



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.000934/2008-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-009.843 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de setembro de 2022  
**Recorrente** SCHLUMBERGER SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2006

RETIFICAÇÃO DE GUIA DE PAGAMENTO. REQUERIMENTO NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A impugnação ao lançamento não se constitui no meio apropriado para fins de requerimento de retificação de guia de pagamento, devendo ser adotado o procedimento definido na legislação.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN (Súmula CARF nº 148).

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Súmula CARF nº 101).

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

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

O art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, que prevê a incidência de contribuição previdenciária nos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. RE 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida.

**DECISÕES DEFINITIVAS DO STF E STJ. SISTEMÁTICA PREVISTA PELOS ARTIGOS 543B E 543C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.**

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF n.º 343/2015, art. 62 §2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C do Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869/73), deverão ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N.º 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N.º 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB N.º 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.**

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo do pedido de retificação de guia de pagamento, e na parte conhecida, afastar a decadência e dar-lhe parcial provimento, para excluir da base de cálculo da multa os valores pagos a cooperativas de trabalho e aplicar o disposto na portaria conjunta PGFN / RFB n.º 14, de 04 de dezembro de 2009. Votou pelas conclusões o conselheiro Wesley Rocha.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Joao Mauricio Vital, Mauricio Dalri Timm do Valle, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 255/275) interposto pelo Contribuinte em epígrafe, contra a decisão da 10ª Turma da DRJ/RJ1 (e-fls. 211/219), que julgou parcialmente procedente a impugnação contra o Auto de Infração - Debcad n.º 37.157.988-0 (e-fls. 3/13), CFL 68, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2006

Descumprimento de obrigação acessória.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Arguição de inconstitucionalidade

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

Penalidade - princípio do não confisco.

Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

Produção de provas.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

Retificação.

Retifica-se auto de infração quando a impugnação demonstra que foram incluídos valores indevidamente no cálculo da multa.

Retroatividade de norma benigna.

O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente à época da infração com os termos da Lei no 11.941/2009.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem descreverem os fatos e alegações de impugnação, adoto o relatório do acórdão recorrido, que transcrevo a seguir.

#### DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração (AI DEBCAD n.º 37.157.988-0, CFL 68), lavrado contra a empresa acima identificada, em 03/06/2008, no montante de R\$ 743.692,83.

#### 2. Conforme Relatórios Fiscais da Infração e da Aplicação da Multa (fls. 17/21):

2.1. A interessada deixou de declarar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, a totalidade das contribuições devidas incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais a seu serviço, bem como a totalidade das contribuições devidas incidentes sobre os valores pagos à cooperativas de trabalho, no período de 01/2003 a 09/2006. Tal fato constituiu infração ao artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528/1997, combinado com o artigo 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999;

2.2. A multa aplicada, foi apurada conforme previsto no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, combinado com os artigos 284, inciso II (com redação dada pelo Decreto 4.729/2003) e, artigo 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, atualizada pela Portaria MPS/MF n.º 77/2008;

2.3. Não foram configuradas a circunstância agravante nem a atenuante previstas nos artigos 290 e 291, respectivamente, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

#### DA IMPUGNAÇÃO

3. A interessada manifestou-se (fls. 86/100), trazendo as alegações a seguir reproduzidas em síntese:

3.1. É indevida a cobrança feita, pois, a Constituição da República não chancela a exigência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos de serviços prestados por Cooperativas.

3.2. Da listagem dos contribuintes individuais constam dez pessoas físicas que não são profissionais autônomos, pois, Eloísa Elena Gomes da Silva e Mariano Manoel Mendez Salguero, são empregados da impugnante, como comprovam as respectivas fichas de registro funcional anexas;

3.3. As outras oito pessoas físicas (Alcileide Evangelista Diniz, Ana Karine de Jesus Prata, Dilermando Barreto Rocha, Maria Pereira C. Rocha, Oneida Moratório, Rafaela Damasceno Braga, Rosana Lavigne Halla e Vanderlei), constantes da listagem são locadores de imóveis utilizados por empregados da impugnante, conforme se demonstra com três dos contratos já encontrados;

3.4. Os contratos relativos aos outros cinco proprietários serão juntados aos autos tão logo localizados, pelo que protesta pela concessão do prazo de 60 dias para a juntada dos cinco contratos restantes;

3.5. Em relação às demais pessoas físicas arroladas, que efetivamente prestaram serviços na condição de autônomos, a impugnante deixa de apresentar impugnação, pois já promoveu o recolhimento da multa com redução de 50%, conforme comprova guia anexa;

3.6. Os valores que uma sociedade empresária paga a Cooperativas não constitui fato gerador de contribuição previdenciária - e, por isso mesmo, não deve constar da GFIP;

3.7. A contribuição previdenciária da empresa incide, para além da receita ou do lucro, sobre os valores por ela pagos à pessoa física, exclusivamente. Sendo as Cooperativas pessoas jurídicas, fica patente a inconstitucionalidade da exigência;

3.8. É, portanto, flagrantemente incompatível com a Constituição da República a exigência de contribuição previdenciária da empresa sobre os valores pagos a pessoa jurídica. Trata-se de inequívoca inconstitucionalidade material;

3.9. A assimetria entre a referida exigência e a Constituição da República não é apenas material, senão que também é formal. Isto porque o diploma legal que instituiu tal exigência, é uma lei ordinária, o que contraria por completo os artigos 195, § 40, e 154, inciso I, ambos da Constituição da República, que, conjugados, afastam qualquer dúvida no sentido de que só lei complementar poderia criar outras contribuições à Seguridade Social;

3.10. Inexiste o dever legal da Impugnante contribuir para a Previdência Social com base nos valores pagos a Cooperativas, tampouco de se cogitar do dever de declarar tais valores na GFIP;

3.11. Na eventualidade de virem a ser superados os argumentos já apresentados, seria forçoso o reconhecimento da irrazoabilidade da multa aplicada - 100% do valor da contribuição;

3.12. Ao aplicar a pena prevista no artigo 32, § 50, IV, da Lei 8.212/91 c/c artigos 284, II, 292 e 373 do Decreto 3.048/99, a exigência em tela perpetrou clara violação aos princípios do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade;

3.13. Em razão de todo o exposto, requer que seja reconhecida a inconsistência do auto de infração ora questionado, cujo cancelamento se pede.

A decisão de primeira instância julgou parcialmente procedente a impugnação e retificou a penalidade inicialmente aplicada, conforme excertos do voto, que copio a seguir:

Da retificação

14. Outrossim, verifica-se a necessidade de se retificar a penalidade inicialmente aplicada, eis que na impugnação a autuada apresentou documentos para comprovar que alguns pagamentos não tratam da retribuição pela prestação de serviços de profissionais autônomos, senão vejamos;

14.1. Juntou cópia da ficha de registro de Eloísa Elena Gomes da Silva e Mariano Manuel Mendez Salguero (fls. 128/132), comprovando que os mesmos são empregados da empresa. Em consulta ao sistema GFIP WEB constatamos que eles constam das respectivas GFIP como empregados, pelo que procedemos a retificação dos pagamentos efetuados nas competências 01/2006 a 09/2006 para Eloísa e 01/2006 a 05/2006 para Mariano;

14.2. Apresentou um contrato de locação de imóvel entre a autuada (locatário) e Oneida Muratori Portugal de Oliveira (locador), para o período de 11/2004 a 05/2007 (fls. 133/140), assim, procedemos a exclusão dos valores pagos no período de 01/2005 a 12/2005;

14.3. Também foi apresentada uma requisição de cheque em nome de Rafaela Damasceno Braga, para pagamento de aluguel referente ao mês de julho/2004, bem como um contrato de aluguel de imóvel, para o período de 07/2003 a 06/2005 (fls. 141/150), portanto, os valores apurados referente às competências 08/2003 e 09/2003, serão excluídos da penalidade aplicada;

14.4. Quanto ao contrato de aluguel apresentado em nome de Rosana Lavigne Balla, refere-se ao período de 08/2005 a 01/2008 (fls. 151/159), enquanto os pagamentos efetuados a Rosana Lavigne Balla, objeto do presente, referem-se aos meses de 09/2003 e 11/2003, assim, não retificaremos a penalidade em relação a estes pagamentos;

14.5. Declara que reconhece a infração em relação a alguns contribuintes individuais (fls. 120/127), no total de 267.893,75, pelo que promoveu o recolhimento da multa com redução de 50%, conforme GPS no valor de 135.232,77 (fls. 160).

(...)

16. Assim, após exclusão dos valores das penalidades citadas no item 14, incluídos indevidamente, passa a ser exigível a multa no valor de R\$ 693.654,75, conforme tabela abaixo:

Comp	Contribuição não declarada		Total da Contribuição	Lim. máximo da multa	Multa aplicada
	Cooperativas	C Individual			
jan/03	3.249,18	2.030,54	5.279,72	43.921,15	5.279,72
fev/03	8.670,12	3.297,33	11.967,45	43.921,15	11.967,45
mar/03	6.138,38	2.028,50	8.166,88	43.921,15	8.166,88
abr/03	4.873,84	2.461,47	7.335,31	43.921,15	7.335,31
mai/03	3.119,12	3.998,06	7.117,18	43.921,15	7.117,18
jun/03	5.730,26	7.041,59	12.771,85	43.921,15	12.771,85
jul/03	3.706,75	11.255,20	14.961,95	43.921,15	14.961,95
ago/03	3.252,56	4.430,03	7.682,59	43.921,15	7.682,59
set/03	8.200,86	11.395,56	19.596,42	43.921,15	19.596,42
out/03	4.213,17	15.667,32	19.880,49	43.921,15	19.880,49
nov/03	1.820,28	3.343,33	5.163,61	43.921,15	5.163,61
dez/03	1.901,38	5.091,16	6.992,54	43.921,15	6.992,54
jan/04	11.281,87	6.384,15	17.666,02	43.921,15	17.666,02
fev/04	8.058,50	10.258,90	18.317,40	43.921,15	18.317,40
mar/04	11.342,92	9.719,18	21.062,10	43.921,15	21.062,10
abr/04	6.691,75	7.596,80	14.288,55	43.921,15	14.288,55
mai/04	8.658,45	8.108,49	16.766,94	43.921,15	16.766,94
jun/04	11.040,24	9.214,51	20.254,75	43.921,15	20.254,75
jul/04	7.813,74	8.481,49	16.295,23	43.921,15	16.295,23
ago/04	6.383,72	5.847,19	12.230,91	43.921,15	12.230,91
set/04	12.533,41	9.281,29	21.814,70	43.921,15	21.814,70
out/04	11.410,11	4.944,97	16.355,08	43.921,15	16.355,08
nov/04	8.907,66	6.282,38	15.190,04	43.921,15	15.190,04
dez/04	3.146,91	5.846,65	8.993,56	43.921,15	8.993,56
jan/05	16.138,51	7.104,26	23.242,77	43.921,15	23.242,77
fev/05	11.250,67	4.768,86	16.019,53	43.921,15	16.019,53
mar/05	9.609,17	4.727,87	14.337,04	43.921,15	14.337,04
abr/05	8.105,14	5.255,46	13.360,60	43.921,15	13.360,60
mai/05	10.440,13	5.080,01	15.520,14	43.921,15	15.520,14
jun/05	10.272,10	5.468,52	15.740,62	43.921,15	15.740,62
jul/05	13.842,78	4.320,12	18.162,90	43.921,15	18.162,90
ago/05	13.049,62	7.994,78	21.044,40	43.921,15	21.044,40
set/05	10.229,08	2.722,35	12.951,43	43.921,15	12.951,43

Comp	Contribuição não declarada		Total da Contribuição	Lim. máximo da multa	Multa aplicada
	Cooperativas	C Individual			
out/05	12.780,32	5.472,90	18.253,22	43.921,15	18.253,22
nov/05	11.299,19	6.663,60	17.962,79	43.921,15	17.962,79
dez/05	15.076,38	8.417,88	23.494,26	43.921,15	23.494,26
jan/06	11.630,55	14.374,67	26.005,22	43.921,15	26.005,22
fev/06	11.282,79	5.670,06	16.952,85	43.921,15	16.952,85
mar/06	10.573,82	6.032,34	16.606,16	43.921,15	16.606,16
abr/06	5.704,48	4.300,09	10.004,57	43.921,15	10.004,57
mai/06	10.565,42	7.125,24	17.690,66	43.921,15	17.690,66
jun/06	9.754,10	2.471,96	12.226,06	43.921,15	12.226,06
jul/06	15.771,22	3.805,92	19.577,14	43.921,15	19.577,14
ago/06	12.852,36	1.830,02	14.682,38	43.921,15	14.682,38
set/06	18.753,54	4.915,20	23.668,74	43.921,15	23.668,74
<b>Total</b>	<b>411.126,55</b>	<b>282.528,20</b>	<b>693.654,75</b>		<b>693.654,75</b>

Quanto ao pedido de aplicação da multa mais benéfica, assim se manifesta o acórdão recorrido:

Da nova sistemática na aplicação da multa:

17. Cumpre-nos ainda esclarecer que foi publicado no DOU de 04.12.2008 a Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, a qual, entre outras providências, altera a Lei n.º 8.212/1991, promovendo substanciais alterações no cálculo e aplicação da multa para o fundamento legal da infração objeto deste lançamento.

18. No regime anterior à edição da MP 449/2008, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições a saber:

18.1. uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º, da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528/1997 e;

18.2. outra consistindo em multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei n.º 8.212/1991 com a redação da Lei n.º 9.876/1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

19. No regime estabelecido pela MP 449/2008, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o quantum não recolhido com a devida multa) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

20. Como se observa, a multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória.

21. Sendo assim, as duas infrações, relativamente à obrigação principal e obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, de Lei n.º 9.430, de 1996.

22. Desse modo, entendemos a necessidade de haver um cotejo entre os valores da multa aplicada no presente Auto de Infração de Obrigação Acessória, com a multa aplicada no Auto de Infração da Obrigação Principal n.º 37.157.990-2 (contribuição incidente sobre o pagamento à cooperativa de trabalho), para a aplicação da multa nos moldes do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996.

23. Ocorre, contudo, que as multas, de acordo com a legislação anterior, são definidas conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado. Dessa forma, somente no momento do pagamento é que a multa mais benéfica pode ser quantificada. Assim, durante a fase do contencioso administrativo, de primeira instância, não há como se determinar a multa mais benéfica, haja vista que o pagamento do AI 37.157.990-2, ainda não foi postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 35 da Lei n.º 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, que estabelece que as multas de mora valem para o momento do pagamento, impedindo que a comparação seja realizada antes desse fato.

24. Em face do acima exposto, apesar de estar correto o procedimento adotado pelo auditor fiscal em proceder ao lançamento, tendo por base o normativo vigente à época

da lavratura do presente AI, entendemos que a comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica para o contribuinte, nos termos do artigo 106 do CTN, só poderá se operacionalizar quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerado todos os processos conexos, na comparação das multas.

25. Outrossim, no caso de inexistência de lançamento de ofício, seja por recolhimento das contribuições devidas, seja por extinção do crédito tributário, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória se dá de forma isolada, nos termos do artigo 32-A, da Lei n.º 8.212/1991. Portanto, para o período de 01/2003 a 05/2003, considerado decadente no AI n.º 37.157.990-2, além da parte referente às contribuições incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais (Anexo 1, fls. 22/36), que não foi objeto de lançamento de ofício, a multa será calculada acrescentando-se R\$ 20,00 por grupo de dez informações erradas ou omitidas na GFIP, tendo por limite mínimo, por competência, o valor de R\$ 500,00.

26. Assim, considero procedente em parte o presente crédito tributário, com as adequações necessárias à obediência da retroatividade da multa mais benigna.

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/09/2010 (e-fl.222), o contribuinte interpôs em 25/10/2010 recurso voluntário (e-fls. 255/275), no qual alega em síntese:

- que seja determinada a retificação de ofício da guia de pagamento parcial da autuação em tela;

- reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2003, nos termos do artigo 150, do parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional;

- inconstitucionalidade da contribuição previdenciária do art. 22, inciso IV da Lei 8.212/1991, conforme decisões do STF que cita no recurso;

- pede a aplicação da retroatividade benigna em razão da edição da Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, que alterou as multas previstas na Lei n.º 8.212/91;

- requer que o presente processo administrativo seja julgado juntamente com o processo n.º 18471000934/2008-26, que discute a obrigação principal relativa a estes autos, para que se reconheça a aplicabilidade da retroatividade benigna, nos termos do artigo 106 do CTN.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 2301-009.843 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 18471.000934/2008-26

## **Voto**

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo, porém conheço dele apenas parcialmente, pois não conheço do pedido de retificação da guia de pagamento parcial.

Consoante já exposto no acórdão recorrido, o acerto do recolhimento para a apropriação ao presente processo foge à competência dos órgãos julgadores de primeira e segunda instâncias.

Eventuais pagamentos feitos indevidamente, devem seguir o rito próprio na unidade de origem para o processamento da retificação. A impugnação ao lançamento não se constitui no meio apropriado para fins de requerimento de retificação de guia de pagamento.

### **Preliminares**

#### **Decadência**

O recorrente pleiteia o reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2003, invocando para tanto a regra contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Cuida o presente lançamento de multa por descumprimento de obrigações acessórias, instituídas na forma do disposto no art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

A matéria em discussão é a decadência, sendo que o litígio envolve as competências de 01/2003 a 05/2003 e a ciência da autuação ocorreu em 05/06/2008 (e-fl. 03).

Acerca do tema, aplico o entendimento pacificado no âmbito do CARF, consoante se extrai do Enunciado de Súmula CARF n.º 148, abaixo transcrito:

Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial tem como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme consta da Súmula CARF n.º 101, com segue:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Destarte, considerando-se que o Contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 05/06/2008, e que os fatos geradores ora tratados ocorreram no período de 01/2003 a 09/2006, aplicando-se o art. 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência da obrigação acessória lançada.

### Mérito

Consoante já relatado, o recorrente deixou de declarar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, **a totalidade das contribuições devidas incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais a seu serviço**, bem como a totalidade das **contribuições devidas incidentes sobre os valores pagos à cooperativas de trabalho**, no período de 01/2003 a 09/2006.

Tal fato constituiu infração ao artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528/1997, combinado com o artigo 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

### Contribuintes Individuais

Em relação à penalidade incidente sobre a remuneração paga a contribuintes individuais, o recorrente em sede de impugnação reconhece a infração de parte deles (fls. 120/127), no total de 267.893,75, e informa que promoveu o recolhimento da multa com redução de 50%, conforme GPS no valor de 135.232,77 (fls. 160).

O acórdão recorrido promoveu a retificação de parte da multa aplicada, conforme excertos que copio novamente a seguir.

14.1. Juntou cópia da ficha de registro de Eloísa Elena Gomes da Silva e Mariano Manuel Mendez Salguero (fls. 128/132), comprovando que os mesmos são empregados da empresa. Em consulta ao sistema GFIP WEB constatamos que eles constam das respectivas GFIP como empregados, pelo que procedemos a retificação dos pagamentos efetuados nas competências 01/2006 a 09/2006 para Eloísa e 01/2006 a 05/2006 para Mariano;

14.2. Apresentou um contrato de locação de imóvel entre a autuada (locatário) e Oneida Muratori Portugal de Oliveira (locador), para o período de 11/2004 a 05/2007 (fls. 133/140), assim, procedemos a exclusão dos valores pagos no período de 01/2005 a 12/2005;

14.3. Também foi apresentada uma requisição de cheque em nome de Rafaela Damasceno Braga, para pagamento de aluguel referente ao mês de julho/2004, bem como um contrato de aluguel de imóvel, para o período de 07/2003 a 06/2005 (fls. 141/150), portanto, os valores apurados referente às competências 08/2003 e 09/2003, serão excluídos da penalidade aplicada;

14.4. Quanto ao contrato de aluguel apresentado em nome de Rosana Lavigne Balla, refere-se ao período de 08/2005 a 01/2008 (fls. 151/159), enquanto os pagamentos efetuados a Rosana Lavigne Balla, objeto do presente, referem-se aos meses de 09/2003 e 11/2003, assim, não retificaremos a penalidade em relação a estes pagamentos;

Em sede de recurso, os valores mantidos pela decisão recorrida não foram objeto de contestação pelo recorrente. Desta forma, de matéria não expressamente recorrida resulta definitividade do crédito tributário na esfera administrativa.

## Cooperativa de Trabalho

De acordo com o relatório fiscal de e-fls. 19/23, parte da multa aplicada teve como fato gerador a prestação de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme previsto no inc. IV do art. 22 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 9876/99, que era assim redigido:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

IV - 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. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (Execução suspensa pela Resolução nº 10, de 2016)

Discute-se no recurso se são inconstitucionais as contribuições então previstas no art. 22, IV, da Lei 8212/91, com redação da Lei 9876/99, de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados à empresa por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Ocorre que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do citado dispositivo (RE nº 595838/SP, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23 de abril de 2014). Segue a ementa da decisão:

EMENTA 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 nº 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 nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 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 nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.** (RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014) (grifei)

Foi inclusive negada a modulação dos efeitos da decisão, conforme se vê na ementa abaixo:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. 1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. 5. Embargos de declaração rejeitados.(RE 595838 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)

No âmbito do legislativo, foi editada a Resolução Senado Federal nº 10/2016, para "suspender" a execução do dispositivo inconstitucional.

De acordo com o artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

É este o caso e, reproduzindo a decisão da Suprema Corte, cumpre afastar a exigência das contribuições apuradas no presente auto de infração, diante da inconstitucionalidade do dispositivo legal que lhe dava fundamento.

### **Retroatividade Benigna**

Em relação ao pedido veiculado de realização do comparativo da multa mais benéfica deve-se observar o disposto na portaria conjunta PGFN / RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009.

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL e o SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhes conferem o art. 72 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 257 de 23 de junho de 2009, e o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e nos arts. 26 e 57 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resolvem:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

**Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).**

**§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).**

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

**Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.**

**§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.**

**§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.**

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Art. 6º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

No tocante aos pagamentos efetuados após a ciência do auto de infração informados no recurso voluntário, importa esclarecer, que cabe à unidade preparadora a análise e apropriação dos referidos valores, quando da liquidação do auto de infração.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo do pedido de retificação de guia de pagamento, e na parte conhecida, afastar a decadência, e dar-lhe parcial provimento, para excluir da base de cálculo da multa o valores pagos à cooperativas de trabalho e aplicar o disposto na portaria conjunta PGFN / RFB n.º 14, de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes