



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

**Processo n°** 19515.002042/2010-93  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.773 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de setembro de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS NA ÁREA DA SAÚDE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2005

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

**CORRESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.**

Com a revogação do artigo 13 da Lei 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei 11.941/09, o “Relatório de Representantes Legais - REPLEG” tem a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS CONTRIBUENTES 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. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART 173, I, CTN.**

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 e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, 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.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

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 para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

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 Tabora Simões.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 01/2005 a 10/2005.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração, a empresa deixou de informar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, que foram: os valores totais pagos aos segurados contribuintes individuais cooperados (Categoria 17), referentes às diferenças mensais do salário de contribuição (contabilidade X GFIP).

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa informa que foi aplicada a multa no valor de R\$14.317,90 (quatorze mil, trezentos e dezessete reais e noventa centavos), fundamentada no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, e no art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999. Essa multa aplicada correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição apurada sobre os fatos geradores não declarados, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/1991 (em função do número de segurados da empresa).

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

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 37/98), alegando, em síntese, que:

- 1. 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;

2. **Da multa pela entrega de documentos com dados inexatos.** Não desrespeitou a legislação ao entregar os documentos declaratórios com as informações das contribuições previdenciárias sobre os valores repassados aos cooperados a título de remuneração. Portanto, a multa aplicada no caso em tela é totalmente descabida, devendo o crédito tributário ser extinto nos termos supra;
3. **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";

4. **DO PEDIDO.** Diante do exposto, requer seja recebida e provida a presente impugnação, com reconhecimento da nulidade do auto. 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 16-36.165 da 14ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 101/110) – 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, 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 manifesta inconformismo a respeito do relatório dos corresponsáveis, pois entende que estaria sendo imputada responsabilidade aos sócios da empresa.**

Quanto à essa alegação da indevida responsabilização dos sócios (diretores), cabe esclarecer que os corresponsáveis mencionados pela fiscalização não figuram no polo passivo do presente lançamento fiscal.

A relação de corresponsáveis anexada pela fiscalização tem como finalidades identificar as pessoas que poderiam ser responsabilizadas na esfera judicial, caso fosse constatada a prática de atos com infração de leis ou estatuto, conforme determina o Código Tributário Nacional e permitir que se cumpra o estabelecido no art. 2º, inciso I, § 5º, da Lei 6.830/1980, que dispõe:

*Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não-tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

(...)

*§ 5º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:*

*I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros (g.n.);*

Além disso, verifica-se que o artigo 79, inciso VII, da Lei 11.941/2009 revogou o artigo 13 da Lei 8.620/1993. Com isso, após essa revogação do artigo 13, o denominado “Relatório de Representantes Legais - REPLEG” (fls. 87/88), acompanhado do Relatório de Vínculos, não pode mais ostentar em seu título qualquer expressão que venha mesma a apenas insinuar uma corresponsabilidade das pessoas nela relacionadas. Segue transcrição:

**Lei 8.620/1993:**

*Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à seguridade social.*

*Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais,*

*quanto ao inadimplemento das obrigações para com a seguridade social, por dolo ou culpa.*

A relação de “Representantes Legais - REPLEG” apenas identifica os sócios e diretores da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído. Não é consequência do aludido documento que os referidos representantes legais passem a constar no polo passivo da obrigação tributária.

O Relatório “REPLEG” serve apenas como subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), caso haja necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, e sendo verificada a ocorrência das hipóteses legais para a responsabilização tributária prevista no Código Tributário Nacional (CTN). Assim, tem-se que a indicação dos representantes legais é mero subsídio para, se necessário e cabível, o crédito previdenciário ser exigido dos administradores exclusiva, solidária ou subsidiariamente com o contribuinte.

No entanto, nem por isso os representantes legais não devam constar em relação preparada pelo Fisco. É da análise dos contratos sociais e estatuto que são identificados os sócios e diretores da empresa, dessa relação a PFN poderá indicar eventuais corresponsáveis pelo crédito, conforme dispõe em especial o artigo 135 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN):

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Portanto, não acato essa preliminar, eis que a finalidade do “Relatório de Representantes Legais - REPLEG” é apenas identificar os sócios e diretores da empresa, com seu respectivo período de gestão.

**A Recorrente alega que seja declarada a extinção dos valores lançados até a competência 06/2005**, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos a seguir delineados.

Inicialmente, constata-se que o lançamento fiscal em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei 8.212/1991.

Entretanto, a decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

***Súmula Vinculante nº 8 do 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”.*

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos 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 análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/1991.

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;*

*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.*

Quanto ao 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.*

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.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Assim – como a autuação se deu em **12/07/2010**, data da ciência do sujeito passivo (fl. 01), e a multa aplicada decorre do período compreendido entre **01/2005 a 10/2005**, percebe-se que as competências posteriores a 12/2004 não foram atingidas pela decadência tributária, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores da multa determinados pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2005 a 10/2005 e as competências posteriores a 12/2004 não estão abarcadas pela decadência tributária.

**Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.**

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas às diferenças mensais do salário de contribuição dos segurados contribuintes individuais cooperados (Categoria 17), para as competências 01/2005 a 10/2005, conforme planilhas anexas (contabilidade X GFIP)

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nas planilhas anexas, bem como nas Notificações de números: AIOP 37.259.952-4 (processo 19515.002037/2010-81).

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

**Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.*

(...)

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

**Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:**

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

*§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.*

*§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)*

*§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.*

*§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.*

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados contribuintes individuais cooperados (categoria 17) – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

**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 às 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)***

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.

**Em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.** Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

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

*I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda*

*que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

**CTN:**

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)*

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

*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.*

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de*

Processo nº 19515.002042/2010-93  
Acórdão n.º 2402-003.773

S2-C4T2  
Fl. 10

---

*mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de CONHECER do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que seja recalculada a multa, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.