



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.720430/2014-11
ACÓRDÃO	2003-006.838 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIÃO MEDICA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DE FEIRA DE SANTANA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Logo, este Conselho deverá se abster da apreciação de reporta matéria.

COOPERATIVA DE TRABALHO. COOPERADO. VÍNCULO. AUSENTE. ATO COOPERATIVO. DESCARACTERIZADO. PRESTADOR. REENQUADRAMENTO. EMPREGADO OU CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O serviço prestado pelo cooperado a terceiros com intermediação da respectiva cooperativa de trabalho traduz ato cooperativo, ficando referida instituição dispensada da obrigação de arrecadar e recolher Contribuições Sociais Previdenciárias (CSP) sobre os valores por ela repassados ao respectivo prestador. Contudo, reportada dispensa fica afastada quando manifestada prestação não tiver natureza jurídica de ato cooperativo, eis que o prestador será reenquadrado como empregado ou contribuinte individual.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. PRECEDENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações tocantes à suposta inconstitucionalidade e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz e Leonardo Nunez Campos (substituto integral).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente à contribuição patronal devida, bem como decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis na forma estabelecida e demais esclarecimentos necessários à fiscalização (CFL 35).

Contextualização do crédito

O crédito constituído em face das infrações verificadas pela autoridade autuante está administrado no presente processo fiscal, consoante síntese do quadro abaixo, extraída do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (processo digital, fl. 7.692):

Debcad	Rubrica	Período	PAF
51.046.015-1	Contribuição patronal	01/09 a 12/09	10530.720430/2014-11
51.046.014-3	CFL 35	01/2014	

Autuação

A Recorrente não logrou comprovar a regularidade da condição de cooperados dos segurados que lhe prestaram serviços, razão por que a autoridade fiscal os reenquadrou na categoria de contribuintes individuais autônomos (DEBcad nº 51.046.015-1), nestes termos (processo digital, fls. 4 e 5):

4.1. DESCONSIDERAÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS COOPERADOS EM GFIP.

Não atendidas as solicitações indicadas no item 4, antes da conclusão da auditoria o contribuinte foi alertado das pendências por telefone e por e-mail no dia 24/1/2014, sem manifestação. Desta forma não foi possível verificar a regular inscrição/admissão dos prestadores de serviços contribuintes individuais na condição de cooperados (categorias 17 e 24), verificadas, com os elementos disponíveis, infração ao Estatuto Social, cujas regras estão prescritas no item 3.3, e as irregularidades no item “4”. Assim, os segurados indicados como cooperados foram classificados na condição normal de contribuintes individuais, categoria 13, incidindo sobre as remunerações pagas a Contribuição Social patronal devida no percentual de 20% (vinte por cento).

[...]

7.1.1. AIOP DEBCAD 510460151 – PATRONAL – Identifica as contribuições à seguridade social previdenciária patronal, representada pela parte da empresa decorrente das remunerações dos segurados contribuintes individuais, prestadores de serviços autônomos, identificados em folha de pagamento de contribuintes individuais cuja comprovação da regular condição de cooperado não foi atendida.

(destaques no original)

Ademais, o Relatório Fiscal também registra que a Contribuinte descumpriu a obrigação acessória de apresentar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis na forma requisitada - CFL 35 (DEBcad nº 51.046.014-3). Confira-se (processo digital, fl. 5):

7.1.2. AIOA DEBCAD 510460143 – PATRONAL – Auto de Infração lavrado no CFL 35.

7.1.2.1. Descrição sumária da Infração: Deixar a empresa de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da

mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

7.1.2.2. **Fatos.** Encaminhados Termos conforme item “2”, o contribuinte deixou de atender integralmente as solicitações do TIF6, conforme informado no item 4, onde restaram pendentes da regular apresentação, no interesse de esclarecer a conformidade das inscrições de cooperados na forma prescrita pelo Estatuto Social: Livro de Matrícula, Livro de Atas, Prova da regular inscrição no Conselho Regional de Medicina dos cooperados, artigo 3.º do estatuto, Prova de cada cooperado não estar respondendo a processo criminal no ato da admissão, art. 3.º, Livro de atas das assembleias gerais.

(destaques no original)

Impugnação

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação, a qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 7.701 a 7.714):

1. Aduz que a documentação apresentada, por si só, prova o vínculo de cooperado de seus médicos, restando desnecessários outros esclarecimentos.

2. Discorrendo acerca da cooperativa, do ato cooperado e do princípio da “primazia da realidade”, assinala ser inapropriado o reenquadramento dos médicos como contribuintes individuais, em suas palavras, porque o ato cooperado não se sujeita à incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias (CSP).

3. Ressalta que os médicos cooperados, além de regularmente inscritos na entidade de classe, dispõem tempo para a Cooperativa, caracterizando a regularidade de sua constituição, não se justificando o “formalismo exagerado” da autoridade autuante.

4. Arrazoa suposta ofensa a princípios constitucionais em face das multas que lhe foram impostas.

5. Aponta precedentes jurisprudenciais e citações doutrinárias perfilhados à sua pretensão.

.Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 7.859 a 7.865):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que comprove a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

VEDAÇÃO AO CONFISCO

A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a legislação vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AI Debcad nº 51.046.015-1

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO COMO COOPERADO. REENQUADRAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O segurado que não preenche os requisitos estatutários para a admissão como cooperado não pode ser considerado nesta categoria, sendo válido o reenquadramento como contribuinte individual desvinculado da Cooperativa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/01/2014

AI Debcad nº 51.046.014-3

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR A EMPRESA DE PRESTAR TODAS AS INFORMAÇÕES CADASTRAIS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS DE INTERESSE DA RFB, BEM COMO OS ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO. MULTA APLICADA DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO OU CANCELAMENTO.

A multa aplicada de acordo com a legislação previdenciária não pode ser reduzida ou cancelada.

Impugnação Improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação, e juntando o “livro de matrículas”, em suas palavras, devendo referida apresentação extemporânea ser relevada, pois o autuante “se apegou” unicamente à falta deste. Ademais, embora sem inovação recursal, refere-se à regularidade formal do ato cooperado praticado, reputando estar classificada como “Cooperativa

Médica”, perante a Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS (processo digital, fls. 7.872 a 7.890).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 28/10/2014 (processo digital, fl. 7.869), e a peça recursal foi interposta em 27/11/2014 (processo digital, fl. 7.872), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente,

Matéria não conhecida

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Por oportuno, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142, § único, do mesmo Código, trata-se de atividade legalmente vinculada, razão por que a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio

constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, em face do suposto caráter confiscatório das penalidades impostas à Recorrente, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, não conheço da presente argumentação.

Alegações remanescentes

Assim entendido, restaram conhecidas e, conseqüentemente, serão apreciadas tão somente as arguições tocantes ao reenquadramento dos supostos cooperados como contribuintes individuais para fins de incidência das CSP.

Mérito**Cooperativa de Trabalho**

Trata-se de organização coletiva e solidária do trabalho, reconhecida e estimulada pela Constituição Federal de 1988 (CF, 1988), que lhe assegura autonomia funcional e liberdade de associação (art. 5º, XVIII). Ademais, a incentiva e apoia, buscando implementar melhores condições de trabalho e renda (arts. 146, III, “c” e 174, § 2º), fundamentos da dignidade da pessoa humana e da justiça social (art. 1º, III e IV). Confira-se:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, [...] tem como **fundamentos**:

[...]

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção [...]

XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de **cooperativas** independentem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

c) **adequado tratamento tributário ao ato cooperativo** praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, [...]

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

(destaques nossos)

Vista a matriz constitucional precedente, vale consignar que o disciplinamento legal da matéria consta nas Leis nº Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 - Define a Política Nacional de Cooperativismo - e nº 12.690, de 19 de julho de 2012 - Dispõe sobre a organização e o funcionamento das Cooperativas de Trabalho.

No entanto, trata-se de Cooperativa de Trabalho Médico, que, consoante cadastro junto à Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS -, presta serviço de assistência à saúde suplementar. Logo, submete-se tão somente aos preceitos estabelecidos pela Lei nº 5.764, de 1971, eis que, a ela, inaplicáveis os ditames da Lei nº 12.690, de 2012, nos termos do seu art. 1º, parágrafo único, inciso I, *verbis* (processo digital, fls. 7.886 e 7.887):

Art. 1º A Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nºs 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -Código Civil.

Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:

I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

Nesse pressuposto, adentrando no ordenamento dado pela Lei nº 5.764, de 1971, nota-se que o legislador dispensou referência especial ao **estatuto social** da cooperativa, delegando-lhe a tradução dos pilares jurídicos e organizacionais da instituição. Mais precisamente, traz dois eixos distintos, mas complementares, um dispendo de sua **constituição** e respectiva autorização de **funcionamento** (arts. 15, inciso III; 17 e 107, *caput*); o outro, cuidando do **ingresso e permanência** do suposto cooperado (arts. 29 e 33, *caput*; bem como 35, inciso IV), nestes termos:

Art. 15. O ato constitutivo, sob pena de **nulidade**, deverá declarar:

[...]

III - **aprovação do estatuto** da sociedade;

Art. 17. A cooperativa constituída na forma da legislação vigente apresentará ao respectivo órgão executivo federal de controle, no Distrito Federal, Estados ou Territórios, ou ao órgão local para isso credenciado, dentro de 30 (trinta) dias da data da constituição, **para fins de autorização**, requerimento acompanhado de 4 (quatro) vias do ato constitutivo, **estatuto** e [...]

Art. 29. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem [...], **desde que** adiram aos propósitos sociais e **preencham as condições estabelecidas no estatuto**, [...]

Art. 33. A **eliminação do associado** é aplicada em virtude de **infração** legal ou **estatutária**, ou por **fato especial previsto no estatuto**, [...]

Art. 35. A **exclusão do associado** será feita:

[...]

IV - por **deixar de atender aos requisitos estatutários de ingresso ou permanência** na cooperativa.

Art. 107. As cooperativas são obrigadas, **para seu funcionamento**, a registrar-se na Organização das Cooperativas Brasileiras ou na entidade estadual, se houver, mediante **apresentação dos estatutos sociais** e suas alterações posteriores.

(destaques nossos)

Como se vê, a norma legal prescreve que o estatuto social da cooperativa reflete, tanto no **objeto constituído**, pois, se não aprovado, a respectiva constituição será anulada, como no **funcionamento, ingresso e permanência do cooperado**. Por conseguinte, tratam-se de comandos claros, diretos e precisos, razão por que **devem ser fielmente cumpridos**, sob pena da desconstituição em si da instituição ou descaracterização do vínculo jurídico do associado respectivamente.

Outrossim, referida Lei também não se olvidou quanto aos efeitos tributários dos atos praticados pela reportada instituição, já que definiu os contornos do “**ato cooperativo**” (art. 79), **aí não se incluindo aqueles executados perante terceiros**, não associados (art. 86). Por certo, o resultado destes últimos deverá ser contabilizado, em conta específica, como “resultado tributável” sujeito à incidência tributária (art. 87 e 111, *caput*). É o que está posto nos excertos ora transcritos:

Art. 79. Denominam-se **atos cooperativos** os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo **não implica operação de mercado**, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Art. 86. As cooperativas poderão **fornecer bens e serviços a não associados**, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com **não associados**, mencionados nos artigos 85 e **86**, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a **permitir cálculo para incidência de tributos**.

[...]

Art. 111. Serão considerados como **renda tributável** os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os **artigos 85, 86 e 88** desta Lei.

(destaques nossos)

Assim entendido, percebe-se que a cooperativa não está impedida de praticar ato não cooperativo, desde que dentro do respectivo objetivo social, mas a relação jurídica neste

estabelecida com a do ato cooperativo não se confunde. Afinal, como se viu, o primeiro sujeita-se à incidência tributária, enquanto isso não ocorre com o último.

Nesse pressuposto, a análise da matéria passa, necessariamente, pelos contornos do suposto ato praticado, porque a caracterização do ato cooperativo é delimitada pela natureza jurídica da prestação em si, nada nela refletindo o fato do prestador ter ou não o vínculo de associado da respectiva cooperativa. Por conseguinte, há de se conhecer se (i) o cooperado prestou serviço para terceiro por intermédio da respectiva cooperativa de trabalho; (ii) o cooperado prestou serviço diretamente para a própria cooperativa, sendo por esta remunerado; (iii) a cooperativa prestou serviço a terceiro por meio do cooperado, sendo por esta remunerado; e (iv) o não cooperado prestou serviço diretamente à cooperativa ou, em nome desta, a terceiro.

Unicamente no primeiro caso, resta caracterizado o ato cooperativo, vez que, dentro do objeto social, a cooperativa envia todos os esforços para potencializar a prestação do serviço pelo cooperado a terceiros, aí se incluindo, a exemplo, o agenciamento, a disponibilização, a celebração do contrato, a emissão de documentos fiscais e o repasse da remuneração. Enfim, representando o interesse do associado perante os terceiros, ela intermedeia, o cliente contrata e o cooperado efetua a prestação do respectivo serviço contratado.

Com efeito, nos demais contextos, há incidência de Contribuições Sociais Previdenciárias (CSP), equiparando-se a cooperativa às empresas em geral, consoante art. 15, da Lei nº 8.212, de 1991, nestes termos:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa – [...]

Parágrafo único. **Equiparam-se a empresa**, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, **bem como a cooperativa**, [...]

Superada a contextualização posta, passa-se à apreciação do caso concreto.

Na forma disposta no relatório, pelo fato da autoridade fiscal entender que a Recorrente não se desvincilhou da obrigação de comprovar a regularidade do vínculo de cooperado dos prestadores de serviço, reenquadrou-os, para fins previdenciários, na categoria de contribuintes individuais. Logo, já que o julgador de origem decidiu pela improcedência da impugnação, resta a este Conselho se pronunciar acerca da natureza jurídica dos atos sob apreciação, se cooperativos ou não.

Conversão do julgamento em diligência

Manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 7 de novembro de 2023, quando foi vencido quanto à desnecessidade da diligência proposta pelo Colegiado. Contudo mencionado julgamento foi convertido em diligência para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências

solicitadas por meio da Resolução nº 2402-001.327, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 8.338 a 8.343):

Da leitura do acórdão recorrido, denota-se que o principal documento faltante, na visão daquele Colegiado, foi o Livro de Matrícula, apresentado pelo contribuinte por ocasião do recurso voluntário.

Assim, voto por converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que analise:

a) as Fichas de matrícula apresentadas e o Livro de Matrícula, informando se contemplam todos os cooperados objeto da autuação, se preenchem todos os requisitos e se estão devidamente preenchidas e assinadas, estabelecendo relações percentuais, para melhor compreensão dos fatos;

b) os demais documentos apresentados.

Além disso, deverão ser informados os documentos ainda não apresentados, até o presente momento, sob a ótica da fiscalização, que justificariam a manutenção do lançamento realizado.

Informação fiscal da diligência

A Unidade demandada anexou documentação comprobatória, restando confirmado no Relatório Fiscal da Diligência que a Recorrente não se desvencilhou da obrigação de comprovar o por ela alegado na seara recursal, nestes termos (processo digital, fls. 8.347 a 8.351):

6 CONCLUSÃO

6.1 Considerando os documentos apresentados durante a fiscalização; os demais documentos constantes no presente processo e;

- A ausência das assinaturas e/ou fichas de matrícula de 42 cooperados;
- A ausência das assinaturas e/ou registro no Livro de Matrículas de 70 cooperados;
- O ingresso de uma cooperada sem a devida inscrição no CREMEB;
- A ausência da comprovação dos 79 cooperados objeto da autuação não estarem respondendo a processo criminal no ato da admissão;

Concluo que se justifica a manutenção do lançamento realizado.

(destaque no original)

Ante o que se vê, entendo não ser razoável se admitir que os cooperados prestaram serviços a terceiros com intermediação da respectiva cooperativa de trabalho, pois, como se conheceu precedentemente, carente o vínculo jurídico da natureza de cooperado. Portanto, a ausência do citado vínculo, associada ao fato da cooperativa ter empreendido os esforços necessários à reportada prestação, remete para a inferência de que o não cooperado prestou serviço a terceiros, mas em nome da cooperativa.

Nessa perspectiva, manifestado serviço foi remunerado pela própria cooperativa, e não pelo terceiro tomador, como ocorre, fosse o caso, quando aquela intermedeia a atividade prestada pelo cooperado. Por conseguinte, acertada a decisão de origem que manteve, para fins de incidência das CSP, a natureza de serviço prestado por contribuintes individuais. Afinal, no caso concreto, tanto a cooperativa equipara-se às empresas em geral - como já visto - quanto restou evidenciada a prestação de serviço eventual, sem relação de emprego, exatamente como prescreve o art. 12, inciso V, alínea "g", da Lei nº 8.212, de 1991, que assinala:

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;

No contexto, não se tratando de ato cooperativo, revelada CSP deveria ter sido arrecadada e recolhida na época própria, conforme prevê o art. 4º, § 1º, da Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003, *verbis*:

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

§ 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.

Nestes termos, há de se manter exatamente o decidido na origem.

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos dos precedentes jurisprudenciais que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Confirma-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

[...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações tocantes à suposta inconstitucionalidade e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

É como voto.

ACÓRDÃO 2003-006.838 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10530.720430/2014-11

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

DOCUMENTO VALIDADO