



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

Processo nº 18050.003335/2008-15
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-002.038 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente INSBOT - INSTITUTO BAHIANO DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA
SOCIEDADE SIMPLES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA
LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.

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

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

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário. Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - COOPERATIVAS DE TRABALHO -
CONTRATANTE - CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, IV, lei 8.212/1991. Desta forma, há a responsabilidade da empresa relativas a serviços prestados à contratante, por cooperados e por intermédio de cooperativa de trabalho.

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

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

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso, para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Ausente justificadamente o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA, Acórdão nº 15-17.953 - 5ª Turma, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação principal, AIOP nº. 37.059.687-0, com valor consolidado de R\$ 175.696,68.

Conforme o Relatório Fiscal, foi lançado pela fiscalização o Auto de Infração referente às contribuições devidas ao INSS, destinadas à Seguridade Social, relativas à contribuição das empresas em geral sobre a remuneração paga às cooperativas de trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal, o código de levantamento correspondente aos fatos geradores é:

- CM - Valores brutos das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela COOPERMED COOPERATIVA MÉDICA, CNPJ 40.537.96110001-54, a título de prestação de serviços médicos.

- PLA - Valores brutos das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela COOPPRO COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LIBERAIS AUTÔNOMOS E OUTROS, CNPJ 03.620.45810001-69, a título de prestação de serviços técnicos.

- SAU - Valores brutos das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela COOPERSAUDE COOPERATIVA DE SAÚDE E SERVIÇOS CORRELATOS, CNPJ 01.599.74810001-15, a título de prestação de serviços médicos.

Verificamos que nenhum valor pago à Cooperativa foi declarado na GFIP nas respectivas competências de vencimento.

O Relatório Fiscal discrimina os documentos que serviram de base ao lançamento:

- as Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelas cooperativas contratadas e confrontadas com os lançamentos contábeis do Livro Diário números 25, notas fiscais estas anexadas a este auto de infração da folha 91 a 129 folha.

- livros Diário e Razão relativo ao período de janeiro a dezembro/2004.

- Consulta ao CNIS — Cadastro Nacional de Informações Sociais — Resumo Mensal —GFIP por estabelecimento, no qual deve ser informado o montante dos valores brutos das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços emitidas pelas cooperativas no decorrer do mês, sobre o qual incide a contribuição de 15%. Constatamos que nas GFIPs não foram declaradas as bases de incidência bem como as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga às cooperativas de trabalho.

- *Contratos de Prestação de Serviços das cooperativas;*
- *Notas Fiscais de Serviços de Cooperativas;*
- *Balanço Patrimonial de 2006;*
- *CNPJ do INSBOT;*
- *Atas de Assembléia da eleição de Diretoria;*
- *Contrato Social, Alterações Contratuais; .*
- *Documentos pessoais dos sócios.*

O **período objeto do AIOP**, conforme o Relatório Fiscal, às fls. 26, é de **01/2004 a 12/2004**.

A Recorrente teve **ciência do AIOP no dia 09.06.2008**, conforme fls. 01.

Contra a autuação, a **Recorrente apresentou Impugnação** tempestiva, resumidamente, conforme Relatório da decisão de primeira instância:

Alega o contribuinte que esta norma (art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991) padece do vício de inconstitucionalidade por não corresponder a base de cálculo autorizada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, ressaltando que há ausência de norma regulamentando o fato ora questionado, isto é, serviço prestado por pessoa física através de cooperativa de trabalho.

Mencionando a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º e 4º Lei nº 8.212, de 1991, parágrafo único do art. 15, Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, alega ofensa ao art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, acarretando desestimulante contratação de serviços de cooperativas.

Prosseguindo seu arrazoado, a empresa alega impossibilidade de lei ordinária revogar uma lei complementar, visto a vedação contida no art. 195, caput e parágrafo 4º ressaltando que a contribuição contida no art. 22, inciso IV, para ter validade e eficácia teria que ter sido instituída por lei complementar, o que não ocorreu, onde, mencionando e • transcrevendo doutrina (Hugo de Brito Machado) discorre a respeito de lei complementar, e salienta que a Lei nº 9.876, de 1999, é inconstitucional por ferir o Princípio de Hierarquia da Lei, contido no art. 59 da Constituição Federal de 1988.

Recorrendo ao doutrinador TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR, o contribuinte discorre a respeito do Princípio da Segurança Jurídica, afirmando restar evidente que o legislador ao instituir esta contribuição social a cargo das cooperativas de trabalho o fez com a intenção de respaldar com maior segurança a instituição da referida contribuição.

Por fim, requer a desconstituição total deste Auto de Infração, visto a ilegalidade e inconstitucionalidade da exação exigida.

Após análise, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA, emitiu o Acórdão nº 15-17.953 - 5ª Turma, julgando procedente a autuação e mantendo a multa aplicada, conforme a Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - A empresa é obrigada a recolher quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

INCONSTITUCIONALIDADE - A declaração de inconstitucionalidade de lei é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Lançamento Procedente

Inconformada com a decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, combatendo a decisão de primeira instância e reiterando o aduzido em sede de Impugnação, em apertada síntese:

(i) da inconstitucionalidade da legislação (art. 22, IV, lei 8.212/1991) que fundamentou o presente Auto de Infração

(ii) Da impossibilidade de revogação de Lei Complementar por lei ordinária

(iii) Da inconstitucionalidade – possibilidade de apreciação pelo Fisco

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,
fls. 302.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 302.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(i) da inconstitucionalidade da legislação (art. 22, IV, lei 8.212/1991) que fundamentou o presente Auto de Infração

(ii) Da impossibilidade de revogação de Lei Complementar por lei ordinária

(iii) Da inconstitucionalidade – possibilidade de apreciação pelo Fisco

Analisemos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(ii) Da regularidade do lançamento.

Analisemos.

Nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Conforme o Relatório Fiscal, foi lançado pela fiscalização o Auto de Infração referente às contribuições devidas ao INSS, destinadas à Seguridade Social, relativas à contribuição das empresas em geral sobre a remuneração paga às cooperativas de trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal, o código de levantamento correspondente aos fatos geradores é:

- CM - Valores brutos das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela COOPERMED COOPERATIVA MÉDICA, CNPJ 40.537.96110001-54, a título de prestação de serviços médicos.

- PLA - Valores brutos das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela COOPPRO COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS

LIBERAIS AUTÔNOMOS E OUTROS, CNPJ 03.620.45810001-69, a título de prestação de serviços técnicos.

- SAU - Valores brutos das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela COOPERSAUDE COOPERATIVA DE SAÚDE E SERVIÇOS CORRELATOS, CNPJ 01.599.74810001-15, a título de prestação de serviços médicos.

Verificamos que nenhum valor pago à Cooperativa foi declarado na GFIP nas respectivas competências de vencimento.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOP nº 37.059.687-0 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura do AIOP nº 37.059.687-0)

Lei nº 8.212/91

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

IN MPS/SRP nº 03/2005

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

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

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

- A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes;*

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DD - Discriminativo do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);

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

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

e. REFISC – Relatório Fiscal.

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

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

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

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

Analisando-se o AIOP nº 37.059.687-0, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

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

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

(iii) Da multa aplicada

Analisemos.

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

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.

Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

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

Processo nº 18050.003335/2008-15
Acórdão n.º **2403-002.038**

S2-C4T3
Fl. 308

CONCLUSÃO

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

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro