fez coisa julgada, havendo prazo para a administração rever tal ato;

sustenta a inconstitucionalidade da cobrança em 100% dos atos principais descritos nas notas fiscais, estando correto o recolhimento e a apresentação das GFIP constando o montante de 30% dos atos principais, sendo que para se instituir nova base de cobrança de contribuição previdenciária é necessária lei complementar, sendo inconstitucional o artigo 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.876/99, por ofensa ao artigo 195, § 4º, da Constituição Federal/CF e ainda por ocorrência de bitributação pois a tomadora recolhe 15 % sobre o valor do serviço do cooperado e este deve recolher ainda a sua cota parte;

acrescenta que há parecer da Procuradoria Geral da República pela inconstitucionalidade do tributo em tela, na ADIN n.º 2594, sendo que a empresa recolheu o tributo e apresentou as guias GFIP de acordo com a Orientação Normativa n.º 20/2000, que se coaduna com o prescrito no artigo 195, inciso I, da CF/88;

defende que o período até dezembro/2003 foi atingido pela decadência a que diz respeito o artigo 150, § 40, do Código Tributário Nacional/CTN, colacionando decisões do conselho de contribuintes a respeito;

requereu ao final a insubsistência do auto de infração e subsidiariamente o reconhecimento da decadência em relação ao período de 01 a 12/2003.

Às fls.122/143, o contribuinte apresentou defesa ao auto de infração AIOA Debcad n.º 37.156.364-0, juntando documentos, fls.144/153, e alegando em síntese:

anuncia que em relação aos pagamentos efetuados a cooperativa Uniodonto serão oportunamente juntados os recolhimentos e guias GFIP retificadas, em relação a período posterior a 2003;

afirma que sobre a mesma matéria do presente lançamento (dados declarados na GFIP UNG UNIMED de Taubaté-GFIP) a administração se manifestou a favor da pretensão do contribuinte no LDC n.º 35.089.118-4, não cabendo novo lançamento sob matéria já revista, sob pena de ofensa a segurança jurídica, sendo que a decisão exarada no LDC fez coisa julgada, havendo prazo para a administração rever tal ato;

sustenta a inconstitucionalidade da cobrança em 100% dos atos principais descritos nas notas fiscais, estando correto o recolhimento e a apresentação das GFIP constando o montante de 30% dos atos principais, sendo que para se instituir nova base de cobrança de contribuição previdenciária é necessária lei complementar, sendo inconstitucional o artigo 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.876/99, por ofensa ao artigo 195, § 4º, da Constituição Federal/CF e ainda por ocorrência de bitributação pois a tomadora recolhe 15 % sobre o valor do serviço do cooperado e este deve recolher ainda a sua cota parte;

acrescenta que há parecer da Procuradoria Geral da República pela inconstitucionalidade do tributo em tela, na ADIN n.º 2594, sendo que a empresa recolheu o tributo e apresentou as guias GFIP de acordo com a instrução normativa que se coaduna com o prescrito no artigo 195, inciso I, da CF/88;

defende que o período até dezembro/2003 foi atingido pela decadência a que diz respeito o artigo 150, § 40, do Código Tributário Nacional/CTN, colacionando decisões do conselho de contribuintes a respeito;

pleiteia a aplicação do artigo 32-A, inciso II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 03/12/2008, em relação a Uniodonto e ainda a relevação da multa por ter retificado as guias GFIP e o mesmo em relação a Unimed e sua relevação em razão da insignificância.

requereu ao final a insubsistência do auto de infração e subsidiariamente o reconhecimento da decadência em relação ao período de 01 a 12/2003 e a aplicação da MP 449/08 e a relevação da multa.

À fl.159, o contribuinte requereu a juntada dos protocolos de envio de arquivos-conectividade social, referentes a retificação das GFIP de 2004, com suas respectivas GPS quitadas, cópias fls. 160/183, conforme já exposto em sua defesa inicial.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão n.º 05-26.831 (p. 203), conforme ementa abaixo reproduzida:

LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa tomadora de serviços é responsável pelo recolhimento de 15% incidente sobre a nota fiscal/fatura quando da prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

DECADÊNCIA.

Diante da inconstitucionalidade formal do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 expressa na Súmula n.º 8 do STF, aplica-se o prazo decadencial quinquenal estabelecido no Código Tributário Nacional.

RECOLHIMENTO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O pagamento de contribuições previdenciárias efetuado pelo sujeito passivo após o início da ação fiscal não pode ser considerado espontâneo, devendo ser exigido o tributo com seus consectários legais. Implica a procedência do lançamento formalizado de ofício, devendo ser deduzidos da exigência os valores objeto do recolhimento.

INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à Lei n.º 8.212/91, a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

INAPLICABILIDADE DA RELEVAÇÃO DA PENALIDADE.

Somente o cumprimento de todos os requisitos previstos no § 1º do artigo 291 do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 enseja a relevação da penalidade aplicada.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a lei superveniente quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 236), reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de processo principal 16045.000701/2008-28 referente ao DEBCAD n.º 37.156.366-6 referente às contribuições sociais incidentes sobre serviços prestados por cooperados e processo apensado 16045.000700/2008-83, referente ao DEBCAD n.º 37.156.364-0, relativo a auto de infração por descumprimento de obrigação acessória.

Conforme igualmente exposto linhas acima, assim está descrito o objeto dos referidos autos de infração:

Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal (AIOP)

DEBCAD n.º 37.156.366-6

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, no montante de R\$ 68.450,31 (sessenta e oito mil quatrocentos e cinquenta reais e trinta e um centavos), relativo ao período de 01/2003 a 12/2004, compreendendo as contribuições devidas pela empresa incidentes sobre os valores dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, com fundamento no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, conforme consta do relatório fiscal do auto/AIOP, fls. 26/32.

Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória (AIOA)

DEBCAD n.º 37.156.364-0

Crédito lançado no montante de R\$ 33.909,17 (trinta e três mil novecentos e nove reais e dezessete centavos) por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, e § 50, da Lei n.º 8.212/91, tendo em vista a apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social -GFIP, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, nas competências 01/2003 a 12/2004, conforme consta do "Relatório Fiscal da Infração", fl. 06, discriminados os valores não informados nas planilhas Anexo I e II, fls. 09/10.

A autuada não declarou em GFIP os valores pagos a Cooperativa odontológica UNIODONTO, conforme discriminado no Anexo II, e não informou o valor total pago a Cooperativa de trabalho UNIMED, informando somente 30% do valor dos atos principais descritos nas notas fiscais, conforme discriminado no Anexo I.

Em decorrência da infração praticada foi aplicada a penalidade prevista no artigo 32, § 50, da Lei n.º 8.212/91, c.c. artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, reajustada conforme artigo 373 do referido Regulamento, mediante a Portaria MPS/MF n.º 77, de 11/03/2008, correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite do § 4º do artigo 32, da Lei n.º 8.212/91, conforme planilha Anexo III, à fl. 11.

A Contribuinte, conforme igualmente exposto no relatório acima, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende, em seu recurso voluntário, os seguintes pontos:

(i) sobre a mesma matéria do presente lançamento, a administração se manifestou a favor da pretensão da Contribuinte no LDC n.º 35.089.118-4, não cabendo novo lançamento sob matéria já revista, sob pena de ofensa a segurança jurídica, sendo que a decisão exarada no LDC fez coisa julgada, havendo prazo para a administração rever tal ato;

(ii) inconstitucionalidade da cobrança em 100% dos atos principais descritos nas notas fiscais, estando correto o recolhimento e a apresentação das GFIP constando o montante de 30% dos atos principais, sendo que para se instituir nova base de cobrança de contribuição previdenciária é necessária lei complementar, sendo inconstitucional o artigo 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.876/99, por ofensa ao artigo 195, § 4º, da Constituição Federal/CF e ainda por ocorrência de bitributação pois a tomadora recolhe 15 % sobre o valor do serviço do cooperado e este deve recolher ainda a sua cota parte;

(iii) o período até dezembro/2003 foi atingido pela decadência a que diz respeito o artigo 150, § 40, do Código Tributário Nacional.

Pois bem!

A matéria em análise não comporta maiores discussões.

De fato, em relação às contribuições incidentes sobre os valores pagos a cooperativa de trabalho, à alíquota de 15%, previstas no artigo 22, inciso IV da Lei 8.212/1991, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, conforme se destaca da ementa da decisão proferida no RE n.º 595838/SP:

EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 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, § 4º 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. (RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe196 DIVULG 07102014 PUBLIC 08102014)

Em consequência, foi editada a Resolução Senado Federal n.º 10/2016, que suspendeu a execução do dispositivo inconstitucional.

Dessa forma, deve ser aplicado o art. 62, § 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, que estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543B e 543C do antigo CPC, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código Processual vigente deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, diante da inconstitucionalidade da norma legal que estabeleceu o fato gerador das contribuições lançadas, impõe-se o cancelamento integral do DEBCAD n.º 37.156.366-6, eis que referente à contribuição incidente sobre os valores pagos a cooperativa de trabalho, à alíquota de 15%, prevista no artigo 22, inciso IV da Lei 8.212/1991, declarado inconstitucional pelo STF, restando, assim, prejudicada a análise das demais razões recursais.

Com relação ao DEBCAD n.º 37.156.364-0, o qual, conforme já exposto linhas acima, trata-se de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória consubstanciada no dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, impõe-se, da mesma forma, o seu cancelamento integral.

Isto porque, o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária. Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento referente à autuação decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.

Neste espeque, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no DEBCAD referente ao descumprimento da obrigação principal e que, em relação a esta, os valores lançados foram integralmente cancelados nos termos acima declinados, impõe-se, por conseguinte, o cancelamento do DEBCAD n.º 37.156.364-0.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se integralmente os DEBCADs 37.156.366-6 e 37.156.364-0.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior