



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.721311/2017-93
Recurso De Ofício
Acórdão nº **2401-007.219 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DOS GARIMPEIROS DO RIO MADEIRA -
COOGARIMA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE REMUNERAÇÃO DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR.

A cooperativa de garimpeiros, qualificada como equiparada à empresa, não está obrigada a recolher a contribuição previdenciária quando não se constatar a ocorrência, no mundo dos fatos, da hipótese prevista em lei.

Em se tratando de valores efetivamente pagos pelo resultado da lavra garimpeira (produto da exploração de recursos minerais), executada no interior de áreas estabelecidas para este fim, exercida por meio de cooperativa de garimpeiros, e não de remuneração decorrente de prestação de serviços, não está demonstrada a ocorrência da situação fática ensejadora das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social -RGPS.

É improcedente o lançamento fiscal, cuja hipótese de incidência não está materializada no lançamento fiscal. Isso porque ocorreu ausência do critério material da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária, que é a prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 1711 e ss).

Pois bem. Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos cooperados de cooperativa de produção, qualificados como contribuintes individuais do RGPS, concernentes à contribuição previdenciária patronal previdenciária (inciso III do art. 22 da Lei 8.212/1991) e à contribuição devida pelos segurados não recolhida em época própria (prevista na legislação), para as competências 01/2014 a 12/2014.

Os valores apurados foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos:

1. Contribuição previdenciária da empresa e do empregador (auto de infração de fls. 02/08) → no valor de R\$ 25.442.572,09, consolidado em 25/08/2017. Refere-se à contribuição previdenciária patronal no percentual de 20% (alíquota), prevista no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/1991, incidente tanto sobre os pagamentos da produção dos cooperados apurados através dos recibos de pagamento e que não foram declarados em GFIP(s) – conforme relacionados no Anexo IV - Produção Mensal dos Cooperados (fls. 206/239) e no Anexo II - Pagamento da Produção dos Cooperados da COOGARIMA (fls. 32/203, contém informações do número da conta contábil, atividade profissional, CPF e nome do cooperado, histórico e valor recebido por cada cooperado no mês) – como também sobre os pagamentos das sobras do exercício de 2013, distribuídos aos cooperados e apurados através dos recibos de pagamento que não foram declarados em GFIP(s), conforme relacionados no Anexo V - Sobras Distribuídas aos Cooperados da COOGARIMA (fls. 240/241); e

2. Contribuição previdenciária dos segurados (auto de infração de fls. 09/15) → no valor de R\$ 1.551.487,23, consolidado em 25/08/2017. Refere-se às contribuições dos segurados (contribuintes individuais) não descontada, incidentes sobre os pagamentos da produção dos cooperados apurados através dos recibos de pagamento e que não foram declarados em GFIP(s), conforme relacionados no Anexo IV - Produção Mensal dos Cooperados (fls. 206/239), e sobre os pagamentos das sobras do exercício de 2013, distribuídos aos cooperados e que não foram declarados em GFIP(s), apurados através dos recibos de pagamento, relacionados no Anexo V - Sobras Distribuídas aos Cooperados da COOGARIMA (fls. 240/241). Na apuração dessa contribuição previdenciária do cooperado, foi observado o limite máximo do salário de contribuição, deduzindo-se do valor apurado o que já foi declarado em GFIP.

O Relatório Fiscal (fls. 16/26) informa que a forma de tributação escolhida pelo contribuinte para o ano calendário 2014 foi o Lucro Presumido. Com isso, foram apresentados os livros Diários n.º (s) 05, de janeiro a junho, e 06, de julho a dezembro, ambos de 2014,

registrados na Junta Comercial do Estado de Rondônia em 19/04/2017, conforme termo de autenticação n.º 17/002218-8.

Informa que, em atendimento à intimação fiscal n.º 02/2017, a cooperativa protocolou expediente com os recibos de pagamento da produção e das sobras a distribuir aos cooperados. E a Ata da Assembleia Geral Ordinária da Cooperativa dos Garimpeiros do Rio Madeira, realizada no dia 29/03/2014, após as destinações das Reservas Estatutárias, Fundo de Reserva e Reserva de Projetos Futuros, aprovou a devolução de R\$ 104.595,55 aos associados a título de sobras na proporção das operações de cada um.

Para apurar os valores lançados, após o recebimento dos recibos de pagamento, foram elaboradas duas planilhas. A primeira planilha relaciona a produção mensal de cada cooperado, contendo as seguintes informações: competência, data de recebimento, código da conta contábil, atividade profissional, n.º de CPF, matrícula, nome do cooperado, n.º da nota fiscal de venda da produção e valor da produção, denominada de Anexo II - Pagamento da Produção dos Cooperados da COOGARIMA. A segunda planilha relaciona as sobras do exercício de 2013, devolvidas aos associados a título de sobras na proporção das operações de cada um, contendo as seguintes informações: competência, data de recebimento, código da conta contábil, nome da conta contábil, n.º CPF, nome do cooperado, n.º de recibo e valor, denominada de Anexo III - Sobras Distribuídas aos Cooperados da COOGARIMA.

Cópias dos recibos de pagamento aos cooperados dos meses janeiro, maio e dezembro/2014 fazem parte deste processo.

A Fiscalização informa que o Estatuto Social da Cooperativa dos Garimpeiros do Rio Madeira - COOGARIMA foi aprovado em Assembleia Geral de Constituição, em 04/10/2003, registrada na Junta Comercial do Estado de Rondônia - JUCER sob n.º 11400003553, posteriormente, foi aprovado a primeira alteração estatutária, em Assembleia Geral Extraordinária, ocorrida no dia 04/07/2012.

Dentre os vários objetivos citados no artigo 2º, o §1º do mesmo artigo, do Estatuto Social da Cooperativa, consta que o objetivo principal da cooperativa será a extração de jazidas de minerais garimpáveis, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

No artigo 3º diz que poderá ingressar como sócio na Cooperativa qualquer pessoa física, em pleno gozo de seus direitos civis na condição de Parceiro Investidor, Parceiro Produtor e Parceiro Logístico, e excepcionalmente pessoas jurídica que se dediquem a atividades garimpeiras e ou de apoio e correlata, apresentando os documentos exigidos pela Cooperativa e subscrevendo o capital mínimo prescrito no artigo 20, parágrafo 3º, desta primeira alteração estatutária.

Segundo as regras do Estatuto Social da Cooperativa, o Parceiro Investidor consiste no proprietário do equipamento e seus parceiros independentemente da modalidade: desmonte hidráulico, desmonte mecânico, extração subaquática e extração subterrânea. Já o Parceiro Produtor consiste nos trabalhadores diretamente vinculados a atividade de extração mineral na lavra, conforme a modalidade desenvolvida. Por sua vez, o Parceiro Logístico é todo aquele que direta ou indiretamente participa para o bom desenvolvimento da lavra e percebem sua remuneração em percentual e ou em produto resultante da lavra.

Registra que os cooperados, relacionados abaixo, foram eleitos membros do Conselho de Administração, com início de mandato em 23/04/2013 e término em 13/04/2016, conforme Ata da Assembleia Geral Ordinária para eleição e posse da diretoria da

COOGARIMA, registrada na Junta Comercial do Estado de Rondônia - JUCER, em 07/10/2013, sob o n.º 110422311.

Cooperado	Cargo
José Airton Aguiar Castro	Diretor Presidente
Ari Osmar Weis	Diretor Vice-Presidente
Luiz Francisco Modesti	Secretário Geral
João Antônio Abati	1º Tesoureiro
Alaor Darcilo Fiori	2º Tesoureiro

Informa que as cooperativas são equiparadas à empresa, portanto sujeita a todas obrigações acessórias e principais, conforme parágrafo único do artigo 15 da Lei 8.212/1991.

Reafirma que, conforme Estatuto Social, a Cooperativa dos Garimpeiros do Rio Madeira - COOGARIMA tem como principal objetivo a extração de jazidas de minerais, portanto, considerada como Cooperativa de Produção no ramo de atividade de mineração. Para isso, diz que a legislação previdenciária conceitua cooperativa de produção, como sociedades que, por qualquer forma, detém os meios de produção e seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, podendo englobar diversos ramos de atividades (Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, art. 210).

Considera-se cooperado o trabalhador associado à cooperativa que adere aos propósitos sociais e preenche as condições estabelecidas no estatuto da cooperativa. O cooperado filia-se no Regime Geral de Previdência Social como segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual (Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, art. 212 e parágrafo único).

O cooperado associado à COOGARIMA entrega sua produção (ouro) à cooperativa, a qual emite nota fiscal eletrônica de entrada, posteriormente, vende a produção emitindo uma nota fiscal eletrônica de saída. Ao repassar o valor da produção do cooperado, a cooperativa deduz 2% sobre a venda a título de taxa administrativa e o desconto de imposto de renda retido na fonte, se for o caso. A produção de cada cooperado é controlada, de forma individualizada, pelos registros na conta contábil 21102XXX - Produção de Cooperado a Pagar.

A remuneração do segurado contribuinte individual filiado à cooperativa de produção é o valor a ele pago ou creditado correspondente ao resultado de suas atividades como cooperado, bem como o valor decorrente da prestação de serviços à própria cooperativa (Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, art. 214).

As bases para o cálculo das contribuições e/ou os valores das contribuições foram agrupadas e lançadas no Sistema Integrado de Emissão de Auto de Infração (e-Safira) nas Infrações a seguir relacionadas:

→ **Contribuição Previdenciária Empresa e do Empregador Produção Mensal dos Cooperados (Contribuintes Individuais) Não Oferecidos à Tributação.**

Nesta infração foram incluídas os pagamentos da produção dos cooperados apurados através dos recibos de pagamento e que não foram declarados em GFIP(s), relacionados no Anexo IV - Produção Mensal dos Cooperados. Sobre estes pagamentos foi lançada a contribuição social da empresa (Patronal) no percentual de 20%, prevista no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91;

→ **Sobras do Exercício Distribuídos aos Cooperados (Contribuintes Individuais) Não Oferecidos à Tributação.**

Nesta infração foram incluídas os pagamentos das sobras, do exercício de 2013, distribuídos aos cooperados apurados através dos recibos de pagamento e que não foram declarados em GFIP(s), relacionados no Anexo V - Sobras Distribuídas aos Cooperados da

COOGARIMA. Sobre estes pagamentos foi lançada a contribuição social da empresa (Patronal) no percentual de 20%, prevista no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91;

→ **Contribuição Previdenciária dos Segurados Produção Mensal dos Cooperados (Contribuintes Individuais) Não Oferecidos à Tributação.** Nesta infração foram incluídas as contribuições dos segurados (contribuintes individuais) não descontada sobre os pagamentos da produção dos cooperados apurados através dos recibos de pagamento e que não foram declarados em GFIP(s), relacionados no Anexo IV - Produção Mensal dos Cooperados. A contribuição previdenciária do cooperado foi observada o limite máximo do salário de contribuição, deduzindo-se do valor apurado o que já foi declarado em GFIP; e

→ **Sobras do Exercício Distribuídos aos Cooperados (Contribuintes Individuais) Não Oferecidos à Tributação.** Nesta infração foram incluídas as contribuições dos segurados (Contribuintes Individuais) não descontada sobre os pagamentos das sobras do exercício de 2013, distribuídos aos cooperados e que não foram declarados em GFIP(s), apurados através dos recibos de pagamento, relacionados no Anexo V - Sobras Distribuídas aos Cooperados da COOGARIMA. Para apuração da contribuição previdenciária do cooperado, foi observado o limite máximo do salário de contribuição, deduzindo-se do valor apurado o que já foi declarado em GFIP.

Foi aplicada a multa de ofício estabelecida pelo inciso I do artigo 44 da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, cujo percentual corresponde a 75% (setenta e cinco por cento), incidente sobre o valor da contribuição devida.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo autuado deu-se em 04/09/2017 (fl. 859), por meio de aviso de recebimento (AR).

Em 29/09/2017 (fl. 865), o contribuinte apresentou peça de Impugnação de fls. 868/897, acompanhada de cópia dos documentos de fls. 898/1191. Essa Impugnação deduz questões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

PRELIMINAR. Nulidade por Escoamento do Prazo de Execução do TDPF.

- (a) A Impugnante alega nulidade do lançamento fiscal, tendo em vista que o procedimento fiscal descumpriu os ditames estabelecidos no próprio Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 02.5.01.00-2017-00043-6. Para isso, entende que todos os atos produzidos pelos auditores fiscais em data posterior a 06/07/2017, em razão do escoamento do prazo para a realização do procedimento fiscal sem que a devida prorrogação tivesse sido realizada antes do termo final, são extemporâneos, já que foi consignado no TDPF que o procedimento fiscal deveria ser concluído até a data de 06/07/2017, podendo ser prorrogado sempre que necessário para o bom cumprimento deste, entretanto, a única prorrogação existente foi realizada somente 08 (oito) dias após ultrapassado o termo final definido para o procedimento, em 14/07/2017.
- (b) Diz que, seja porque já havia se encerrado o prazo para a realização dos procedimentos fiscais sem que, antes disso, houvesse ocorrido a devida prorrogação, ou seja ainda porque a prorrogação extemporânea deixou de consignar novo prazo para a finalização do procedimento, ficou comprovada a ocorrência do descumprimento aos requisitos de validade do procedimento fiscal, devendo todos os atos realizados em data posterior a 06 de julho de 2017 ser

declarados nulos, extinguindo-se, por conseguinte, os créditos tributários lançados de ofícios no bojo do processo administrativo em epígrafe.

- (c) Nesse sentido, cita jurisprudência do CARF.

DO MÉRITO.

Da Realidade dos Fatos.

- (d) Informa que, com o objetivo de disciplinar a atividade garimpeira na região do Madeira, criou-se a Reserva Garimpeira do Rio Madeira, por meio dos Decretos Ministeriais n.º 1345/79 e 1034/80. Por serem as jazidas de ouro do Madeira subaquáticas, e em razão da profundidade e da forte correnteza das águas, a única forma viável e segura de extrair o metal precioso do fundo do rio é mediante a utilização de embarcações específicas para tal fim, quais sejam: Balsas ou Dragas. Tanto uma quanto outra são embarcações desprovidas de autopropulsão, que extraem material mineral (areia, argila, terra e pedras) do fundo do rio por meio de bombas hidráulicas impulsionadas por motores a combustão.
- (e) Destaca que as dragas de garimpagem fluvial subaquática são equipamentos caros, cuja construção e colocação em funcionamento custam mais de R\$500.000,00 (quinhentos mil reais).
- (f) Diz que o garimpeiro proprietário da embarcação (pessoa física) é quem detém os meios de produção e assume sozinho os riscos da atividade, partilhando com os garimpeiros não proprietários que o auxiliaram na operação do equipamento, fração da extração mineral obtida. Portanto, não se pode considerar o recebimento de valores decorrentes da comercialização da produção de ouro como remuneração do garimpeiro, mas sim como receita bruta da atividade garimpeira. Se sobrar, e somente se sobrar, algum recurso após o pagamento de todas as despesas e custos da mandada é que o garimpeiro terá renda pessoal.
- (g) Tanto é que a legislação tributária do Imposto Sobre a Renda, presume, para fins de determinação da renda do garimpeiro, que 90% do valor por ele auferido com a comercialização de sua produção é consumido com gastos necessários para o exercício da atividade.

Das Cooperativas de Garimpeiros.

- (h) Registra que é inegável que a conduta da Coogarima e de seus Cooperados está inteiramente pautada e amparada pela legislação vigente, conforme se continuará comprovando ao longo da presente impugnação.
- (i) Afirma que a própria legislação federal conduz para que os garimpeiros que atuam na extração subaquática de ouro no rio madeira se organizem em cooperativas, sob pena de que, em não o fazendo, não consigam obter as permissões de lavra garimpeira para áreas com extensão compatível com as peculiaridades da região.
- (j) Sustenta que a Fiscalização não logrou comprovar que a Coogarima é proprietária dos equipamentos de mineração (Dragas), não provando, portanto, que a cooperativa detém os meios de produção, isso porque de fato e de direito não detém.
- (k) O simples fato de os garimpeiros se organizarem em cooperativa para obter Permissão de Lavra Garimpeira - PLG, em área com extensão compatível com as peculiaridades das jazidas subaquáticas, não tem o condão de transferir para a Coogarima os meios de produção, mantendo eles (os garimpeiros) a condição de proprietários dos equipamentos de extração, sendo considerados como contribuintes individuais pela legislação previdenciária.

- (l) Esclarece que a mera organização em cooperativa não é suficiente, de per se, para alterar a natureza jurídica dos ingressos econômicos obtidos com a comercialização do produto da lavra garimpeira, transformando-os em remuneração por serviços prestados. E a organização em cooperativa é ato realizado em total conformidade com a legislação vigente, que não só o autoriza como também o incentiva e deveria favorecer. Não há, por derradeiro, nenhuma ilicitude na conduta da cooperativa.
- (m) Diz que surgiram várias cooperativas de garimpeiros na exploração de ouro no rio Madeira. Uma delas é a Cooperativa dos Garimpeiros do Rio Madeira - Coogarima, ora sujeito passivo. Em todas as cooperativas de garimpeiros existentes na região de garimpo do rio Madeira, os meios de produção pertencem exclusivamente aos garimpeiros proprietários, que assumem integralmente o risco econômico da atividade, realizando os investimentos para a construção ou aquisição da draga, custeando os insumos, alimentos e logística necessários. Enquanto que cabe às cooperativas a obtenção das Permissões de Lavras Garimpeiras - PLG's e Licenças de Operação para as áreas de interesse dos cooperados, cumprindo, para tanto, todos os procedimentos jurídicos e administrativos que se fizerem necessários para viabilizar a legalização da atividade garimpeira pelos cooperados na área de interesse.
- (n) Informa que as notas fiscais de compra de óleo diesel, materiais de manutenção, bem como as cópias de carteiras de trabalho anexadas à peça de impugnação, comprovam, junto com os títulos de propriedade das dragas, que os meios de produção e os riscos da atividade cabem exclusivamente aos garimpeiros, e não à cooperativa.
- (o) Reafirma que, em suma, assim estão organizadas as atividades e responsabilidades de cada parte no processo de extração mineral subaquática de ouro no rio Madeira:
1. Cooperativa: obter as permissões e licenças necessárias para legalizar a exploração das jazidas pelos garimpeiros, mantendo, para tanto, a estrutura jurídica e administrativa necessária para tal fim, promovendo ainda a orientação dos garimpeiros sobre regras e procedimentos ambientais a serem observados durante o processo de extração;
 2. Garimpeiros Proprietários: realizar os investimentos em equipamentos de exploração (Balsas ou Dragas) e executar, por sua integral e exclusiva conta e risco, a exploração mineral na área permissionada, adquirindo insumos (óleo diesel, carpetes, etc), custeando as manutenções, alimentação, e tudo mais o que for necessário para obter o metal precioso, sem qualquer vínculo obrigacional de prestação de serviço ou trabalho à cooperativa;
 3. Garimpeiros Não Proprietários: operar os equipamentos do garimpeiro proprietário, realizar a despescada, fazer pequenas manutenções, auxiliar nas movimentações da Draga que forem necessárias para melhorar o resultado da exploração. Tudo sem qualquer prestação de serviços ou trabalho à cooperativa;
 4. Cozinha: preparar as refeições para os garimpeiros e zelar pela higiene e organização do alojamento presente no piso superior das Dragas, igualmente sem qualquer vínculo de prestação de serviços ou trabalho à cooperativa.
- (p) Com isso, sustenta que, por assumirem sozinhos os riscos econômicos da atividade, cabe exclusivamente aos garimpeiros proprietários a receita obtida com a comercialização da produção mineral extraída por seus equipamentos, depois de deduzidas as participações dos garimpeiros não proprietários. Com a venda do minério resultante da extração subaquática, o garimpeiro recebe, em moeda

corrente, o valor correspondente ao ouro obtido durante a lavra. Tal valor se constitui, como dito alhures, em receita da atividade garimpeira, e será utilizado pelo garimpeiro proprietário para custear os investimentos, manutenções, custos e despesas gerados pelo desenvolvimento da atividade mineradora.

- (q) Informa que, para manter as atividades jurídico-administrativas, necessárias à obtenção de permissões e licenças, os garimpeiros pagam taxas administrativas à cooperativa.

Da Organização e da Forma de Atuação da COOGARIMA.

- (r) Afirma que, objetivando uma distribuição mais equitativa das despesas da cooperativa, foi instituída uma tarifa administrativa equivalente a 2% da receita bruta auferida com a comercialização da produção mineral de cada cooperado. Assim, cada um contribui de modo proporcional à receita auferida com a comercialização de sua produção, obtida na área permissionada, equacionando a tarifa administrativa ao fluxo de caixa da atividade do garimpeiro.
- (s) Para viabilizar a operacionalização de tal sistemática e ainda prover dados para o preenchimento e envio do Relatório Anual de Lavra, o cooperado deposita sua produção bruta na Coogarima, mediante emissão de nota fiscal de entrada específica por esta última. Em seguida, o cooperado indica para qual das empresas detentoras de concessão do Banco Central para adquirir o minério (DTVM's) deseja vender a sua produção. Por fim, a Coogarima emite nota fiscal de saída destinando a produção à empresa escolhida pelo cooperado e credita a este último a totalidade do valor auferido com a venda, debitando os 2% (dois por cento) relativos a tarifa administrativa.
- (t) Entende que realiza a comercialização da produção do cooperado, por conta e ordem deste, junto às empresas de compra de ouro, autorizadas a operar pelo Banco Central, repassando ao garimpeiro o valor obtido com a venda, deduzido da tarifa administrativa de 2%, destinada a cobrir as despesas da cooperativa.
- (u) Afirma que tanto no ato da entrega da produção bruta obtida pelo garimpeiro à Coogarima, quanto no ato da comercialização desse ouro junto as empresas autorizadas para a compra do minério, são emitidas notas fiscais para registrar e acobertar as transações.
- (v) Com isso, registra que, além de estar alinhada a legislação aplicável às cooperativas, a sistemática desenvolvida pela Coogarima e seus associados contribui para a eliminação da sonegação do imposto sobre a renda por parte dos garimpeiros. Isso porque a Coogarima, ao receber a produção do cooperado e realizar a sua comercialização junto as compras de ouro, repassando para o cooperado o montante equivalente a receita bruta da comercialização da produção por ele entregue, já efetua a retenção do IRPF nos moldes de legislação tributária vigente, funcionando também como importante elemento no combate a sonegação do imposto sobre a renda, que é comum nas áreas de garimpo.

Do Direito.

- (w) Sustenta que os valores recebidos pelo cooperado decorrem exclusivamente do repasse da receita bruta decorrente da comercialização do ouro a ele pertencente, uma vez que extraído as suas expensas, mediante o emprego dos meios de produção a ele pertencentes, constituindo-se em receita bruta de sua atividade garimpeira.
- (x) Nesse diapasão, entende que a mera troca da produção de ouro pelo equivalente em moeda (R\$ - reais) não pode, em hipótese alguma, ser confundida com

remuneração do garimpeiro. Isso porque não há qualquer tipo de atividade laboral prestada pelo garimpeiro à cooperativa, uma vez que são os garimpeiros proprietários que detêm os meios e assumem sozinhos os riscos e ônus da atividade, conforme se comprova pela farta documentação em anexo à peça de impugnação.

- (y) Alega que os garimpeiros, proprietários ou não do equipamento de extração mineral, não prestam nenhum serviço à cooperativa, ora impugnante, razão pela qual não se pode lançar sobre a Coogarima qualquer exação relativa a contribuição previdenciária eventualmente devida pelos garimpeiros (contribuintes individuais), uma vez que, à época do período fiscalizado, a contribuição previdenciária – instituída pelo art. 22, inciso III e pelo art. 21 c/c o art. 12, inciso V, alínea ‘b’ e com o art. 28, inciso III, todos da Lei nº 8.212/1991, em atendimento à previsão esculpida no art. 195, inciso I, alínea ‘a’, da CF/1988 –, incide sobre a remuneração decorrente da prestação de serviços prestados pelo contribuinte individual à empresa tomadora de tal serviço.
- (z) Argumenta que os auditores fiscais pretendem fazer entender que o objetivo da cooperativa é realizar, por si própria, a extração de jazidas minerais. Tal entendimento não merece prosperar. Para isso, afirma que a cooperativa não foi concebida para concentrar os meios de produção mineral, contratando serviços de seus cooperados e explorando por sua conta e risco a atividade garimpeira. Aliás, nenhuma cooperativa de garimpeiros do rio Madeira opera nesses moldes.
- (aa) Corrobora ainda a afirmação de que não é objetivo da cooperativa a execução da extração por si própria, que uma das categorias de parceiros é a categoria denominada parceiro investidor, que segundo o próprio estatuto e os documentos trazidos em anexo a presente impugnação é o proprietário do equipamento.
- (bb) Portanto, a extração de jazidas não é executada pela cooperativa, haja vista que a mesma não dispõe de meios para tal atividade. Quem de fato e de direito detém os meios de produção e realiza a extração são os garimpeiros, por sua integral conta e risco.
- (cc) Sustenta que a ação fiscal carece de credibilidade, porque totalmente precária, em absoluto desacordo com o conjunto fático probatório e com a legislação vigente, devendo, por conseguinte, ser totalmente anulados os lançamentos de ofício realizados no bojo do processo administrativo em epígrafe. Isso porque as normas da CF/1988 c/c a Lei 8.212/1991 dispõem que a contribuição previdenciária incide sobre remuneração do trabalho, assalariado ou não. Logo, como os valores repassados pela cooperativa aos cooperados não se constituem em remuneração, também não se pode pretender fazer incidir sobre eles a contribuição previdenciária.
- (dd) Diz que a Fiscalização não instruiu o processo com documentos que possam provar as suas alegações de que os repasses de recursos realizados pela cooperativa aos cooperados constituíam-se em remuneração por serviços prestados. Não há nos autos qualquer prova de que a cooperativa detinha os meios de produção necessários para a execução da exploração das jazidas subaquáticas de ouro.
- (ee) Nesse sentido, reafirma que não se mostra suficiente a mera alegação dos auditores fiscais de que a Coogarima detém os meios de produção e os valores repassados aos cooperados decorrem da prestação de serviços por eles realizados em favor da pessoa jurídica. Deveriam os agentes fiscais ter comprovado tais alegações por meio de documentos hábeis e idôneos, o que definitivamente não

fizeram. Obviamente não fizeram porque não há como provar o que não existe, o que não aconteceu. Pelo contrário, há robustas, hábeis, idôneas e suficientes provas de que os meios de produção pertencem aos garimpeiros, e também de que os valores por estes recebidos da Coogarima referem-se ao repasse da receita bruta proveniente da comercialização da produção mineral pertencente à cada garimpeiro.

- (ff) Por fim, concluiu que, para o caso de o ilustre julgador não acatar a preliminar de nulidade, seja reconhecido que todos os meios de produção utilizados na extração de ouro pertencem exclusivamente aos garimpeiros proprietários, pessoas físicas, que desenvolvem a atividade garimpeira por sua exclusiva conta e risco, atuando a cooperativa apenas no desenvolvimento de atividades jurídico-administrativas destinadas à obtenção de PLG's e de Licenças de Operação, não sendo ela tomadora de qualquer serviço dos associados, sendo que os valores repassados pela Coogarima aos seus cooperados constitui-se em receita bruta destes últimos, proveniente da comercialização da produção mineral a eles pertencente, cancelando, por conseguinte, o crédito tributário constituído por meio dos autos de infração lavrados no bojo do presente processo administrativo, conforme fatos, fundamentos e provas trazidos aos autos por meio desta impugnação.

Dos Pedidos.

- (gg) Requer, pelas razões suscitadas: (i) seja declarada a nulidade de todos os atos produzidos pelos auditores fiscais em data posterior a 06/07/2017, em razão do escoamento do prazo para a realização do procedimento fiscal sem que a devida prorrogação tivesse sido realizada antes do termo final; e (ii) caso não seja acatada a preliminar de nulidade aduzida acima, seja reconhecida a improcedência dos autos de infração, uma vez que todos os meios de produção utilizados na extração de ouro pertencem exclusivamente aos garimpeiros proprietários, pessoas físicas.

Em 20/04/2018, por meio do Despacho nº 07/2018 - 5ª Turma da DRJ/BSB, o processo retornou em diligência para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Jurisdição do contribuinte, a fim de que a autoridade fiscal manifestasse a respeito das seguintes questões: 1. Veracidade das informações da defesa no sentido de que a Cooperativa não detinha os meios de produção para a extração do ouro do rio Madeira, conforme cópias de documentos acostados aos autos (fls. 931/1181); e 2. Elaborasse Parecer Fiscal (Informação Fiscal) sobre as questões apresentadas na peça de impugnação (fls. 868/897) e outras que entender necessárias para o esclarecimento da controvérsia instaurada no contencioso tributário, podendo para tanto proceder à verificação de livros e documentos apresentados pela empresa.

Em atenção a diligência requerida, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Velho/RO manifestou-se pela retificação em parte dos valores lançados (fls. 1690/1.695).

Posteriormente, cientificou por via postal o sujeito passivo interessado, que apresentou peça de defesa complementar (fls. 1.708/1.709) para enfatizar as questões postuladas inicialmente na peça de Impugnação.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão nº 03-82.598 (fls. 1711 e ss), cujo dispositivo considerou a impugnação procedente, excluindo o crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de uma suposta inexistência de validade e eficácia dos termos lavrados durante o procedimento fiscal.

DESCONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inércia do Fisco (autoridade fiscal) por prazo superior a 60 dias, ou mesmo de 90 dias do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. No entanto, não se trata, em absoluto, de caso de nulidade do procedimento fiscal nem de nulidade dos documentos lavrados durante o procedimento fiscal.

A falta de comprovação do pagamento e/ou de retificação da declaração na época da reaquisição da espontaneidade não aproveita seus efeitos legais. Inteligência do enunciado da Súmula 75 do CARF.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO. ATIVIDADES EXECUTADAS NA ÁREA DE LAVRA GARIMPEIRA. INOCORRÊNCIA FÁTICA.

Considera-se cooperativa de produção aquela em que os seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a extração dos recursos minerais de propriedade da cooperativa, detendo, a cooperativa, os meios de produção.

Para a extração dos recursos minerais, o Fisco não comprovou que a cooperativa detinha os meios de produção. Por sua vez, há elementos probatórios que demonstram extração do recurso mineral ouro diretamente pelos associados da cooperativa.

BASE DE CÁLCULO. LAVRA GARIMPEIRA. AUSÊNCIA DE REMUNERAÇÃO DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR.

A cooperativa de garimpeiros, qualificada como equiparada à empresa, não está obrigada a recolher a contribuição previdenciária quando não se constatar a ocorrência, no mundo dos fatos, da hipótese prevista em lei.

Em se tratando de valores efetivamente pagos pelo resultado da lavra garimpeira (produto da exploração de recursos minerais), executada no interior de áreas estabelecidas para este fim, exercida por meio de cooperativa de garimpeiros, e não de remuneração decorrente de prestação de serviços, não está demonstrada a ocorrência da situação fática ensejadora das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

É improcedente o lançamento fiscal, cuja hipótese de incidência não está materializada no lançamento fiscal. Isso porque ocorreu ausência do critério material da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária, que é a prestação de serviços.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Por força do inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, houve a interposição de recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), eis que o montante do crédito tributário exonerado foi superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, previsto no art. 1º, § 2º, da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso de Ofício atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 34 do Decreto n.º 70.235/72, eis que a decisão de piso exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), limite estipulado pela Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme relatado, o presente lançamento fiscal é decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos cooperados de cooperativa de produção, qualificados como contribuintes individuais do RGPS, concernentes à contribuição previdenciária patronal previdenciária (inciso III do art. 22 da Lei 8.212/1991) e à contribuição devida pelos segurados não recolhida em época própria (prevista na legislação), para as competências 01/2014 a 12/2014.

Informa a fiscalização que, conforme Estatuto Social, a Cooperativa dos Garimpeiros do Rio Madeira - COOGARIMA tem como principal objetivo a extração de jazidas de minerais, portanto, considerada como Cooperativa de Produção no ramo de atividade de mineração. Para isso, diz que a legislação previdenciária conceitua cooperativa de produção, como sociedades que, por qualquer forma, detém os meios de produção e seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, podendo englobar diversos ramos de atividades (Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, art. 210).

O cooperado associado à COOGARIMA entrega sua produção (ouro) à cooperativa, a qual emite nota fiscal eletrônica de entrada, posteriormente, vende a produção emitindo uma nota fiscal eletrônica de saída. Ao repassar o valor da produção do cooperado, a cooperativa deduz 2% sobre a venda a título de taxa administrativa e o desconto de imposto de renda retido na fonte, se for o caso. A produção de cada cooperado é controlada, de forma individualizada, pelos registros na conta contábil 21102XXX - Produção de Cooperado a Pagar.

Foi considerado como a remuneração do segurado contribuinte individual filiado à cooperativa de produção, o valor a ele pago ou creditado correspondente ao resultado de suas atividades como cooperado, bem como o valor decorrente da prestação de serviços à própria cooperativa (Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, art. 214).

A fiscalização, portanto, considerou como sujeitos a incidência de contribuição previdenciária a totalidade dos valores repassados pela cooperativa aos cooperados, decorrentes da comercialização da produção por eles obtida no processo de extração mineral.

Por conseguinte, a fiscalização aplicou, sobre a receita bruta obtida com a comercialização da atividade garimpeira do cooperado, os percentuais previstos na legislação previdenciária para o cálculo da contribuição sobre a remuneração - 20% a título de contribuição da empresa e 11% a título de contribuição do segurado, observado o limite máximo do salário de contribuição e os valores já declarados em GFIP.

A contribuinte, em sua defesa, alega que a COOGARIMA não detém os meios de produção, e que sua atividade consiste basicamente em obter as permissões de lavra, mantendo estrutura jurídica e administrativa para tanto, cabendo exclusivamente aos garimpeiros

proprietários das embarcações (dragas ou balsas) o custeio de todos os insumos e atividades necessárias à exploração subaquática do ouro, de forma que são estes últimos que suportam o risco da atividade garimpeira, e não a cooperativa.

Acrescenta, ainda, que o fato de a Coogarima executar a comercialização da produção de seus cooperados, por conta e ordem destes, emitindo as notas fiscais devidas, em estrito cumprimento da legislação vigente, além de contribuir para a eliminação da sonegação de IRPF na região do garimpo, não tem o condão de alterar a natureza jurídica dos recursos obtidos pelos garimpeiros com a comercialização do produto da lavra garimpeira, transformando-os em remuneração por serviços prestados.

Em resumo, defendeu que a cooperativa não é de produção, não sendo detentora dos meios de produção e nem mesmo tomadora de qualquer serviço dos cooperados, não podendo, por conseguinte, ser considerados como remuneração os repasses de valores realizados pela Coogarima em decorrência da mera transferência da receita bruta auferida pelo cooperado com a comercialização de sua produção mineral.

Assim, alega que o simples fato de os garimpeiros se organizarem em cooperativa para obter a Permissão de Lavra Garimpeira (PLG) em área com extensão compatível com as peculiaridades das jazidas subaquáticas, não tem o condão de transferir para a Coogarima os meios de produção, mantendo eles – os garimpeiros – a condição de proprietários dos equipamentos de extração, sendo considerados como contribuintes individuais pela legislação previdenciária (nos termos do art. 12, V, b) da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 9.876/1999).

Esclarece, ainda, que sob a ótica previdenciária, cada garimpeiro está obrigado a recolher sua própria contribuição previdenciária mediante a alíquota de 20% sobre a remuneração efetivamente percebida por ele – e não sobre a receita total da atividade –, limitada tal base de cálculo pelo teto do salário de contribuição da previdência, que hoje é de R\$5.531,31 (cinco mil, quinhentos e trinta e um reais e trinta e um centavos). Nesse cenário, cada garimpeiro é direta e unicamente responsável pelo recolhimento de R\$1.106,26 (um mil, cento e vinte e seis reais e vinte e seis centavos) a título de contribuição previdenciária mensal (isso se for considerado o teto máximo, podendo haver casos em que o valor a ser recolhido seria menor, a depender do efetivo resultado líquido obtido com a operação garimpeira, depois de deduzidos todos os gastos com insumos e despesas).

Afirma, pois, que prevalecendo a tese dos auditores fiscais que conduziram a ação fiscal do presente PAF, haveria a incidência de contribuição previdenciária de 20% sobre a totalidade da receita bruta auferida pelo garimpeiro com a comercialização da produção mineral e ainda teria ele que arcar com o equivalente a 11% sobre a mesma base (receita bruta auferida), em total subversão aos conceitos de remuneração e receita, e em completo desacordo com a própria legislação previdenciária.

A decisão de piso, após o exame dos autos, concluiu pela procedência da impugnação, ancorando seu entendimento nos seguintes pontos, transcritos abaixo:

[...] No caso analisado nos autos, entendo que não se trata de cooperativa de produção nem cooperativa de trabalho, já que os elementos probatórios juntados aos autos, assim como a manifestação da Auditoria Fiscal em sede de diligência, demonstram que a Impugnante não detinha os meios de produção para a extração do recurso mineral (ouro) nem os associados contribuíram com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens de propriedade da cooperativa, bem como comprovam que não há prestação de serviços a terceiros por intermédio de cooperativa de trabalho.

Para confirmar o entendimento acima, observa-se que os valores constantes das notas fiscais de compra de óleo diesel (fls. 961/997 e 1119/1181) e dos materiais de manutenção (fls. 1020/1036), estabelecidos como insumos relevantes na extração do ouro do Rio Madeira, eram arcados (desembolsados) exclusivamente pelos garimpeiros pessoas físicas (associados da cooperativa), e não pela Impugnante (cooperativa).

Constata-se também que os associados da cooperativa (garimpeiros) contratavam diretamente empregados para auxiliar a atividade de extração do ouro, conforme cópias de carteiras de trabalho (fls. 979/997), assim como eram detentores dos títulos de propriedade das dragas (fls. 931/960).

Dos registros contábeis (Livro Razão de 2014, fls. 547/851) e dos recibos de pagamento efetuados as pessoas físicas (garimpeiros, fls. 544/546), extrai-se que o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidiu sobre o rendimento auferido pelos garimpeiros na venda do metal precioso ouro por eles extraídos na jazida mineral⁵ (art. 10 da Lei 7.713/1980), que é diferente do rendimento auferido pela prestação de serviços à Impugnante, este sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

(...)

O histórico das contas contábeis do Livro Razão (exercício de 2014) evidencia a existência de uma relação jurídica de natureza contratual, em que a Impugnante e os associados garimpeiros celebraram efetivamente um contrato de venda do ouro (operação de mercado), e não há elemento apontado substancialmente para a existência de rendimento oriundo da prestação de serviços a terceiros. Nessa hipótese, para modificar a relação estabelecida no registro contábil, seria necessária, caso existisse, a indicação de alteração do contrato firmado ou a apresentação de outros documentos que comprovassem o contrário da situação registrada, situações estas não materializadas nos autos.

Noutras palavras, os registros contábeis constantes no Livro Razão apontam para a celebração pela cooperativa de contratos de compra de ouro dos associados (operação típica de mercado) e não configura típico ato de prestação de serviços desses associados a cooperativa, e, por isso, os valores auferidos em face dessas avencas contratuais, ainda que parte deles venham a ser repassados para cooperativa (taxa de 2%), configuram receita dos próprios associados garimpeiros, recebidos como forma de quitação do preço do ouro no mercado financeiro.

Nesse contexto fático, evidencia-se que o Termo de Ausência de Bens, lavrado pela Fiscalização por meio do processo 10240.721340/2017-55, aponta que não foram encontrados bens e direitos passíveis de arrolamento em nome da Impugnante. Isso significa que, para o exercício de 2014, a Impugnante não detinha a propriedade das dragas ou de balsas, equipamentos essenciais para exploração do minério no Rio Madeira, tendo em vista que houve a apresentação da documentação contábil e fiscal pela Impugnante à Fiscalização (Livros Diário e Razão do exercício de 2014, fls 547/851), conforme termo de devolução de documentos lavrado pela Fiscalização (fls. 854/855).

A bem da verdade, as Permissões de Lavras Garimpeiras (PLG's), assim como as Licenças de Operação (LO's) ambientais para as áreas de interesse dos cooperados, eram outorgadas à Impugnante, mas tais documentos, por si sós, não são suficientes para materializar que os meios de produção eram de propriedade da cooperativa, ora Impugnante, já que se tratam apenas de documentos formais para o exercício legal da extração do minério de ouro. Neste particular, entendo que, por se tratar apenas de elemento formal para o exercício de atividades de extração dos recursos minerais em território brasileiro, os documentos de outorgas devem ser contextualizados pelas circunstâncias do caso concreto para se estabelecer os requisitos legais de configuração do fato gerador, sem prejuízo da valoração dos elementos probatórios a ser realizada por cada julgador.

Avanço em um passo fático, para observar que a narrativa contida no Relatório Fiscal (fls. 16/26) não enumera, por meio de elementos concretos (documentos hábeis e

contemporâneos à ocorrência do fato gerador), quais seriam os bens de produção da Impugnante, apenas afirma que esta (a cooperativa COOGARIMA), conforme §1º do artigo 2º do Estatuto Social (fls. 348/378), tem como principal objetivo a extração de jazidas de minerais.

(...)

Neste particular exposto acima, entendo que o fato de constar no Estatuto Social que o principal objetivo da Impugnante seria a extração de jazidas de minerais, isso, por si só, ou em conjunto com outros elementos fáticos dos autos, não é suficiente para afirmar que a Impugnante detinha os meios de produção para realizar um conjunto de operações coordenadas que objetivasse a extração efetiva da substância mineral denominada de ouro, tendo em vista que a exploração dessa jazida no Rio Madeira requer, além da utilização de vários insumos (óleo diesel, alimentos, maquinários, mão de obra), o emprego de equipamentos de mineração específicos, embarcações específicas, a saber: dragas ou balsas.

(...)

Além disso, os valores constantes nas notas fiscais de entradas e saídas emitidas pela Impugnante (contidas nos arquivos de fls. 544/546) demonstram não ser a prestação de serviços o objeto contratual da sua operação, mas sim, exclusivamente, a compra e venda do minério ouro, inclusive há descrição que se tratava de ouro como ativo financeiro, registrado na unidade de grama do ouro (mercadoria).

Percebe-se, então, que o objeto contratado pela Impugnante, em todos os casos estabelecidos pelas notas fiscais de aquisição do ouro, não foi o serviço dos cooperados, mas sim um produto pronto (substância mineral ouro), que é proveniente de atividade executada no interior de áreas estabelecidas para o aproveitamento de substâncias minerais garimpáveis do Rio Madeira/RO, aparentemente exercida por brasileiro pessoa física e de acordo com o regime de permissão de lavra garimpeira disciplinada pela Lei 7.805/1989, este regulamentado pelo Decreto 98.812/1990, e pela Lei 11.685/2008 (Estatuto do Garimpeiro).

Logo, o fato contábil narrado pela Fiscalização não se trata de mera prestação de serviço a Impugnante, mas de contratação de um produto pronto (mineral ouro), no qual existe a entrega de produtos dos associados à cooperativa (ora Impugnante), para comercialização – essa operação está escriturada no Livro Razão do exercício de 2014 como compra de ouro, consubstanciada pela emissão de nota fiscal de entrada –, bem como os repasses efetuados pela cooperativa a eles, decorrentes dessa comercialização – agora escriturados como venda de ouro a terceiros, consubstanciado pela emissão de nota fiscal de saída contendo o mesmo valor da nota fiscal de entrada e a mesma quantidade em gramas do mineral ouro.

(...)

Para isso, constata-se que o Fisco não demonstrou a ocorrência, no mundo dos fatos, da hipótese prevista em lei como necessária e suficiente para configuração do fato gerador da obrigação tributária-previdenciária, já que o fato de averiguar os valores constantes dos recibos de pagamentos, relacionados no Anexo IV (fls. 206/239) e no Anexo V (fls. 240/241), não permite, por si só, afirmar que efetivamente tais valores são decorrentes de remuneração devida aos segurados para prestação de serviços diretamente à Impugnante. Esse entendimento decorre do fato de que os valores constantes desses recibos de pagamento, consubstanciados nas notas fiscais de entradas e saídas emitidas pela Impugnante (contidas nos arquivos de fls. 544/546), não demonstram ser a prestação de serviços o objeto contratual da sua operação, mas sim, exclusivamente, a compra e venda do minério ouro, inclusive há descrição que se tratava de ouro como ativo financeiro, registrado na unidade de grama do ouro (mercadoria).

De acordo com os registros contábeis do Livro Razão do exercício 2014 (fls. 547/851), conta contábil 21102XXX - Produção de Cooperado a Pagar, observa-se ainda que o fato contábil averiguado pela Fiscalização não cuida de remuneração decorrente da prestação de serviços a Impugnante, mas de uma operação contábil de compra de

mercadoria (mineral ouro), sinalizando a ocorrência da entrega de produtos dos associados à cooperativa (ora Impugnante), para comercialização. Posteriormente, há os registros dos repasses efetuados pela cooperativa aos associados, decorrentes dessa comercialização, esta escriturada como venda de ouro a terceiros, consubstanciada pela emissão de nota fiscal de saída contendo o mesmo valor da nota fiscal de entrada e a mesma quantidade em gramas do mineral ouro.

Nesse caminhar, verifica-se também que a narrativa contida no Relatório Fiscal (fls. 16/26), assim como os documentos acostados aos autos, efetivamente, não apontam para a existência de uma produção (extração) do minério de ouro em comum.

Com isso, os valores constantes dos recibos de pagamentos, relacionados no Anexo IV (fls. 206/239) e no Anexo V (fls. 240/241), não decorrem de remuneração oriunda da prestação de serviços na cooperativa, nos moldes da regra estampada no inciso III do art. 22 e no inciso III do art. 28, ambos da Lei 8.212/1991.

(...)

O Fisco, ao fundamentar a remuneração devida, deve fazê-la de forma individualizada para o caso concreto, não podendo valer-se de argumentos abstratos de que os valores constantes nos recibos de pagamento seriam remuneração auferida pelos associados da Impugnante, sem qualquer ocorrência da prestação de serviços, este classificado como um critério material da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária, nos termos do inciso III do art. 22 e do inciso III do art. 28, ambos da Lei 8.212/1991. Isso porque a valoração abstrata da remuneração já foi feita pelo legislador. A valoração a ser realizada pelo Fisco, na configuração do fato gerador da obrigação tributária, é a do caso concreto.

Dessa forma, evidencia-se que há um vício no lançamento fiscal ora analisado, pois ele não apresenta o fato imponível (situação fática) para a realização de lançamento fiscal, já que a situação apontada pela auditoria fiscal como ensejadora do possível lançamento não foi materializada nos autos, a saber: prestação de serviços pelos associados a cooperativa (ora Impugnante).

(...)

Por outro lado, observa-se por meio de um argumento hipotético que, caso se adotasse a tese afirmada pela Fiscalização de que se tratava de uma cooperativa de produção, o resultado contábil apurado no exercício de 2014 seria nulo (lucro contábil zero = receita – custo direto e indireto), já que, para cada associado à cooperativa, o valor da nota fiscal de entrada sempre era igual ao valor da nota fiscal de saída, e, com isso, a base de cálculo correspondente ao resultado das atividades como cooperado (art. 214 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009) também seria zero. Isso porque a base de cálculo apurada pelo Fisco foi extraída dos valores constantes nas notas fiscais de entrada e de saída emitidas pela Impugnante.

Assim, acata-se a proposta da Auditoria Fiscal para retificação do lançamento, conforme tabela indicada de fls. 1.695, que indica que o valor considerado base de cálculo da “[...] CP Patronal – Contribuição Empresa/Empregador e o valor da CP Segurados – Contribuição Segurados, referentes à infração Produção Mensal dos Cooperados (Contribuinte Individual) Não Oferecidos à Tributação [...]” deve ser integralmente zerado, o que resulta na improcedência do lançamento fiscal.

Com relação à verba intitulada de sobras, além dos fatos noticiados acima, constata-se que os valores foram descritos nos recibos de pagamento como “devolução saldo exercício de 2013”. Neste particular, entendo que somente os recibos não são suficientes para afirmar que seriam decorrente exclusivamente de prestação de serviços, mesmo porque podem se referir ao saldo de contas contábeis de compra de ouro. Logo, o lançamento fiscal não indicou, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do fato gerador (prestação de serviços).

Considerando que a Impugnante não detinha os meios de produção para a extração do recurso mineral ouro, razão pela qual, no exercício de 2014, não poderia ser classificada

como cooperativa de produção (item II.a deste voto), o traço que distingue a verba intitulada de sobras tributável para fins previdenciários não é a percepção de “devolução saldo exercício de 2013”, mas a percepção de remuneração como contraprestação de serviços executados diretamente à cooperativa (Impugnante), fato este não materializado nos autos.

No mesmo sentido, o inciso II do art. 215 da Instrução Normativa 971, de 13 de novembro de 2009, preconiza que não é base de cálculo da contribuição previdenciária os ganhos da cooperativa resultantes de aplicação financeira, comercialização de produção própria ou outro resultado cuja origem não seja a receita gerada pelo trabalho do cooperado.

(...)

Como verificado, a exclusão das sobras da base de cálculo da contribuição social é verificada “quando, comprovadamente, esse rendimento seja decorrente de ganhos da cooperativa resultantes de aplicação financeira, comercialização de produção própria ou outro resultado cuja origem não seja a receita gerada pelo trabalho do cooperado” (parte final do inciso II do art. 215 da Instrução Normativa 971/2009).

(...)

Vale ressaltar que, nos termos do inciso III do art. 22 e do inciso III do art. 28 a Lei 8.212/1991, o fato gerador para a cobrança de contribuições previdenciárias fundada na remuneração, que é o caso dos autos, não é o mero registro de pagamento de valores a pessoa física, constante em recibos de pagamento, sendo relevante a indicação ou demonstração também da prestação de serviços para a Impugnante.

Deixo consignado que não desconheço a existência formal da cláusula contida no §1º do artigo 2º do Estatuto Social (fls. 348/378), que preconiza que a Impugnante tem como principal objetivo a extração de jazidas de minerais, porém, para o exercício 2014, a situação evidenciada pelos elementos probatórios dos autos é diferente daquilo inserido em tal cláusula, bem como da narrativa contida no Relatório Fiscal (fls. 16/26). Isso porque somente o aspecto formal da relação jurídica estabelecida entre a Impugnante e os associados não é capaz de atender os requisitos legais, preconizados tanto para a base de cálculo como para o critério material da regra-matriz de incidência das contribuições lançadas, tendo em vista que, entre a Impugnante e os associados garimpeiros, que forneceram mercadoria ouro como ativo financeiro, instaurou-se uma relação jurídica de natureza contratual de compra e venda (operação de mercado), que é inteiramente diversa da relação tributária-previdenciária prevista no inciso III do art. 22 e no inciso III do art. 28 a Lei 8.212/1991.

Assim, considerando os elementos probatórios constantes dos autos, inexistente fato gerador a ser constituído, já que a Impugnante não remunerou a prestação de serviços no exercício de 2014, mas, de acordo com os registros contábeis e demais informações obtidas em sede de diligência fiscal, realizou uma operação de compra de mercadorias (recurso mineral ouro), sob pena de ampliar, sem amparo legal, a base de cálculo e o critério material das contribuições previdenciárias, em afronta ao princípio da legalidade tributária, previsto no inciso I do art. 150 da Constituição da República de 1988 e nos incisos I e III do art. 97 do CTN.

Pois bem. De início é preciso observar que a classificação das cooperativas em ramos é elemento essencialmente didático e não reflete uma obrigação legal ou encerra em si um conceito seguro e rígido capaz de definir a realidade de uma cooperativa ou a incidência de determinada obrigação tributária. As cooperativas são equiparadas à empresa, portanto sujeita a todas obrigações acessórias e principais, conforme parágrafo único do artigo 15, da Lei 8.212/91.

Contudo, no caso dos autos, para fins de incidência tributária, notadamente os encargos previdenciários que aqui se discutem, é de extrema importância que os valores considerados pela fiscalização, digam respeito à remuneração por serviços prestados, pelos garimpeiros, à cooperativa, eis que, o que se discute no presente lançamento a contribuição

previdenciária patronal (inciso III do art. 22 da Lei 8.212/1991), bem como a contribuição devida pelos segurados não recolhida em época própria (prevista na legislação), para as competências 01/2014 a 12/2014.

Em outras palavras, a contribuição previdenciária, instituída pelo art. 22, inciso III e pelo art. 21 c/c o art. 12, inciso V, alínea “b” e com o art. 28, inciso III, todos da Lei nº 8.212/1991, em atendimento à previsão esculpida no art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/1988, tem como hipótese de incidência a remuneração decorrente da prestação de serviços prestados pelo contribuinte individual à empresa tomadora de tal serviço.

Nesse desiderato, não é possível concluir, de antemão, que todos os valores repassados pelas cooperativas aos seus cooperados dizem respeito à remuneração pela prestação de serviços, devendo o lançamento estar acompanhado de provas neste sentido, eis que também é possível admitir que diversas outras relações comerciais e cíveis possam ser travadas entre a cooperativa e cooperado, cabendo apenas às partes a escolha do melhor método para o desenvolvimento de seus negócios.

No caso dos autos, após o exame detalhado das provas, entendo que agiu com acerto a decisão de piso, e tenho posicionamento coincidente com as conclusões que lá foram traçadas.

A começar, a prova acostada aos autos evidencia a existência de uma relação jurídica de natureza contratual, em que a contribuinte e os associados garimpeiros celebraram efetivamente um contrato de venda do ouro (operação de mercado), e não há qualquer elemento apontado substancialmente para a existência de rendimento oriundo da prestação de serviços a terceiros.

Não constato a existência de serviços prestados pelos cooperados à Coogarima, razão pela qual os valores repassados pela cooperativa aos seus cooperados não podem ser considerados como remuneração. A propósito, o resultado da diligência solicitada pela decisão de piso, deu conta que os garimpeiros proprietários que detém os meios e assumem sozinhos os riscos e ônus da atividade.

E, ainda, os meios de produção pertencem exclusivamente aos garimpeiros proprietários, que assumem integralmente o risco econômico da atividade, realizando os investimentos para a construção ou aquisição da draga, custeando os insumos, alimentos e logística necessários.

A propósito, conforme bem pontuado pela contribuinte, o fato de que o valor obtido com a venda da produção às empresas autorizadas a comprar o metal precioso é o mesmo creditado ao associado, comprova que os valores recebidos pelos cooperados constituem-se em receita bruta proveniente da comercialização da produção mineral da atividade garimpeira, e não em remuneração pelo trabalho do cooperado.

No tocante à verba intitulada de sobras, também compartilho com o entendimento preconizado pela decisão de piso, no sentido de que somente os recibos não são suficientes para afirmar que seriam decorrentes exclusivamente de prestação de serviços, mesmo porque podem se referir ao saldo de contas contábeis de compra de ouro. Dessa forma, entendo que o lançamento fiscal não indicou, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do fato gerador (prestação de serviços).

A fiscalização não pode se valer de argumentos abstratos de que os valores constantes nos recibos de pagamento seriam remuneração auferida pelos associados da

contribuinte, sem qualquer ocorrência da prestação de serviços, este classificado como um critério material da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária.

Nos termos do inciso III do art. 22 e do inciso III do art. 28 a Lei 8.212/1991, o fato gerador para a cobrança de contribuições previdenciárias fundada na remuneração, que é o caso dos autos, não é o mero registro de pagamento de valores a pessoa física, constante em recibos de pagamento, sendo relevante a indicação ou demonstração também da prestação de serviços para a contribuinte.

Dessa forma, entendo que agiu com acerto a decisão de piso, eis que, de acordo com os elementos probatórios constantes dos autos, inexistente fato gerador a ser constituído, já que a contribuinte não remunerou a prestação de serviços no exercício de 2014, mas, de acordo com os registros contábeis e demais informações obtidas em sede de diligência fiscal, realizou uma operação de compra de mercadorias (recurso mineral ouro).

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite