



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.733269/2021-35
ACÓRDÃO	2102-003.394 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOSAUDE - COOPERATIVA DOS TRABALHADORES E PROFISSIONAIS DE SAÚDE DO ESTADO DO CEARÁ LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA E JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS.

A determinação da realização de diligência ou perícia no processo administrativo fiscal torna-se prescindível quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador e quando importar em exame de documentação que poderá ser trazida aos autos pelo contribuinte.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

PRELIMINAR DE NULIDADE. PRAZO PARA CONCLUSÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE DE MOTIVO PARA A SUA CONTINUIDADE. VÍCIO. INEXISTÊNCIA. A legislação não fixa prazo para a conclusão de procedimento fiscal, disciplinando apenas o seu início e prosseguimento, nem exige a exposição de um motivo para que se dê continuidade ao procedimento fiscalizatório, uma vez que todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, estão sujeitas à ação fiscal.

CONTRIBUIÇÕES DO SEGURADO COOPERADO QUE PRESTA SERVIÇOS A EMPRESA, POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar e recolher a contribuição a cargo do cooperado, contribuinte individual, à alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a sua remuneração, desde a publicação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 25 de maio de 2015

COOPERATIVA. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS NÃO COOPERADOS.

A cooperativa deve recolher as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração de não cooperados que lhe prestam serviços, bem como a contribuição desses segurados, as quais devem ser por ela arrecadas, mediante desconto de sua remuneração.

SÚMULA CARF Nº 2. MULTA CONFISCATÓRIA.

A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo, à autoridade administrativa, aplicar a multa estabelecida pela legislação de regência.

SÚMULA CARF Nº 2. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIACÃO.

Não cabe apreciação, pela instância administrativa, de alegações de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos em vigor, a qual incumbe ao Poder Judiciário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala de Sessões, em 4 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Jose Marcio Bittes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleberson Alex Friess, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, José Marcio Bittes (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Autos de Infração de contribuições previdenciárias patronais (código 2141, no valor total (com juros e multa) de R\$370.519,95; de multas previdenciárias aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de R\$53.131,80; e de contribuições previdenciárias dos segurados, no valor total de R\$16.557.443,50 (código 2096), apuradas para o período de 01/2017 a 12/2017 (fls. 2/19).

As infrações constantes dos Autos de Infração são as seguintes: DJ DRJ06 MG Fl. 1021

Original - INFRAÇÃO: VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO (código 2141);

- INFRAÇÃO: NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTO OU LIVRO RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NA LEI Nº 8.212/91 OU APRESENTAÇÃO QUE NÃO ATENDA ÀS FORMALIDADES LEGAIS EXIGIDAS (descumprimento de obrigação acessória);

- INFRAÇÃO: NÃO APRESENTAÇÃO DE DIVERSOS DOCUMENTOS SOLICITADOS E/OU NÃO PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À FISCALIZAÇÃO (descumprimento de obrigação acessória);

- INFRAÇÃO: VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO (código 2096);

- INFRAÇÃO: VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS COOPERADOS - NÃO DESCONTADA (código 2096)

De acordo com o Relatório do Procedimento Fiscal de fls. 22/730, constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas no decorrer do mês aos contribuintes individuais.

Acerca da contribuição previdenciária dos segurados cooperados, não descontada de sua remuneração, o Relatório Fiscal informa que foram apuradas divergências entre a remuneração de cooperados constante de Folhas de Pagamento e da escrituração contábil, em relação aos valores declarados em GFIP, conforme discriminado no Anexo 1. Informa ainda o seguinte:

15. No exame das folhas de pagamentos, da contabilidade e das informações prestadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informação a Previdência Social – GFIP válidas, do período de 01/2017 a 12/2017, constatou-se que a COOSAÚDE, na sua obrigação de reter e recolher a contribuição previdenciária devida pelos cooperados (contribuintes individuais), deixou aplicar alíquota de 20% (vinte por cento) sobre o salário de

contribuição destes, conforme o disposto no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015.

16. Após a declaração de inconstitucionalidade proferida nos autos do RE nº 595.838 - SP, com repercussão geral reconhecida, da contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, a Receita Federal do Brasil manifestou-se por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, esclarecendo que a alíquota da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa ou a pessoa física por intermédio de cooperativa de trabalho é de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração do cooperado.

17. Com objetivo de orientar as cooperativas de trabalho no preenchimento das GFIPs referente a contribuição previdenciária sobre a remuneração recebida ou creditada em decorrência de serviço prestado a pessoas físicas ou jurídicas, foi editado o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 14, de 02 de junho de 2015, dispõe em seu art. 1º, sobre a obrigação da cooperativa de reter e recolher a contribuição previdenciária devida pelos cooperados, calculada à alíquota de 20% sobre o salário-de-contribuição:

“Art. 1º A contribuição previdenciária devida pelo cooperado sobre o montante de remuneração recebida ou creditada em decorrência de serviço prestado a contratante por intermédio de cooperativa de trabalho, de que trata o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, será retida e arrecadada por essa cooperativa em consonância ao § 1º do art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, e ao inciso III do art. 216 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

§ 1º A cooperativa de trabalho preencherá a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) relativa a seus cooperados com indicação das categorias abaixo, para as quais o Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (Sefip) utiliza a alíquota de 20% (vinte por cento) para cálculo do desconto da contribuição previdenciária devida.

I - código 24: Contribuinte individual - Cooperado que presta serviços a entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal ou a pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho; ou

II - código 25: Contribuinte individual - Transportador cooperado que presta serviços a entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal ou a pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho.

§ 2º O procedimento descrito neste artigo aplica-se à contribuição previdenciária sobre a remuneração dos cooperados pelos serviços prestados a quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, isentas ou não da cota patronal.

(...)”

18. Diante do exposto, foram apuradas e lançadas, nas competências do período de 01/2017 a 12/2017, as diferenças de contribuições previdenciárias devidas pelos segurados contribuintes individuais (cooperados), não descontadas em folhas de pagamento e não declaradas nas GFIPs. Na apuração da contribuição previdenciária devida, foi aplicada a alíquota de 20% (vinte por cento) sobre o montante da remuneração paga ou creditada aos cooperados, observado o limite máximo do salário de contribuição mensal, conforme planilha no ANEXO 1.

Além do exposto acima, a Auditoria constatou, no exame da escrituração contábil, diversos registros de despesas referentes a pagamentos efetuados pela Cooperativa, nas contas Assessoria Jurídica (301010701010061), Despesas com Treinamento de Pessoal (3010107010053), Manut. Conservação e Limpeza (3010107010064), Softwares/Informática (3010107010062) e Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços (3010103060006), relacionados no Anexo 2.

A Cooperativa, embora tenha sido intimada a apresentar, por amostragem, os documentos de suporte dos referidos registros, não o fez, pelo que foram lançadas de ofício as importâncias consideradas devidas, relativas às contribuições da empresa e dos segurados, estas à alíquota de 11% (onze por cento), na forma do disposto no art.33, §3º da Lei nº 8.212/1991. Em relação às obrigações acessórias, a Auditoria aplicou multa de R\$26.565,90, em razão da não apresentação da documentação comprobatória dos lançamentos contábeis relacionados no Anexo 3 e de recibos de pagamentos a contribuintes individuais, por infração ao disposto no art. 33, §2º da Lei 8.212/1991. Outra multa, infração ao disposto no art. 32, III, da Lei nº 8.212/1991, no valor de R\$26.565,90 foi aplicada em razão da não apresentação de Atas de eleição e reeleição de membros do Conselho de Administração ou Diretoria atual, do período fiscalizado; Atas do Conselho Fiscal; Atas dos Órgãos de Administração; Atos constitutivos da Cooperativa e posteriores alterações; Comprovante de residência do representante legal e Estatuto Social.

DA CIÊNCIA E DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte teve ciência das autuações em 16/06/2021, fls. 919, e em 16/07/2021, apresentou a Impugnação de fls. 927/957, com os argumentos abaixo relatados, em síntese.

Inicialmente, requer a realização de uma perícia, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, a fim de evitar cerceamento de defesa, diante da sua dificuldade de comprovação, naquele momento, de toda sua documentação e dos recolhimentos efetuados pela empresa, e diante da necessária observância do princípio da primazia da realidade.

Destaca o disposto no art. 3º da Lei nº 9.784/1999, cujo teor permite a juntada de documentos pelos administrados nos processos que figuram como partes. Cita julgados.

Discorre acerca da verdade material, citando doutrina, e alega que a juntada posterior de documentação idônea terá o condão de melhor apurar a realidade da tributação da Impugnante, que diverge daquela apontada pelo Fisco.

Ressalta que a disposição contida no Decreto não deve subsistir perante a garantia constitucional de ampla defesa e do contraditório.

Em face do princípio da eventualidade, apresenta os argumentos abaixo.

Argui, inicialmente, a existência de nulidades.

Nesse ponto, afirma ter identificado cinco infrações integrantes do lançamento, distribuídas em apenas três autos de infração, o que acarreta a nulidade do procedimento fiscal, a teor do disposto no art. 9º do Decreto 70.235/1972.

Acresce que, no Relatório Fiscal, não se fez menção aos exatos autos de infração a que se referem as infrações, o que tornou confusa a análise do Impugnante, que teve inclusive dificuldade de identificar a correlação entre os anexos do final do Relatório com os respectivos autos, o que prejudicou sua defesa.

Alega então nulidade em razão do que considera excesso de prazo do procedimento fiscal, o qual está previsto no art. 7º, §2º do Decreto nº 70.235/72, como sendo de 120 dias, para procedimentos de fiscalização.

Diz não haver dúvida quanto à existência de previsão normativa, admitindo a sucessiva prorrogação do referido prazo, o que não implica em sua aplicabilidade de forma discricionária. Além disso, afirma que todos os atos devem ser devidamente motivados, o que não ocorreu no caso em tela e, por conseguinte, enseja a nulidade da autuação.

Sob o título “Do mérito”, discorre acerca do cooperativismo, a Constituição de 1988 e a legislação cooperativista. Cita doutrina, os artigos 5º e 174 da Constituição de 1988 e a Lei nº 5.764/1971.

Apresenta então impugnação específica às infrações.

Acerca do lançamento referente a “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação – Diferença de contribuição previdenciária dos cooperados – não descontada”, afirma ter sido autuada por deixar de reter e repassar, no período de janeiro a dezembro de 2017 os valores correspondentes às diferenças de alíquota de 11% para 20% das contribuições previdenciárias dos cooperados, contribuintes individuais.

Alega que no Auto de Infração não se descreveu a adequada identificação do dispositivo legal que fundamenta o lançamento, o que caracteriza cerceamento de defesa.

Argui que, para defender a viabilidade de aplicação da alíquota de 20% (vinte por cento), a Receita Federal explicou que, após a declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, pelo STF, e em decorrência da controvérsia instaurada sobre a adequada interpretação acerca da contribuição previdenciária devida pelo cooperado, foi baixado o Ato Declaratório Interpretativo - ADI RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, tal como se este fosse o fundamento legal que dá respaldo ao lançamento tributário. Afirma que, todavia, esse entendimento não pode prevalecer, pois está distante do que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que impõe a indicação precisa, no Auto de Infração, da disposição legal infringida e da penalidade aplicável, para o fim de garantir a sua validade.

Destaca que os únicos dispositivos normativos mencionados no Auto de Infração se encontram discriminados nas folhas 13 e 14 (art. 12, V; art. 21, art. 28; art. 30, II, §2º, da Lei nº 8.212/1991; art. 9º, V; art. 199; art. 214, III, §3º, I, §5º, art. 216, II, §15 do Decreto nº 3.048/1999), o que ressalta o desrespeito a esse pressuposto de validade do lançamento.

Alega que, em nenhum dos dispositivos citados, se identifica a adequada tipificação da exigência de que a Cooperativa do Trabalho tenha de proceder à retenção de 20% da remuneração e/ou repasse mensal da produção dos cooperados, a título de contribuição previdenciária de segurados. Argui não se poder admitir que o lançamento tenha suporte em dispositivos esparsos que não têm relação com o lançamento, somado a uma aplicação de “Ato Declaratório Interpretativo” o qual, inclusive, não explicita igualmente onde se encontra – a partir da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991 – o exato fundamento legal dessa obrigação.

Afirma que o Auto de Infração, ao contrário, trouxe expressa previsão de dispensa do recolhimento da exação, ao descrever, no enquadramento legal, a disposição contida no inciso II do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, segundo a qual “segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia

quinze do mês seguinte ao da competência”, o que torna indevido o lançamento lavrado contra a Cooperativa, que supostamente deveria reter e recolher a contribuição em tela.

Pode-se afirmar que a descrição do fato no lançamento não mantém coerência com a fundamentação legal da suposta infração, caracterizando sua nulidade por cerceamento de defesa. Há equívocos de imputação, que desqualificam a autuação como um todo, pois a exigência de impor à impugnante a obrigação de recolher a contribuição – parte segurado – vai de encontro ao que aduz o supracitado dispositivo, que estabelece que esta seria uma obrigação do próprio contribuinte.

Aduz, assim, que o Auto de Infração é nulo, por inadequada ou errônea tipificação/indicação do dispositivo legal que impõe a referida obrigação à Cooperativa. Cita doutrina.

Contesta, em seguida, a “indevida aplicabilidade ‘retroativa’ que se quer dar ao Ato Declaratório Interpretativo, tal como se tivesse o condão de tornar inaplicáveis dispositivos cuja inconstitucionalidade não foi decretada.”

A esse respeito, diz que, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 595.838, sobreveio o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 25/05/2015, o qual dispôs ser devido o percentual de 20% (vinte por cento) de contribuição previdenciária pelo contribuinte individual vinculado à cooperativa, sobre o salário de contribuição definido pelo inciso III ou sobre a remuneração apurada na forma prevista no §11, ambos do art. 28 da Lei 8.212/1991, cuja redação foi replicada no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº de 23/01/2017.

Diz que, somente em 25/01/2019, sobreveio a Instrução Normativa RFB nº 1.867, a qual revogou o art. 65 na IN nº 971/2009, cuja redação passou a ser no sentido de que a alíquota do cooperado é de 20% (vinte por cento), incidente sobre o valor recebido por este na prestação de serviços por intermédio da cooperativa.

Afirma que antes disso, o dispositivo previa a aplicação da alíquota de “11% (onze por cento), em face da dedução prevista no §1º, incidente sobre “2. a retribuição do cooperado quando prestar serviços a empresas em geral e equiparados a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho.”

Conclui, portanto, que o comportamento da Impugnante estava respaldado por Instrução Normativa à época vigente, cuja redação somente veio a ser alterada em 2019, quando já ultrapassados os fatos geradores que ensejaram o lançamento.

Argui que, neste ponto, merecem ser aplicadas as disposições do CTN, previstas nos artigos 96 e 100, segundo as quais a observância das normas da legislação tributária deve excluir a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora, e, ainda, a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Nesse sentido, aduz que as Instruções Normativas se caracterizam como normas complementares, de forma que não se deve impor à Impugnante uma punição por haver respeitado a sua dicção legal. Destaca que, de toda a forma, a justificativa para se proceder ao pagamento da alíquota “complementar” de 9% - para atingir os 20% - foi esclarecida apenas por meio da Solução de Consulta nº 96 – Cosit, de 17/08/2020, em que restou explicitado o que segue:

“A redução da alíquota de 20% para 11% era aplicável em relação à contribuição a cargo do contribuinte individual cooperado de cooperativa de trabalho, conforme o §5º do art.

30 da Lei nº 8.212, de 1991, por conta da existência da contribuição patronal prevista no inciso IV do art. 22 desta lei, que, no entanto, foi declarada inconstitucional, razão pela qual foi editado o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5, de 25 de maio de 2015, segundo o qual a alíquota é de 20% (vinte por cento). Veja:

Art. 1º O contribuinte individual que presta serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho deve recolher a contribuição previdenciária de 20% (vinte por cento) sobre o montante da remuneração recebida ou creditada em decorrência do serviço, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição.”

Argui então que, para a RFB, houve, “automaticamente”, uma restauração da exigência de contribuição cheia, de 20%, por se compreender pela impossibilidade de se exigir a sobredita exação a cargo da “empresa”, no caso, da cooperativa.

Entende que essa exegese não é melhor, “na medida em que a declaração de inconstitucionalidade da contribuição ‘patronal’ não teria o condão de tornar inaplicável o parágrafo 5º do art. 30 da Lei 8.212/91, porquanto, embora declarada a inconstitucionalidade da contribuição patronal, prevista no inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91, esta pode ainda ter sido erroneamente aplicada pelas empresas contratantes da Cooperativa, dado ao eventual desconhecimento de sua inconstitucionalidade.”

Destaca que os §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 8.212/1991 não impõem o recolhimento da contribuição como condição para a dedução legal, mas apenas e tão somente a sua declaração, de forma que não é devido presumir que a Impugnante agiu em desconformidade à lei ao reter apenas 11% (onze por cento), inclusive dado à imensa controvérsia instaurada na época.

Quanto ao tema, é cediço que o ônus da prova relacionada à ausência de declaração ou de recolhimento da parte patronal é da Administração, caracterizando-se, com a ausência de cumprimento deste ônus, a nulidade do lançamento. Cita doutrina.

Aduz que a inobservância do disposto nos art. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972, implica a nulidade do Auto de Infração, por constituir desobediência a dispositivo cogente e por implicar cerceamento de defesa.

Afirma ter trazido ao Processo Administrativo documentação comprobatória de que uma parte de seus cooperados mantinha outras fontes de renda, onde já eram descontadas contribuições previdenciárias, o que garantiria uma redução da contribuição lançada. Cita então o disposto no art. 67, §§3º e 4º, I e II, da IN RFB nº 971/2009.

Acerca da infração relativa a “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação (parte segurado)”, verificados em contas contábeis, o Impugnante alega que o §6º do art. 33 da Lei 8.212/1991 dispõe que a aferição indireta das contribuições somente pode ser procedida se a Auditoria constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração de segurados a seu serviço e que o Fisco não explicitou a razão pela qual desconsiderou a razoabilidade e a veracidade dos referidos pagamentos, os quais são legítimos e relacionados, em sua maioria, a despesas ordinárias e operacionais.

Argui assim a improcedência da autuação, por falta de motivação acerca da desconsideração dos pagamentos realizados e sua transformação em fatos geradores de contribuições previdenciárias.

No mesmo sentido, em relação aos “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação (parte empresa)”, argui não se poder realizar aferição indireta para desconsiderar a realidade dos pagamentos a prestadores de serviços, para o fim de imputar à Impugnante a responsabilidade pelo pagamento das contribuições patronais, porque não são aqueles considerados como contribuintes individuais.

Conclui que, por não ter a Auditoria motivado devidamente as razões pelas quais considerou a relação de gastos verificada na contabilidade como sendo remuneração de contribuintes individuais, deve ser decretada a nulidade do lançamento.

Ressalta a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que vem compreendendo, no que concerne a operadoras de planos de saúde, inclusive as cooperativas, que não cabe o recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos valores repassados aos profissionais de saúde que prestam serviços a seus clientes. Cita precedentes.

Acerca das infrações relativas ao descumprimento de obrigações acessórias, quais sejam, “não apresentação de diversos documentos solicitados e/ou não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização e não exibição de documentos ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/1991 ou apresentação que não atenda às formalidades legais exigidas”, destaca que todos os documentos solicitados foram entregues ao Fisco pela Cooperativa, como se pode observar nos autos, sendo indevida a autuação.

Destaca ainda que a dupla aplicação de idêntica multa, baseada no mesmo dispositivo legal e decorrente de mesmo fato, se caracteriza como indevida, na medida em que não é possível ao Auditor destacar, em dois distintos “grupos”, os documentos que foram exigidos no curso do procedimento de fiscalização, para o fim de aplicar, duplamente, a sanção em apreço.

Aduz assim que a suposta ausência de “documentação comprobatória dos lançamentos contábeis relacionados no ANEXO 3” poderia ter sido igualmente enquadrada como “a não apresentação de diversos documentos solicitados e/ou não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização” dado à inerente natureza destes dispositivos, que contêm uma mesma conduta típica.

Insiste não ser possível a “qualificação” específica de um documento, capaz de ensejar punição isolada, de forma que as condutas deveriam ter sido objeto de uma única imputação de multa. Na sequência alega a natureza indenizatória de parte da produção dos cooperados, sobre a qual não devem incidir as contribuições previdenciárias.

A respeito, diz que a Cooperativa deve garantir aos seus sócios o repouso anual remunerado, nos termos do inciso IV do art. 7º da Lei nº 12.690/2012, e que tal valor equivale às férias anuais do empregado, indenizadas, sobre as quais não incidem as contribuições previdenciárias, a teor do disposto no art. 28, §9º, d, da Lei nº 8.212/1991. Cita jurisprudência sobre férias indenizadas.

Alega por essa razão, a improcedência do lançamento.

O Impugnante contesta em seguida a multa “moratória” de 75%, cuja inconstitucionalidade já teria sido ventilada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), afirmando seu caráter confiscatório.

É o relatório.

A decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

PRELIMINAR DE NULIDADE. PRAZO PARA CONCLUSÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE DE MOTIVO PARA A SUA CONTINUIDADE. VÍCIO. INEXISTÊNCIA. A legislação não fixa prazo para a conclusão de procedimento fiscal, disciplinando apenas o seu início e prosseguimento, nem exige a exposição de um motivo para que se dê continuidade ao procedimento fiscalizatório, uma vez que todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, estão sujeitas à ação fiscal.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa nem nulidade a ser declarada quando o procedimento fiscal observa a legislação de regência, explicitando todos os elementos do lançamento e abrindo prazo para sua contestação pelo interessado.

CONTRIBUIÇÕES DO SEGURADO COOPERADO QUE PRESTA SERVIÇOS A EMPRESA, POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar e recolher a contribuição a cargo do cooperado, contribuinte individual, à alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a sua remuneração, desde a publicação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 25 de maio de 2015

COOPERATIVA. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS NÃO COOPERADOS.

A cooperativa deve recolher as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração de não cooperados que lhe prestam serviços, bem como a contribuição desses segurados, as quais devem ser por ela arrecadas, mediante desconto de sua remuneração.

MULTA CONFISCATÓRIA.

A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo, à autoridade administrativa, aplicar a multa estabelecida pela legislação de regência.

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO.

Não cabe apreciação, pela instância administrativa, de alegações de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos em vigor, a qual incumbe ao Poder Judiciário.

Cientificado da decisão de primeira instância em 03/12/2021, o sujeito passivo interpôs, em 27/12/2021, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

1 – “há nulidade da decisão que denegou a perícia documental e/ou o pedido de possibilidade de apresentação, a posteriori – mas antes do julgamento – de memorial descritivo de apuração contábil, com a possibilidade da apresentação de relatórios técnicos, perícias, etc., através de estudos técnicos e documentação pertinente, capaz de evidenciar a veracidade das alegações do contribuinte e a existência de recolhimentos não considerados pelo nobre auditor fiscal no ato de lançar o respectivo tributo”;

2 - existência de cerceamento de defesa por ofensa ao contraditório com a alegação de que as infrações não teriam sido devidamente descritas;

3 - existência de excesso de prazo do procedimento fiscal e sua nulidade;

4 – incorreção na tipificação da exigência de que a Cooperativa do Trabalho tenha o dever legal de proceder à retenção de 20% da remuneração e/ou repasse mensal da produção dos cooperados, a título de contribuição previdenciária de segurados ou seja, é manifestamente nulo, por inadequada ou errônea tipificação/indicação do dispositivo legal que impõe a referida obrigação à Cooperativa, não se prestando a isso a genérica menção a diversos dispositivos legais sem que haja adequado vínculo associativo que os justifiquem;

5 – os atos infralegais (Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 5 de 25/05/2015, Instrução Normativa n.º 1867 de 25/01/2019 e Solução de Consulta nº 96 – Cosit, de 17 de agosto de 2020) não podem fundamentar uma exação;

6 - a recorrente carrou documentação comprobatória de que uma parte de seus cooperados mantinha outras fontes de renda onde já eram descontadas contribuições previdenciárias e a autoridade fiscal não teria motivado, com razões claras e razoáveis, a desconsideração dos pagamentos, transformando-os em fatos geradores da contribuição previdenciária;

7 - não incide contribuição previdenciária sobre os valores repassados aos médicos pelas operadoras de plano de saúde, conforme jurisprudência do STJ (AgInt no REsp 1.574.080/RS);

8 - todos os documentos solicitados foram entregues ao fisco pela, como se pode observar no bojo dos presentes autos, sendo indevida a aplicação das multas (a - Não apresentação de diversos documentos solicitados e/ou não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização e b- Não exibição de documentos ou livro relacionados com as contribuições previstas na lei nº 8.212/91 ou apresentação que não atenda às formalidades legais exigidas);

9 – é de natureza indenizatória parte da produção dos cooperados, motivando a não incidência de contribuição previdenciária (férias indenizadas);

10 – multa de 75% é inconstitucional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre lançamento de crédito previdenciário, por arbitramento, considerando como bases de cálculo de contribuições previdenciárias de cooperativa, incidentes sobre a remunerações de segurados contribuintes individuais, acrescido de multas acessória e isolada.

O Relatório do Procedimento Fiscal de fls. 25 e ss. assim descreve o lançamento por arbitramento:

“19. No exame da escrituração contábil a auditoria fiscal constatou, através das contas Assessoria Jurídica (3010107010061), Despesas com Treinamento de Pessoal (3010107010053), Manut. Conservação e Limpeza (3010107010064), Softwares/Informática (3010107010062) e Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços (3010103060006), no período de 01/2017 a 12/2017, diversos registros de despesas referentes a pagamentos efetuados pela cooperativa, conforme planilha no ANEXO 2.

20. Foram solicitados por amostragem, a exibição dos documentos (notas fiscais/recibos de pagamento) que deram suporte aos registros contábeis constantes nas contas, relacionadas na planilha do ANEXO 2. O contribuinte, apesar de intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº. 07, de 11/05/2021, deixou de apresentar a documentação de suporte dos registros contábeis nas referidas contas.

21. Observa-se, no caso acima, que o contribuinte sonegou documentos solicitados pela fiscalização, fato que autoriza a auditoria fiscal o lançamento de ofício de importâncias reputadas devidas na forma do disposto no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91, redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

22. Diante da sonegação dos documentos relativos aos lançamentos contábeis, a fiscalização efetuou o lançamento do crédito previdenciário, por arbitramento, considerando como bases de cálculo de contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remunerações de segurados contribuintes individuais, os valores registrados na escrituração contábil, relacionados no ANEXO 2. Foram lançadas as

contribuições previdenciárias devidas correspondentes a parte da empresa e dos segurados, do período de 01/2017 a 12/2017.

23. As contribuições dos segurados contribuintes individuais foram apuradas com aplicação da alíquota de 11% (onze por cento) sobre a base de cálculo apurada, observado o limite máximo do salário de contribuição mensal, conforme planilha no ANEXO 2”.

Preliminar de nulidade – perícia e juntada de novos documentos

Em sede preliminar, o recorrente alega que *“há nulidade da decisão que denegou a perícia documental e/ou o pedido de possibilidade de apresentação, a posteriori – mas antes do julgamento – de memorial descritivo de apuração contábil, com a possibilidade da apresentação de relatórios técnicos, perícias, etc., através de estudos técnicos e documentação pertinente, capaz de evidenciar a veracidade das alegações do contribuinte e a existência de recolhimentos não considerados pelo nobre auditor fiscal no ato de lançar o respectivo tributo”*.

A decisão de piso assim se manifesta:

Ainda como preliminar, o Impugnante requer a realização de perícia e a juntada posterior de documentos, para que seja verificado o valor efetivamente devido do lançamento. O pedido de perícia deve ser considerado não formulado, por não observar os requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o requerimento para juntada posterior de documentos deve ser indeferido, por não ter sido comprovada a ocorrência das hipóteses prevista no §4º do mesmo art. 16 do diploma legal.

De fato, não há qualquer indicação nos autos dos casos aplicáveis ao art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972. No que se refere à determinação da realização de perícia por parte da autoridade julgadora, invocada pela recorrente, esta é prevista no art.18 do Decreto nº 70.235 de 1972, que assim dispõe, verbis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (o grifo não é original)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Após análise da documentação e dos fatos expostos no presente voto, chegou-se à conclusão que os elementos probatórios trazidos aos autos pela recorrente foram insuficientes para tornar improcedente o lançamento, tornando-se prescindível a realização de perícia ou mesmo a juntada de novos documentos, no caso presente, uma vez que as provas de seus argumentos poderiam ser trazidas à colação pela contribuinte juntamente com a sua impugnação.

Aliás, quanto às provas, convém ainda elucidar que a faculdade da autoridade julgadora em determinar, *ex officio*, a realização de diligência ou perícia (art. 18, do Decreto nº 70.235/72) não substitui o ônus processual da parte a quem compete de trazer aos autos as provas de que dispõe.

Na vereda acima, reproduz-se o entendimento de Paulo Celso Bonilha, in “Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª Edição, Dialética, São Paulo, 1997, pp. 77/78 :

“(…) o poder instrutório das autoridades de julgamento, deve-se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos e não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições. Inclusive a probatória não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear ao processo.”

Pelos citados motivos e com alicerce no princípio da livre convicção do julgador na apreciação da prova, gravado no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual a autoridade julgadora, na apreciação da prova, formará livremente a sua convicção, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa

Alega a recorrente a existência de cerceamento de defesa por ofensa ao contraditório com a alegação de que as infrações não teriam sido devidamente descritas.

A decisão de piso assim se manifestou sobre a inexistência de cerceamento de defesa:

Inicialmente, deve-se destacar que as alegações de cerceamento do direito de defesa e ofensa ao contraditório não podem prosperar. Isso porque as infrações verificadas na ação fiscal restaram claramente descritas pela Auditoria. Além disso, os dispositivos legais e normativos infringidos, bem como aqueles determinantes da penalidade aplicada, foram claramente indicados nos relatórios dos Autos de Infração e também no Relatório Fiscal. Finalmente, deve-se considerar que foi dada ciência dos atos processuais ao contribuinte, ao qual foi concedido prazo para manifestação, tendo sido, desta forma, observados pela Administração Tributária os princípios constitucionais referidos bem como as normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

(...)

Acerca das alegações de nulidade do lançamento por ofensa aos artigos 9º e 10 do citado Decreto nº 70.235/1972, deve-se explicar que o fato de terem sido verificadas cinco infrações na ação fiscal, as quais foram distribuídas em apenas três autos de infração, em nada ofende as normas dos dispositivos referidos nem, ao contrário do alegado, cerceia o direito de defesa do interessado. Como já afirmado acima, não se verifica cerceamento de defesa nem ofensa ao contraditório no presente processo fiscal.

Ademais, nos termos do §1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, os autos de infração relativos à exigência de tributos e aplicação de penalidades, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, como ocorreu no caso em tela.

Sobre a alegada dificuldade de correlacionar os anexos citados no Relatório Fiscal aos autos de infração, deve-se explicitar que o Anexo 1, fls. 36/722, se refere às diferenças de contribuição do segurado, declarada em GFIP à alíquota de 11% e apurada à alíquota de 20%, correspondendo assim à infração “VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA DOS COOPERADOS NÃO DESCONTADA”, explicitada nos itens 14 a 18 do Relatório Fiscal. Verifica-se assim que o Anexo 1 se refere ao lançamento de contribuições dos segurados (código 2096), que integra o Auto de Infração de fls. 12/18.

Já o Anexo 2, fls. 723/728, relaciona os pagamentos realizados a pessoas físicas, cujos valores foram considerados base de cálculo da contribuição previdenciária patronal e da contribuição dos segurados contribuintes individuais, apurados nas contas contábeis que indica, observado o limite máximo do salário de contribuição. Tal situação está descrita no Relatório Fiscal, nos itens 19 a 27, como relativa à infração “VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO”. Verifica-se assim que o citado anexo se refere tanto às contribuições patronais (código 2141), constante do Auto de Infração de fls. 2/6, quanto às contribuições dos segurados (código 2096), constante do Auto de Infração de fls. 12/18.

Por fim, o Anexo 3, citado no item 29.1 do Relatório, se refere à infração por “NÃO EXIBIÇÃO DE LIVRO OU DOCUMENTO RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NA LEI Nº 8.212/1991 OU À APRESENTAÇÃO QUE NÃO ATENDA ÀS FORMALIDADES LEGAIS EXIGIDAS”, sendo explicitado no referido item que não foram apresentados os documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis listados no referido Anexo 3, fls. 729/730. Trata-se assim de anexo relativo ao Auto de Infração de multas previdenciárias, de fls. 8/10.

Assim, não se verifica, por terem sido lavrados apenas três autos de infração, em relação a cinco infrações distintas, ofensa alguma a dispositivo normativo ou cerceamento de defesa, como alegado pelo Impugnante. Acerca da existência de

nulidade por suposto excesso de prazo de realização do procedimento fiscal, o próprio Impugnante atesta a existência de previsão normativa nesse sentido, admitindo a sucessiva prorrogação do referido prazo. Afirma, no entanto, que essa prorrogação não pode se dar de forma discricionária e que, além disso, todos os atos devem ser devidamente motivados, o que não teria ocorrido no caso em tela.

Deveras, não se verifica qualquer obscuridade na autuação fiscal ou mesmo evidência de dificuldade de entendimento de quais dispositivos legais foram infringidos. Tanto é possível identificar o conteúdo da infração e seus fundamentos legais que a recorrente apresentou defesa e recurso voluntário contra o mérito discutido nos autos.

Nesse sentido, o art 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, (Processo Administrativo Fiscal) – PAF assim prevê a nulidade no processo administrativo fiscal, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Pelo exame dos dispositivos citados, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Estas são as hipóteses em que o legislador presume, de forma absoluta, ter havido prejuízo à ampla defesa e ao contraditório.

No caso, não ocorreu nenhuma dessas hipóteses. O lançamento em questão foi levado a efeito por autoridade competente e concedido ao contribuinte o mais amplo direito à defesa e ao contraditório, pela oportunidade de apresentar, tanto da fase de instrução do processo em resposta às intimações para esclarecimentos, quanto nas fases de impugnação e recurso, pode o autuado trazer novos argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar ilidir as infrações apuradas pela fiscalização. Logo, não há que se cogitar de nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa. Outras irregularidades não importam, a priori, nulidade, pois, quanto a elas, exige-se de acordo com a sistemática adotada pela norma que rege o Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/1972) e pelo Código de Processo civil, cujo regramento e princípios são aplicados de forma subsidiária, a efetiva demonstração do prejuízo sofrido.

No presente caso, a descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação de lançamento e relatório fiscal de fls. 02/28 identificam os fatos e aponta a legislação correspondente que determinou a infração.

Assim, concordo com a decisão de piso e a adoto como razão de decidir, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, como acima reproduzido.

Preliminar de nulidade por excesso de Prazo do Procedimento Fiscal

Inicialmente, é de se anotar, nos termos do art. 114, § 12, inciso II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, o verbete sumular CARF nº 171: “Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

A decisão de piso está correta ao entender que inexistente nulidade no caso:

Sobre as normas estabelecidas para realização dos procedimentos fiscais, deve-se observar o disposto na Portaria RFB nº 6.478/2017:

Portaria RFB nº 6.478, de 2017

CAPÍTULO I - DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB e ao controle aduaneiro do comércio exterior serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observado o disposto nos seguintes documentos de gestão administrativa:

I - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

(...)

CAPÍTULO II - DA DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Art. 4º Os procedimentos fiscais serão instaurados após sua distribuição por meio de instrumento administrativo específico denominado Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), previsto no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. (...)

§ 3º O TDPF será expedido exclusivamente na forma eletrônica, conforme modelos constantes dos Anexos I a III desta Portaria.

§ 4º A ciência do TDPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço (...) , mediante a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, mediante o qual o sujeito passivo poderá certificar-se da autenticidade do procedimento.

(...)

Art. 8º Quando procedimento de fiscalização relativo a tributo objeto do TDPF-F identificar infração relativa a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, esses tributos serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

Art. 9º As alterações no procedimento fiscal decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela sua execução ou supervisão bem como as relativas ao exame dos tributos e período de apuração, excetuados os casos que se enquadrem na hipótese prevista no art. 8º, serão procedidas mediante registro eletrônico no próprio TDPF, conforme modelo aprovado por esta Portaria. (...)

CAPÍTULO III - DOS PRAZOS

Art 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I - 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e

II - 60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

...

CAPÍTULO IV - DA EXTINÇÃO DO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Art. 12. O TDPF extingue-se:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se refere o art. 11, sem prejuízo da continuidade do procedimento fiscal, conforme os termos do art. 13.

Art. 13. A extinção de que trata o inciso II do art. 12 não implica nulidade dos atos praticados, podendo ser expedido novo TDPF para a conclusão do procedimento fiscal.

CAPÍTULO V - DISPOSIÇÕES GERAIS (...)

Art. 15. O TDPF original e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o § 4º do art. 4º, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente.

(grifei).

Verifica-se do exposto que, ao contrário do alegado pelo Impugnante, até mesmo a falta de documento específico, alertando sobre a prorrogação/continuidade do procedimento fiscal, em nada contraria as disposições vertidas pela Portaria RFB n.º 6.478, de 2017.

É que, a rigor, referidas portarias apenas exigem que os contribuintes sejam cientificados do código de acesso ao sítio da RFB na internet, por meio do termo que formalizar o início do procedimento fiscal, de modo a que os sujeitos passivos tenham ciência do TDPF por meio da internet e, neste mesmo ambiente virtual, possam acompanhar suas eventuais alterações, inclusive as decorrentes de

prorrogação de prazo, sem necessidade da emissão de outro instrumento administrativo, rito este que, aliás, foi devidamente cumprido.

Ora, se após ter sido lavrado o Termo de Início, não há sequer a necessidade de se emitir um outro ato administrativo para dar ciência ao contribuinte sobre a prorrogação/continuidade do procedimento fiscal, não há tampouco falar em ausência de fundamentação dos Termos de Continuidade da Ação Fiscal que, ainda assim, foram lavrados pela autoridade autuante, apenas com o fito de afastar a recuperação da espontaneidade da empresa fiscalizada.

Assinale-se que não se exige a exposição de um motivo para a abertura da fiscalização e, da mesma forma, tampouco se exige a exposição de motivo para justificar a continuidade do procedimento fiscalizatório.

Além disso, destaque-se que não foi fixado um prazo máximo para a conclusão da ação fiscal, visto que, nos termos da legislação aplicável (art. 11, § 1º, e art. 12 das referida Portaria RFB 6.478/2017), o procedimento fiscal só se extingue pela sua conclusão, registrada em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo. Mesmo a extinção do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) por decurso de prazo não implica nulidade dos atos praticados na ação fiscal, consoante o disposto no art. 13 da Portaria nº 6.478/2017, aludida pela própria defesa.

No mesmo diapasão, as disposições contidas no Decreto n.º 70.235/1972, não fixam prazo para a conclusão do procedimento fiscal, disciplinando apenas o seu início e prosseguimento para os efeitos de exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, na forma de seu artigo 7º, citado pelo Impugnante:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Logo, não prospera a alegação de nulidade do lançamento por falta de motivação para a continuidade do procedimento fiscal e por excesso de prazo para sua conclusão.

Há muito consolidou-se a jurisprudência neste CARF de que o MPF se constitui em elemento de controle da Administração Tributária. Eventual inobservância (o que não é o caso dos autos) dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

O MPF constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária tanto para fins de controle interno, quanto para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, assegurando ao sujeito passivo que o agente indicado recebeu da Administração a incumbência para executar o procedimento fiscal.

Convém ainda ressaltar que o Decreto nº 8.303/2014 extinguiu o MPF e criou o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) e, em seu art. 2º, deixa claro que tais instrumentos referem-se a controles administrativos:

Art. 2º Os procedimentos fiscais iniciados antes da publicação deste Decreto permanecerão válidos, independentemente das alterações no instrumento de controle administrativo nele veiculadas, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ademais, no caso concreto, o procedimento fiscal transcorreu absolutamente nos moldes estabelecidos pelas normas infralegais que regem a matéria, o que implica em sua total correção e, conseqüentemente, na rejeição dessa arguição de nulidade.

Mérito

O recorrente alega incorreção na tipificação da exigência de que a Cooperativa do Trabalho tenha o dever legal de proceder à retenção de 20% da remuneração e/ou repasse mensal da produção dos cooperados, a título de contribuição previdenciária de segurados ou seja, seria manifestamente nulo, por inadequada ou errônea tipificação/indicação do dispositivo legal que impõe a referida obrigação à Cooperativa, não se prestando a isso a genérica menção a diversos dispositivos legais sem que haja adequado vínculo associativo que os justifiquem.

A decisão de piso esclarece que, com a declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, a contribuição dos segurados cooperados passou a ser regulada pelos dispositivos dessa lei e da legislação previdenciária referentes aos segurados contribuintes individuais, conforme o ADI RFB nº 05/2015. A partir da Lei nº 10.666/2003, a cooperativa de trabalho deve reter e recolher a contribuição dos seus cooperados, que são considerados contribuintes individuais, à alíquota de 20%, observando a redução prevista no §4º do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, inclusive a Solução de Consulta Cosit nº 96/2020 confirmou essa interpretação:

O Impugnante contesta então a ocorrência de cada uma das infrações apontadas pela Auditoria.

Em relação à infração “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação – diferença de contribuição previdenciária dos cooperados”, alega que o Auto de Infração não apontou o dispositivo legal que fundamenta o lançamento, o que caracterizaria cerceamento de defesa e ensejaria a nulidade da autuação.

Tal alegação não tem procedência, como se conclui da exposição abaixo.

Com a declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, a contribuição dos segurados cooperados passou a ser regulada pelos dispositivos da referida Lei e da legislação previdenciária, relativos às contribuições dos segurados contribuintes individuais, nos termos do ADI RFB nº 05/2015, conforme explicado no Relatório Fiscal:

Lei nº 8.212/1991:

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

V - como contribuinte individual:

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; ...

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.

...

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;

§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 4º ao cooperado que prestar serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho.

Por sua vez, assim estabeleceu a Lei nº 10.666/2003:

Lei nº 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).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

De acordo com os dispositivos acima, a partir da Lei nº 10.666/2006, a cooperativa de trabalho deveria reter e recolher a contribuição dos seus cooperados, os quais são considerados contribuintes individuais, à alíquota de 20%, observada a redução prevista no §4º do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, acima transcrito. Com a edição da Solução de Consulta Cosit nº 96/2020, restou explicitado o seguinte, como mencionado pelo Impugnante:

“A redução da alíquota de 20% para 11% era aplicável em relação à contribuição a cargo do contribuinte individual cooperado de cooperativa de trabalho, conforme o §5º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, por conta da existência da contribuição patronal prevista no inciso IV do art. 22 desta lei, que, no entanto, foi declarada inconstitucional, razão pela qual foi editado o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5, de 25 de maio de 2015, segundo o qual a alíquota é de 20% (vinte por cento).

No mesmo sentido, foi alterado o art. 65 da IN RFB nº 971/2009, que passou a prever que a contribuição dos segurados cooperados deveria ser retida pela cooperativa, à alíquota de 20%. Segue o dispositivo na redação original e alterada:

IN RFB nº 971/2009:

Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:

II - para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o limite máximo do salário-de-contribuição e o disposto no art. 66, de:

a) 20% (vinte por cento), incidente sobre:

...

3. a retribuição do cooperado, quando prestar serviços a pessoas físicas e a entidade beneficente em gozo de isenção da cota patronal, por intermédio da cooperativa de trabalho;

3. o valor recebido pelo cooperado, pela prestação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

b) 11% (onze por cento), em face da dedução prevista no § 1º, incidente sobre:

...

2. a retribuição do cooperado quando prestar serviços a empresas em geral e equiparados a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

Não obstante a publicação desses atos tenha se dado em 2019 e 2020, antes deles, em 2015, a RFB já havia explicitado, através do ADI nº 5/2015, a interpretação da legislação então vigente, relativa à contribuição dos segurados cooperados vinculados a cooperativas de trabalho, que prestam serviços a empresas (dispositivos da Lei nº 8.212/1991 e da Lei nº 10.666/2006 acima

copiados), após a declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991. Seguem os termos do referido ADI:

ADI RFB nº 5/2015:

Dispõe sobre a contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho. O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838 - São Paulo, com repercussão geral reconhecida, da contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da mesma Lei, recurso no qual, com base no art. 19, inciso IV e § 4º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não mais contestará e recorrerá, conforme Nota/PGFN/CASTF nº 174, de 2015, declara:

Art. 1º O contribuinte individual que presta serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho deve recolher a contribuição previdenciária de 20% (vinte por cento) sobre o montante da remuneração recebida ou creditada em decorrência do serviço, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição.

Art. 1º A alíquota da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa ou a pessoa física por intermédio de cooperativa de trabalho é de 20% (vinte por cento) sobre o salário de contribuição definido pelo inciso III ou sobre a remuneração apurada na forma prevista no § 11, ambos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Redação dada pelo(a) Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 23 de janeiro de 2017).

(...)

O Impugnante alega ainda que o entendimento da Auditoria acerca da inaplicabilidade do §5º do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, após a declaração de inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991, não é a melhor interpretação da legislação, dado eventual desconhecimento dessa declaração de inconstitucionalidade pelos contribuintes.

Ora, o desconhecimento da legislação não é escusa para que contribuinte deixe de cumprir suas obrigações tributárias, muito menos dispensa o Fisco de efetuar o lançamento fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, em tendo verificado a falta de declaração e recolhimento integral das contribuições devidas, como ocorreu no caso.

O Impugnante argumenta que a interpretação da fiscalização sobre a inaplicabilidade do §5º do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, após a declaração de inconstitucionalidade

do inciso IV do art. 22 da mesma lei, não é a mais adequada, considerando que os contribuintes poderiam não estar cientes dessa declaração de inconstitucionalidade.

É acertada a interpretação dada pela decisão de piso no sentido de que ninguém poder se escusar de aplicar a norma por alegar seu desconhecimento. A ADI RFB nº 5/2015 é clara ao esclarecer que o contribuinte individual que presta serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho deve recolher a contribuição previdenciária de 20% (vinte por cento) sobre o montante da remuneração recebida ou creditada em decorrência do serviço, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição. Impõe-se, pois, a manutenção da decisão recorrida neste particular, a qual eu a adoto como razões de decidir, na forma do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Quanto ao alegado vício de ilegalidade por ser o lançamento fundado em atos infralegais (Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 5 de 25/05/2015, Instrução Normativa n.º 1867 de 25/01/2019 e Solução de Consulta nº 96 – Cosit, de 17 de agosto de 2020), a decisão de piso assim se manifestou:

(...)

Nos termos da Portaria RFB nº 20, de 05/04/2021, tanto o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) quanto a Solução de Consulta e a Instrução Normativa (IN) são atos administrativos editados no âmbito da RFB com a mesma hierarquia, mas finalidades distintas. O primeiro tem a finalidade de interpretar dispositivos da legislação tributária e aduaneira, inclusive correlata, e uniformizar o entendimento. A segunda, por sua vez, tem a finalidade de solucionar consulta, feita por pessoa física ou jurídica, sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária. Por fim, a Instrução Normativa tem a finalidade de complementar e disciplinar a legislação tributária, aduaneira e correlata, relativa aos tributos administrados pela RFB.

Verifica-se assim que o ADI nº 5/2015 foi emitido, atendendo à sua finalidade, para explicitar a interpretação cabível da legislação então vigente, relativa à contribuição dos segurados cooperados ligados a cooperativas de trabalho, que prestam serviços a empresas (dispositivos da Lei nº 8.212/1991 e da Lei nº 10.666/2006 acima copiados), após a declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Dessa forma, ainda que o art. 65 da IN RFB nº 971/2009 tenha sido alterado apenas em 2019 e a Solução de Consulta nº 96 tenha sido emitida em 2020, posteriormente inclusive à alteração da citada IN, foi a publicação do ADI nº 05/2015 que explicitou a devida interpretação dos dispositivos normativos já então vigentes, revogando tacitamente o disposto de outra forma na legislação de regência.

Ao contrário do que alega o recorrente, o ato infralegal apenas interpreta dispositivos pretéritos que já estavam em vigor (Leis nº 8.212/1991 e 10.666/2006), ou seja, resta invalidada a inconformidade veiculada pelo recorrente nesse sentido. Ademais, não há que se

falar em efeitos *ex tunc* ao caso (ADI nº 5/2015), já que o lançamento se reporta ao período de 01/01/2017 a 31/12/2017. Assim, adoto, como razões de decidir a decisão de piso, na forma do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Em relação ao argumento de que a recorrente, carreou, ao processo administrativo, documentação comprobatória de que uma parte de seus cooperados mantinha outras fontes de renda onde já eram descontadas contribuições previdenciárias, a decisão de piso entendeu que não seria possível rever o lançamento com base no arbitramento efetuado:

O Impugnante afirma ter trazido aos autos documentação comprobatória de que uma parte de seus cooperados mantinha outras fontes de renda, onde já eram descontadas contribuições previdenciárias, o que garantiria uma redução da contribuição lançada. Tais documentos, contudo, não foram juntados à impugnação, a qual trouxe em anexo apenas resumos de Folhas de Pagamento. Dessa forma, não há como acolher a alegação de que o lançamento das contribuições dos segurados foi efetuado a maior.

Acerca dos valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação, o Impugnante alega a improcedência da autuação, por falta de motivação acerca da desconsideração dos pagamentos realizados e sua transformação em fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Não assiste razão ao Impugnante a esse respeito, uma vez que a Auditoria tão somente verificou a existência de registros contábeis de pagamentos realizados a pessoas físicas, para os quais solicitou a apresentação dos respectivos documentos de suporte. Como tais documentos não foram apresentados, o lançamento foi efetuado por aferição indireta, com base no art. 33, §3º da Lei nº 8.212/1991, invertendo assim o ônus da prova. Tal dispositivo assim preceitua:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Verifica-se portanto não haver que se falar em nulidade da autuação por falta de motivação acerca da “desconsideração de pagamentos de registros contábeis realizados e sua transformação em fatos geradores de contribuições previdenciárias”.

Assim, o recorrente alega que a autoridade fiscal não teria motivado, com razões claras e razoáveis, a desconsideração dos pagamentos, transformando-os em fatos geradores da contribuição previdenciária. Há clara justificação no lançamento e, subsequentemente, na decisão de piso acerca do tema, como bem se observa acima, sendo irrazoável sustentar nulidade.

Cabia ao recorrente demonstrar o detalhamento da base de incidência, mas não logrou suprir o ônus probatório que lhe competia por se limitar a apenas juntar resumos de Folhas de Pagamento, impossibilitando a confrontação por contribuinte individual e a confirmação de sua alegação de suplantar o teto de contribuição. Mais uma vez, deve se manter intacta a decisão de piso nesse particular, conforme razões de decidir a decisão de piso que ora são ratificadas por este voto, na forma do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Quanto à não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores repassados aos médicos pelas operadoras de plano de saúde, sustenta que há jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ (AgInt no REsp 1.574.080/RS) que ratifica sua intributabilidade.

A decisão de piso sustenta que não foram lançadas contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre os repasses efetuados a cooperados, sobre os quais foram lançadas apenas contribuições dos segurados:

Acerca das contribuições patronais incidentes sobre os registros contábeis de pagamentos a pessoas físicas, o Impugnante ressalta a existência de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre operadoras de planos de saúde, incluindo cooperativas, no sentido de que não cabe o recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos valores repassados aos profissionais de saúde que prestam serviços a seus clientes. Neste ponto cabe esclarecer que não foram lançadas contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre os repasses efetuados a cooperados, sobre os quais foram lançadas apenas contribuições dos segurados. As contribuições patronais lançadas dizem respeito a valores pagos a pessoas físicas, verificados na contabilidade em diversas contas, como Assessoria Jurídica, Despesas com Treinamento de Pessoal, Manut. Conservação e Limpeza, Softwares/Informática e Outros Gastos com Pessoal ligados à prestação de serviços, conforme descrito nos itens 19 a 23 do Relatório Fiscal.

De fato, o lançamento se limita a exigir as contribuições lançadas sobre os valores pagos aos contribuintes individuais indicados na sua contabilidade, ou seja, não se tratam de incidência sobre os pagamentos dos planos de saúde.

Com relação à multa acessória, alega o recorrente que todos os documentos solicitados foram entregues ao fisco pela cooperativa, como se pode observar nos autos, sendo indevida a aplicação das multas de não apresentação de diversos documentos solicitados e/ou não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização e não exibição de documentos ou livro

relacionados com as contribuições previstas na lei nº 8.212/91 ou apresentação que não atenda às formalidades legais exigidas.

A decisão de piso reafirma que a recorrente não apresentou espontaneamente os documentos requisitados pela autoridade fiscal:

Sobre o descumprimento de obrigações acessórias, o Impugnante destaca que todos os documentos solicitados foram entregues ao Fisco pela Cooperativa, como se poderia observar nos autos, sendo por isso indevida a autuação.

Acerca do tema, consta do Relatório fiscal, item 29, que o contribuinte deixou de apresentar ao Fisco a documentação comprobatória dos lançamentos contábeis relacionados no Anexo 3 e aos recibos de pagamento a contribuintes individuais, os quais foram solicitados através do Termo de Intimação de Procedimento Fiscal (TIPF) de 04/09/2020 e do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº7, de 11/05/2021.

Os documentos relacionados no Anexo 3 (fls. 729/730) são os seguintes:

CNPJ	Data	Cód Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Histórico
0448423000126	05/01/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	2.500,00		Pg. CONF. RECIBO GUSTAVO ADOLFO
0448423000126	05/01/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	4.792,50		Pg. CONF. RECIBO CH 298
0448423000126	05/01/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	1.534,25		Pg. CONF. RECIBO CH 5428
0448423000126	10/01/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	3.500,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	10/01/2017	30-0107010860	Assessoria Contábil	D	3.000,00		Pg. CONF. RECIBO 162216
0448423000126	20/01/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	1.800,00		Pg. CONF. RECIBO GUSTAVO ADOLFO
0448423000126	20/01/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	1.500,00		Pg. CONF. RECIBO ALEXANDRE ANSELMO
0448423000126	23/01/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	4.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	23/01/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	330,00		Pg. CONF. RECIBO E CUPOM FISCAL MANUTENÇÃO AR CONDICIONADO
0448423000126	27/01/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	1.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	07/02/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	2.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	07/02/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	2.500,00		Pg. assessoria juridica ref. 01/2017 GUSTAVO
0448423000126	10/02/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	2.800,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	21/02/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	2.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	02/03/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	200,00		Pg. CONF. RECIBO CLETO SILVEIRA
0448423000126	13/03/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	3.500,00		VR. DEBITADO CONFORME EXTRATO
0448423000126	20/03/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	3.500,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	29/03/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	600,00		Pg. CONF. RECIBO E CUPOM FISCAL CLETO SILVEIRA - TROCA DO PAIX
0448423000126	31/03/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	1.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	03/04/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	2.500,00		Pg. assessoria juridica ref. GUSTAVO ADOLFO
0448423000126	07/04/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	1.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	07/04/2017	30-0107010863	Despesas com Treinamento de Pessoal	D	1.080,84		Pg. CONF. RECIBO CH 5491
0448423000126	03/05/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	3.500,00		Pg. assessoria juridica ref. RUBENS STUDART
0448423000126	03/05/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	200,00		Pg. CONF. RECIBO E CUPOM FISCAL CLETO SILVEIRA
0448423000126	16/05/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	1.417,40		Pg. CONF. RECIBO E CUPOM FISCAL PORTA 80 SERVIÇOS EM INTERNET
0448423000126	06/06/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	3.500,00		Pg. assessoria juridica ref. RUBENS STUDART
0448423000126	07/06/2017	30-0107010868	Assessoria Contábil	D	5.000,00		Pg. assessoria contábil ref. 952017
0448423000126	13/06/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	503,98		Pg. CONF. RECIBO E CUPOM FISCAL ELOEIRO
0448423000126	30/06/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	3.800,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	27/07/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	2.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	31/07/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	85.480,00		Pg. assessoria juridica ref. 07/2017 GUSTAVO ADOLFO
0448423000126	01/08/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	3.700,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	01/08/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	100,00		Pg. CONF. RECIBO SONIA
0448423000126	04/08/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	200,00		Pg. CONF. RECIBO CLETO SILVEIRA
0448423000126	22/08/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	848,97		Pg. CONF. RECIBO DELEITAZAO
0448423000126	28/08/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	1.365,00		Pg. CONF. RECIBO JOHN WEINYE
0448423000126	28/08/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	4.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA
0448423000126	13/10/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	3.500,00		Pg. assessoria juridica ref. RUBENS FERREIRA
0448423000126	13/10/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	1.200,00		Pg. CONF. RECIBO CLETO SILVEIRA
0448423000126	13/10/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	370,00		Pg. CONF. RECIBO DIVERSOS
0448423000126	17/10/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	360,87		Pg. CONF. RECIBO MANUTENÇÃO
0448423000126	19/10/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	847,07		Pg. CONF. RECIBO VANESSA
0448423000126	26/10/2017	30-0107010863	Despesas com Treinamento de Pessoal	D	1.675,05		Pg. CONF. RECIBO CH 344
0448423000126	06/11/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	782,14		Pg. CONF. RECIBO TATIANA
0448423000126	07/11/2017	30-0107010863	Despesas com Treinamento de Pessoal	D	750,00		Pg. CONF. RECIBO FCO AURICELIO
0448423000126	23/11/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	2.000,00		Pg. assessoria juridica ref. GUSTAVO ADOLFO
0448423000126	05/12/2017	30-0103060008	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção de Serviços	D	3.000,00		Pg. PREPOSTOS CONF. TRANSFERENCIA

CNPJ	Data	Cód Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Histórico
0448423000126	08/12/2017	30-0107010862	Software/Informática	D	200,00		Pg. CONF. RECIBO CLETO SILVEIRA
0448423000126	11/12/2017	30-0107010864	Manut. Conservação e limpeza	D	870,00		Pg. CONF. RECIBO MARIA
0448423000126	12/12/2017	30-0107010861	Assessoria Jurídica	D	3.000,00		Pg. assessoria juridica ref. GUSTAVO ADOLFO

Verifica-se, contudo, que os documentos citados no Relatório Fiscal não constam dos autos nem mesmo foram juntados à impugnação, de forma que não procede a alegação do contribuinte quanto à sua devida apresentação ao Fisco. Além disso, o contribuinte foi autuado por deixar de exibir os documentos abaixo, os quais foram solicitados através do TIPF e dos TIF 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7, conforme conta do Relatório Fiscal 33.1. Atas de eleição ou reeleição dos membros do Conselho de Administração ou Diretoria atual e do período fiscalizado; 33.2. Atas do Conselho Fiscal; 33.3. Atas dos Órgãos de Administração; 33.4. Atos constitutivos da cooperativa e posteriores alterações; 33.5. Comprovante de residência do representante legal; 33.6. Estatuto Social.

De acordo com o item 24 do Relatório Fiscal, o Estatuto Social, as Atas das Assembleias Gerais e do Conselho de Administração da cooperativa foram analisadas na ação fiscal e obtidas por meio de convênio com a Junta Comercial do Estado do Ceará.

Assim, verifica-se que, embora tais documentos tenham sido juntados aos autos pela autoridade fiscal, eles foram obtidos em razão da existência de convênio, por não terem sido apresentados na ação fiscal, após a devida intimação.

Dessa forma, não podem prosperar as alegações do Impugnante quanto à não ocorrência das infrações citadas, as quais estão previstas nos dispositivos abaixo da Lei nº 8.212/1991, e do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999:

Lei nº 8.212/1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

...

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Regulamento da Previdência Social:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

b) deixar a empresa de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização; (...)

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

Neste ponto, pode-se destacar ainda que não procede a alegação do Impugnante acerca da dupla aplicação de idêntica multa, baseada no mesmo dispositivo legal, em razão da separação de dois “grupos de documentos” não apresentados.

Isso porque, como se pode observar, trata-se da aplicação de duas multas distintas, embora de mesmos valores, com fundamentos legais distintos, conforme dispositivos copiados da Lei nº 8.212/1991 e do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, atualizados por portaria ministerial.

Nesse sentido, deve-se esclarecer que os documentos não apresentados pelo contribuinte, por serem relativos a contribuições previdenciárias, de um lado, e informações cadastrais, de outro, ensejam a aplicação das duas multas citadas, por haver enquadramento legal específico em relação ao descumprimento de cada uma dessas obrigações acessórias, conforme os dispositivos acima citados.

Deveras, a recorrente alega que a autuação por descumprimento de obrigações acessórias é indevida, pois todos os documentos solicitados foram entregues ao Fisco pela Cooperativa. No entanto, o Relatório Fiscal aponta que o contribuinte não apresentou a documentação comprobatória dos lançamentos contábeis e recibos de pagamento a contribuintes individuais, solicitados por termos de intimação acima referenciados.

Além disso, o contribuinte também não apresentou outros documentos solicitados, como atas de eleição, atas do conselho fiscal e de administração, atos constitutivos da cooperativa, comprovante de residência do representante legal e estatuto social, apesar de ter sido intimado. Esses documentos foram obtidos pela autoridade fiscal através de convênio com a Junta Comercial do Estado do Ceará, e não por apresentação voluntária na ação fiscal.

O recorrente também contestou a aplicação de duas multas, alegando dupla penalização pelo mesmo dispositivo legal. No entanto, as multas referem-se a infrações diferentes: uma por não apresentar documentos relativos a contribuições previdenciárias e outra

por não apresentar informações cadastrais, cada uma com enquadramento legal específico. Portanto, as alegações do Impugnante não procedem.

Quanto à alegação de parte da remuneração ter natureza indenizatória, motivando a suposta não incidência de contribuição previdenciária (férias indenizadas), a decisão de piso assim se manifestou:

O Impugnante alega, em seguida, a natureza indenizatória do valor de parte da produção dos cooperados, sobre a qual não deveriam incidir as contribuições previdenciárias. Nesse sentido, argui que a Cooperativa deve garantir o repouso anual remunerado dos cooperados, o qual equivaleria às férias indenizadas dos segurados empregados, as quais não se sujeitam à incidência das referidas contribuições, nos termos do art. 28, §9º, d, da Lei nº 8.212/1991.

A respeito, deve-se esclarecer que, em se tratando de exceção à norma geral tributária, a não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas deve estar prevista expressamente e não ser aplicada por analogia, como sugere o Impugnante. Isso porque o direito tributário não permite a interpretação extensiva de seus preceitos, devendo ser interpretado restritivamente. Considerando não haver norma expressa nesse sentido, não há que se excluir essa parcela da remuneração do segurado cooperado, para fins de apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias por ele devidas, as quais devem ser retidas e recolhidas pela Cooperativa.

O recorrente argumenta que parte da produção dos cooperados possui natureza indenizatória e, portanto, não deveria incidir contribuições previdenciárias. Sustenta que o repouso anual remunerado dos cooperados, equivalente às férias indenizadas dos empregados, que estariam isentas dessas contribuições segundo o art. 28, §9º, d, da Lei nº 8.212/1991.

No entanto, para a não incidência de contribuições previdenciárias, deve haver previsão expressa na legislação tributária. Como bem indicou a decisão de piso, não é permitido aplicar isenções por analogia, pois o direito tributário exige interpretação restritiva. Como não há norma expressa excluindo essa parcela da remuneração dos cooperados da base de cálculo das contribuições, a cooperativa deve retê-las e recolhê-las conforme a lei.

Com relação à multa de 75% ser inconstitucional, aplica-se, na espécie, a Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária” (art. 114, § 12, inciso II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023). Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do inciso I § 12 do mesmo diploma, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

(...)

Por outro lado, cabe esclarecer que as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade dos dispositivos que fundamentam a presente autuação, incluindo o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que fundamenta a multa de ofício de

75%, não podem ser apreciadas na instância administrativa, em virtude do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

Em conformidade com essa vedação, o art. 17, inciso V, da Portaria ME n.º 340/2020, que disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento, determina que o julgador observe as normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei n.º 8.112/90), bem assim os demais atos vinculantes.

Ademais, considerando que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), não poderia a autoridade fiscal deixar de lavrar a autuação cabível, em verificando o descumprimento de obrigações tributárias previstas na legislação previdenciária.

(...)

O Impugnante alega por fim o caráter confiscatório da multa aplicada.

A esse respeito, deve-se registrar que foi a aplicada a multa prevista na legislação de regência, no caso, o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 e que a essa instância administrativa não cabe se manifestar acerca de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade dos dispositivos normativos em vigor, em razão do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.725/1972.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando-se as preliminares de nulidade, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto