



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

Processo nº 19515.002037/2010-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.772 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2013
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS NA ÁREA DA SAÚDE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 03/11/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos.

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuno e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto em lei.

DECADÊNCIA PARCIAL. ARTS 45 E 46 LEI 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA VINCULANTE 08 do STF.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso

administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para exclusão das contribuições apuradas até a competência 06/2005, inclusive, nos termos do art. 150, §4º, do CTN e para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais-cooperados, que deveriam ter sido arrecadadas pelo empregador e não foram integralmente repassadas em época própria à Previdência Social. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 01/2005 a 12/2005.

O Relatório Fiscal (fls. 44/54) informa que a empresa enquadra-se como cooperativa de trabalho (categoria 17), que presta serviço a empresas, cujo encargo previdenciário é transferido para o tomador dos serviços, já que apenas intermedeiam o trabalho dos seus associados, ou seja, funcionam como meras agenciadoras das atividades dos cooperados, que mantém, na relação sua condição de contribuintes individuais. Assim, a cooperativa de trabalho é obrigada a descontar onze por cento do valor da quota distribuída ao cooperado por serviços por ele prestados por seu intermédio, mediante desconto da remuneração paga, devida ou creditada a este segurado, e recolher o produto arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que a empresa não apresentou os recibos referente pagamentos aos segurados cooperados e a relação individualizada dos mesmos (Nome, CPF, PIS, Valor pago, Valor retido do INSS), bem como a respectiva Folha de Pagamento, a cooperativa foi autuada, conforme Código de Fundamentação Legal 35 e 38. A cooperativa informou que não apresentou referida documentação, pois não os tem, conforme declaração anexa ao processo. Com relação a documentação entregue, constatou a fiscalização que a autuada não procedeu conforme a legislação no que toca a base de cálculo, pois a cooperativa descontou e recolheu a contribuição dos segurados apenas sobre a base de cálculo declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP), não o fazendo sobre a totalidade dos pagamentos efetuados aos segurados cooperados, ou seja, sobre a conta contábil número 2.1.5.0001= Cooperados (prólabore) no valor de R\$ 906.961,96. Assim, diante da constatação dos fatos geradores acima relatados não terem sido declarados em GFIP, sofreu imposição de penalidades legais, com a emissão de AI com base no Código de Fundamento Legal 68, bem como AI CFL 59, já que a Autuada deixou de arrecadar mediante desconto as contribuições dos segurados.

O presente levantamento foi feito por aferição, pois segundo as informações constantes no relatório fiscal, a autuada não apresentou os documentos/recibos solicitados pela fiscalização, referentes aos lançamentos efetuados em suas contas contábeis com base em seus Livros Diários, bem como deixou de individualizar os segurados cooperados. Os valores apurados referem-se as contribuições dos segurados, verificados na contabilidade (conta 2.1.5.0001=Cooperados – PróLabore), com incidência da alíquota de 11%. Em seguida os valores apurados na aplicação da referida alíquota, foram deduzidos das contribuições dos segurados declaradas em GFIP, tendo como resultados o valor total não declarado em GFIP. Informa, ainda, a fiscalização que foi subtraído do valor não declarado em GFIP, período 01/2005 a 12/2005, as GPS apresentadas pela empresa. Registra também que os valores apurados no presente lançamento não se enquadram na legislação referente as sobras dos atos cooperados.

(fl.01). A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 12/07/2010

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 80/134), alegando, em síntese, que:

1. **Da Decadência.** Parte dos valores não podem mais ser exigidos ante a ocorrência da DECADÊNCIA, conforme dispõe o artigo 150, §§ 1º e 4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, a disposição legal é claro ao dizer que, uma vez que antecipado o pagamento, a Fazenda Pública possui prazo de 05 anos, contados do fato gerador, para homologar o lançamento. Se decorrer esse prazo, considera-se extinto o crédito tributário. Fez o recolhimento antecipado da contribuição previdenciária sob análise, como se pode observar do próprio Relatório do Sr. Auditor-Fiscal. Salienta que os recolhimentos feitos em GPS foram utilizados para compor o suposto saldo a pagar (Coluna "F" - pág. 06 do Relatório). Outrossim, vale mencionar que o Contribuinte somente foi intimado do presente Auto de Infração em 12.07.2010, data em que houve a constituição do crédito tributário, ora exigido. Assim, Fazenda Pública não pode mais exigir os supostos valores devidos do período que compreende janeiro a junho de 2005, na medida em que transcorram mais de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (houve recolhimento antecipado nesses meses); e 2.3. o prazo de 05 anos para a constituição do crédito tributário prevista no Código Tributário Nacional também se aplica as contribuições previdenciárias, nos termos da Súmula Vinculante nº 8, razão pela qual requer a extinção do crédito tributário exigido no presente auto relativo ao período de janeiro a junho de 2005, com fundamento no art.150, §§1º e 4º c/c o art.156,V, ambos do CTN;

2. **Da não incidência de contribuição previdenciária sobre sobras distribuídas aos cooperados.** A remuneração é o valor obtido pelo trabalhador como retribuição de seu trabalho. No caso do cooperado é a quantia a ele paga pela consecução de seus serviços. Tal definição é ratificada pelo artigo 285 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2.005, vigente a época dos fatos geradores. Ocorre, porém, que o enunciado prescritivo veiculado pelo artigo 287 da mesma Instrução Normativa, amplia a base de cálculo da contribuição devida pelo contribuinte individual, abrangendo valores alheios a remuneração do cooperado. O artigo 287, inciso II, *in fine*, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2.005 (vigente época dos fatos geradores), determina que a base de cálculo da contribuição devida pelo contribuinte individual, sócio de cooperativa, é composta, inclusive, por todos os resultados distribuídos aos cooperados, desde que decorrentes de suas atividades laborativas. Assim, Todos os "resultados" obtidos das sociedades cooperativas são denominados "sobras". Para que se entenda a correta definição de "sobras" deve-se compreender dois princípios intimamente ligados, que informam a atividade cooperativista: o preceito da "dupla qualidade" e a proibição de obtenção de lucros, sobre os atos cooperativos (arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71), ou seja, uma cooperativa é sociedade composta por pessoas que se obriguem a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade

econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro. O objetivo da cooperativa é prestar serviços a seus associados. A cooperativa presta serviços a seus cooperativados, sem intuito lucrativo. Nesse sentido, os cooperados são, a um só tempo, "clientes" e "donos" da sociedade, o que é denominado princípio da "dupla qualidade". É natural que, sendo assim, a sociedade não possa lucrar sobre seus "clientes", ou seja, seus associados, pela simples razão de que a ninguém caberia lucrar sobre si mesmo. Na sociedade cooperativa as despesas são arcadas pelos próprios cooperados. É o que se infere do artigo 80 da Lei nº 5.764/71. Com relação aos gastos extraordinários ou imprevistos, esclarece que estes são sempre suscetíveis de virem à tona, o que vinha inviabilizando a atividade cooperativista, na medida em que, por vezes, as sociedades estavam desprovidas de recursos suficientes para sustentar suas atividades. Diante de tal situação, passou-se a incorporar uma margem de segurança sobre a taxa de administração cobrada do cooperado, o que permitiu a sobrevivência do sistema cooperativo. Portanto, a legislação, prevendo tal mecanismo, e com intuito de resguardar os princípios cooperativistas, determinou que todos os valores excedentes, apurados ao final do período, fossem devolvidos aos cooperativados, como se infere do artigo 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764/71. As sobras nada mais são do que os valores excedentes referentes aos recursos disponibilizados pelos cooperados às cooperativas e que não foram utilizados pela sociedade, devendo, portanto, ser devolvidos aos associados. Assim, na acepção jurídica do termo, não representam qualquer ganho patrimonial para o cooperativado: trata-se de mera devolução de valores por eles disponibilizados às cooperativas;

3. **Da Multa e dos Juros.** Sendo indevido o valor principal, as multas e juros tornam-se totalmente descabidas, eis que não se configura suas hipóteses de aplicação, conforme dispõe o art. 113, §1º do CTN. Sendo assim, tais valores devem ser plenamente afastados, haja vista a nulidade do crédito tributário;
4. **Da ausência de responsabilidade das pessoas citadas no Relatório de Vínculo.** A responsabilidade seja ela solidária ou subsidiária, imputada aos sócios só ocorrem em alguns casos restritos, previstos nos arts. 134 e 135, ambos do Código Tributário Nacional. Salienta, que no presente caso, quando se analisa a possibilidade de se enquadrar os sócios como responsáveis tributários deve-se observar, atentamente, a hipótese remetida no inciso VII do art. 134 do CTN. Portanto, os sócios da sociedade de pessoas, se responsabilizam nos atos que intervierem ou se omitirem, o que não ficou demonstrado, gerando uma insubsistência na infração. Quando se analisa o caput do artigo 135 do Código Tributário Nacional, percebe-se que o referido dispositivo legal remete-se em casos em que há atos praticados com excesso de poderes ou infrações de lei, contrato social ou estatutos. Sobre o tema, muito relevantes são os ensinamentos, na obra Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, de Renato Lopes Becho, na página 174, que citando a insigne jurista Misabel Derzi, afirma que "o

artigo 135 aplica-se aos casos de condutas dolosas, enquanto as do artigo 134 comportam, quando muito, culpa levíssima";

5. **DO PEDIDO.** Diante do exposto, requer seja recebida e provida a presente impugnação, com reconhecimento da nulidade do auto. E caso entendam pela manutenção da cobrança, solicita o reconhecimento da decadência para o período 01/2005 a 06/2005. Requer, ainda, a exclusão de quaisquer responsabilidades dos sócios e contadores elencados no relatório de vínculos. Por fim, solicita que todas as publicações sejam realizadas em nome de Alvaro Trevisoli, inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil, Seção São Paulo, sob o nº 108.491, com escritório na Avenida Paulista nº 352, conjunto 55, Bairro Bela Vista, na Capital do Estado de São Paulo, Cep: 01310905.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP1 – por meio do Acórdão 16-36.160 da 14ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 141/154) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso (fls. 159/182), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em São Paulo/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A Recorrente alega que seja declarada a extinção do crédito tributário, pois os supostos créditos levantados pela fiscalização estariam fulminados pelo instituto jurídico da decadência até a competência, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Pelos motivos a seguir delineados, tal alegação será acatada em parte.

Inicialmente, registramos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (g.n.)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

(...)

2. *Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' –, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*

3. *No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.*

4. *Agravo regimental a que se dá parcial provimento." (AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)*

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.*

2. *Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. (...)*

4. *Embargos de divergência providos." (EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)*

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se a período compreendido entre 01/2005 a 12/2005 e foi efetuado em 12/07/2010, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores a Recorrente efetuou antecipação de pagamento, eis que os valores apurados decorrem de diferenças de contribuições não recolhidas, conforme ficou delineado no Relatório Fiscal (item 7, fls. 44/57) e no quadro das diferenças não incluídas na GFIP (fls. 12). Nesse sentido, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, para considerar que os valores apurados até a competência 06/2005, inclusive, foram abrangidos pela decadência tributária.

“[...] 7. DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL-COOPERADOS

Trata-se de serviços prestados por segurados contribuintes individuais cooperados a empresas contratantes da cooperativa do trabalho (empresas tomadoras=categoria 17), cuja diferença a cooperativa alega tratar-se de sobras dos atos cooperados, citando para tanto o artigo 79 da Lei 5.764/71.

(...)

Assim sendo, foi obtido o valor total não declarado em GFIP (Coluna "D"), destes valores ainda foram subtraídas as GPS apresentadas pela empresa, presentes na Coluna "F", GPS Apropriadas, resultando no valor final objeto do presente levantamento (Coluna G).

(...)

Frise-se que foram consideradas no presente levantamento todas as GPS apresentadas pela cooperativa, no valor total de R\$ 37.3777,66 (Coluna "E"), ou seja, as GPS da Coluna "C" mais as GPS da coluna "F". [...]” (Relatório Fiscal)

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência será acatada para os valores apurados até a competência 06/2005, inclusive, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2005 a 12/2005 e as competências posteriores a 06/2005 **não** foram abarcadas pela decadência tributária.

Diante disso, acato parcialmente a preliminar de decadência tributária, excluindo as contribuições apuradas até a competência 06/2005, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. E, após isso, passo ao exame de mérito.

A Recorrente alega inconstitucionalidade da legislação previdenciária que dispõe sobre a incidência de contribuições na contratação de serviços de cooperados, neste particular cumpre esclarecer que é incabível sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os preceitos regulados na Lei 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a Recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis as contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados de cooperativas de trabalho.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei

ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A Recorrente ainda alega que não deveria haver a aplicação da alíquota de 11% sobre os valores pagos ou creditados aos contribuintes individuais (cooperados), pois tais valores são excedentes referentes aos recursos disponibilizados pelos cooperados as cooperativas, que não foram utilizados pela sociedade e que devem ser devolvidos aos associados, designados de “sobras de valores”.

Inicialmente cumpre esclarecer que a Recorrente, na qualidade de cooperativa, é equiparada à empresa para fins tributário-previdenciário, nos termos do parágrafo único do art. 15 da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(...)

*Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, **bem como a cooperativa**, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei 9.876, de 26/11/99) (g.n.)*

Constata-se que a Recorrente enquadra-se como cooperativa de trabalho (categoria 17), prestando serviço a outras empresas. Com isso, a Recorrente funciona como mera agenciadora das atividades dos cooperados, mantendo a sua condição de contribuintes individuais. Logo, a Recorrente está obrigada a descontar onze por cento (11%) do valor da quota distribuída ao cooperado por serviços por ele prestados por seu intermédio, mediante desconto da remuneração paga, devida ou creditada a este segurado, e recolher o produto arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.

A Recorrente, na qualidade de cooperativa de trabalho, sujeita-se ao cumprimento das normas previdenciárias, sendo seus associados considerados segurados obrigatórios da previdência social na categoria de contribuinte individual (associado eleito para cargo de direção da cooperativa), nos moldes da regra estampada no art. 12, V, f, da Lei 8.212/91 c/c o art. 4º, §§ 1º e 2º, da Lei 10.666/2003.

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, (g.n.)

Lei 10.666/2003:

(...)

§ 1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao de competência a que se referir, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Nova redação dada pela Lei nº 11.933, de 28/04/2009)

§ 2º A cooperativa de trabalho e a pessoa jurídica são obrigadas a efetuar a inscrição no Instituto Nacional do Seguro Social INSS dos seus cooperados e contratados, respectivamente, como contribuintes individuais, se ainda não inscritos.

Dentro desse contexto e com relação ao entendimento da aplicação da alíquota de 11%, esclareço que – a partir da competência 04/2003, conforme art. 4º da Lei 10.666/2003 – o contribuinte individual prestador de serviços à pessoa jurídica, que é o caso *sub examine*, deixou de ser responsável tributário pelo recolhimento da sua contribuição previdenciária, que passou a ser de responsabilidade da pessoa tomadora do serviço (a Recorrente), à razão de 11% sobre o salário de contribuição, e não mais alíquota de 20%.

Lei 10.666/2003:

Art. 4º. Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

Da leitura da regra acima estabelecida, apenas quando o tomador do serviço for empresa, que é o caso do presente processo, o segurado contribuintes individual gozará da presunção absoluta de recolhimento das suas contribuições, não admitindo prova em contrário (Cf. VELLOSO, Andrei Pitten; ROCHA, Daniel Machado da; BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Comentários à lei do custeio da seguridade social, p. 264), tal qual o segurado empregado e trabalhador avulso, devendo a pessoa jurídica, que é a Recorrente, responder

exclusivamente pelo pagamento dos valores, caso não os tenham retidos ou não os repassados ao Fisco, na forma do art. 33 da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 33. (...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. (grifamos)

Percebe-se, então, que os segurados contribuintes individuais que prestam serviços à empresa não sofrerão prejuízo na concessão dos benefícios previdenciários, mesmo que não tenham sido descontadas as contribuições previdenciárias, bastando aos segurados comprovar o vínculo laboral e o valor da remuneração percebida. Nesse linha de raciocínio, prevê o Enunciado nº 18 de Súmula do Conselho de Recursos da Previdência Social: “*Não se indefere benefício sob fundamento de falta de recolhimento de contribuição previdenciária quando esta obrigação for devida pelo empregador*”.

No mesmo caminho da aplicação da alíquota de 11% para a empresa que contrata segurados contribuintes individuais, bem como a presunção dos seus recolhimentos, prevê o art. 216, §§ 5º e 26, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.028/1999, transcritos abaixo:

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais: (...)

§ 5º O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa, pelo empregador doméstico, pelo adquirente, consignatário e cooperativa a isso obrigados, não lhes sendo lícito alegarem qualquer omissão para se eximirem do recolhimento, ficando os mesmos diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar ou tiverem descontado em desacordo com este Regulamento.

(...)

§ 26. A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual a seu serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição, é de onze por cento no caso das empresas em geral e de vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

Cumprido esclarecer que a Recorrente alega que os valores são pagos como sobras aos cooperados e que não foram utilizados pela sociedade, devendo, portanto, ser devolvidos aos associados. Entretanto, a Recorrente não comprova que tais valores são efetivamente sobras de recursos disponibilizados aos cooperados, e os fatos contábeis apontam

que se tratam de valores pagos aos cooperados a título de prolabore, já que foram contabilizados na conta contábil número 2.1.5.0001= Cooperados (prólabore) e não em conta contábil específica de “sobras de recursos”. Ademais, no que tange aos valores contabilizados nessa conta contábil número 2.1.5.0001, a Recorrente foi devidamente intimada para prestar as informações solicitadas pelo Fisco, e simplesmente não apresentou os esclarecimentos solicitados, deixando assim de apresentar os recibos referentes aos pagamentos efetuados aos segurados cooperados, bem como a relação individualizada dos mesmos (Nome, CPF, PIS, Valor pago, Valor retido do INSS). Assim, não acato as alegações da Recorrente.

Com isso, não acato a alegação da Recorrente, uma vez que a aplicação da alíquota de 11% sobre os valores pagos ou creditados aos segurados contribuintes individuais (cooperados) está em conformidade com a legislação previdenciária retromencionada. Esse entendimento obrigará à Recorrente a recolher os valores para as competências remanescentes (competências 07/2005 a 12/2005), após a declaração da decadência até a competência 06/2005, inclusive.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entende-se que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a**

multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g,n.)*

Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo**.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) sejam excluídos, em decorrência da decadência tributária

quinquenal, os valores apurados até a competência 06/2005; e (ii) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.