



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.001179/2011-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-009.924 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DO VALE DO PIQUIRI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento de defesa quando nos autos se encontram a descrição dos fatos, o enquadramento legal e todos os elementos que permitem ao contribuinte exercer seu pleno direito de defesa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DA IMPUGNAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não constatada a existência de vício de motivação ou ausência de análise de fundamentos e elementos de prova utilizados pelo contribuinte na Impugnação capazes de infirmar o lançamento fiscal, incabível a alegação de nulidade da decisão de primeira instância.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

COOPERATIVAS. CONSELHEIROS DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL. SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

Sujeitam-se as cooperativas ao pagamento de contribuições sociais incidentes sobre as remunerações devidas aos membros integrantes dos conselhos de administração e fiscal.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MEIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.

É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (Tema 166 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário nº 595.838/SP).

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. FOLHAS DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM O REGULAMENTO (CFL 30).

Constitui infração à Legislação Previdenciária deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Previdência Social.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. DEIXAR DE DESCONTAR A CONTRIBUIÇÃO A CARGO DOS SEGURADOS (CFL 59).

Constitui infração à Legislação Previdenciária deixar a empresa de arrecadar contribuição previdenciária de segurado contribuinte individual, mediante desconto de sua remuneração.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES NOS DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (CFL 68).

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. REFLEXOS DO PROCESSO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente em processo administrativo específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo os valores referentes aos serviços prestados por cooperativas de trabalho e, ainda, para determinar a aplicação dos reflexos de tal decisão em relação às obrigações acessórias correspondentes (CFL 68).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), consubstanciada no Acórdão n.º 06-36.619 (fls. 1.603/1.622), o qual julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Foram lavrados 6 (seis) Autos de Infração, referentes às contribuições previdenciárias, GILRAT e terceiros, além de obrigações acessórias, conforme abaixo:

- DEBCAD n.º 37.298.291-3: Falta de recolhimento da contribuição patronal cujo fato gerador ocorreu com o pagamento de remuneração aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviço à empresa e não recolhimento da contribuição patronal incidente sobre as notas fiscais ou faturas emitidas por cooperativas de trabalho;
- DEBCAD n.º 37.298.292-1: Falta de recolhimento da contribuição devida pelos segurados cujo fato gerador ocorreu com o pagamento de remuneração aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviço à empresa;
- DEBCAD n.º 37.298.293-0: Falta de recolhimento de contribuições patronais destinadas ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária INCRA;
- DEBCAD n.º 37.298.295-6: Empresa ter deixado de elaborar a folha de pagamento de todos os segurados que lhe prestaram serviço de acordo com as normas e padrões estabelecidos;
- DEBCAD n.º 37.298.294-8: Empresa ter deixado de declarar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias;
- DEBCAD n.º 37.298.296-4: Empresa ter deixado de descontar a contribuição devida pelos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviço.

Consoante o Relatório Fiscal, pela análise dos Livros Diário e Razão da empresa, verificou-se que foram feitos pagamentos de honorários para os membros do Conselho Fiscal e Administrativo, os quais, chamados pela empresa de "cédula de presença", foram efetuados em retribuição aos serviços prestados como conselheiros e foram pagos pela presença nas reuniões dos conselhos. Assim, tais pagamentos foram enquadrados como remuneração paga a contribuintes individuais, visto não existir vínculo empregatício entre as partes.

Também foi constatado pela autoridade fiscal a utilização de serviços de terceiros, contratados por intermédio de cooperativas de trabalho, para disponibilizar assistência à saúde aos seus colaboradores e demais cooperados associados.

Pela análise das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP e das Guias da Previdência Social, a Fiscalização apontou que a empresa deixou de declarar e recolher as contribuições devidas ao INCRA, em todo o período de 02/2006 a 13/2008.

Observou-se, ainda, que o contribuinte deixou de informar nas GFIPs, diversos fatos geradores de contribuições previdenciárias: pagamento de remuneração a contribuintes individuais membros dos conselhos administrativo e fiscal, bem como pagamentos a cooperativas de trabalho.

No cálculo da aplicação das multas, a autoridade lançadora aplicou a penalidade menos severa, comparando a legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador com as alterações introduzidas na legislação pela Medida Provisória MP 449/2008, convertida na Lei 11.941 de 27/05/2009.

Cientificada do lançamento fiscal, a empresa fiscalizada apresentou a impugnação de fls. 1.522 a 1.571, com as seguintes alegações, assim relatadas na decisão de primeira instância:

O lançamento é nulo pois o formulário denominado "FLD FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO", nada mais é que um emaranhado de normas, exposto em duas laudas para cada DEBCAD, que vão desde leis, medidas provisórias, decretos, regulamentos e outros atos normativos, aplicáveis à várias situações, nada mais representando que um "clichê" ou "consolidação de normas", que acompanham toda e qualquer autuação. Evidente, que por sua generalidade, os autos de infração não possibilitam ao "acusado" o exercício completo ou satisfatório do direito de defesa assegurado pelo inciso LV, do artigo 5º da Constituição Federal. Complementa com jurisprudência e vasta doutrina sobre o tema.

Questiona o fato de o FLD trazer fundamentos de períodos anteriores ao débito e conclui que os autos de infração não são precisos nem específicos como necessário.

Aduz que no Auto de Infração de DEBCAD 37.298.2930, a pretensão fiscal é de exigir a contribuição supostamente devia ao INCRA, mas no FLD consta legislação referente às contribuições para o SESCOOP e FNDE.

Destaca que no "Relatório Fiscal das Infrações", o Auditor-Fiscal se refere várias vezes às situações regidas por dispositivos da Instrução Normativa SRP n.º 3/2005, como sendo atualmente tratadas pela Instrução Normativa SRF n.º 971 /2009. Contudo, na página 6 do referido "Relatório Fiscal das Infrações", o Auditor-Fiscal, quando trata do "momento da ocorrência do 'fato gerador' das contribuições sociais", refere-se somente ao artigo 66 da Instrução Normativa SRP n.º 3/2005, que está revogada pela aludida Instrução Normativa SRF n.º 971 /2009, mais um motivo que leva a nulidade dos autos de infração, por ausência de fundamento válido.

Conclui que a fundamentação legal dos autos de infração é defeituosa, vício que determina a sua nulidade.

Esclarece que as cooperativas de crédito são regidas pela Lei Complementar n.º 130/2009, Lei n.º 5.764/1971 e Lei n.º 4.595/1964, além de diversos atos normativos do

Banco Central do Brasil, em especial a Resolução CMN/BACEN n.º 3.442/2007, mais atualmente Resolução CMN/BACEN n.º 3859/2010.

Destaca que seu objeto social, dentre outros, é de estimular a formação de poupança, administrando os recursos pertinentes, e, através da mutualidade, conceder empréstimos aos seus associados, além de oferecer utilidades inerentes à sua condição de instituição financeira. Assim, pode praticar todas as operações compatíveis com a sua modalidade social, inclusive obter recursos financeiros de fontes externas, obedecida a legislação pertinente, os atos regulamentares oficiais, seu Estatuto Social e as normas internas do sistema SICREDI.

Cita vários dispositivos da Lei 5.764/71, lição de Waldirio Bulgarelli e informa que o ato cooperativo não é tributável. Complementa alegando que a cooperativa, enquanto sociedade, não auferir nenhuma vantagem econômica própria, senão a satisfação de seus objetivos sociais. Assim, a cooperativa de crédito não auferir nenhuma espécie de lucro, receita, faturamento ou qualquer outra vantagem econômica enquanto opera apenas com o seu quadro social, praticando atos cooperativos.

No caso da impugnante, que é cooperativa de crédito, esclarece que os cooperados efetuam o ressarcimento das despesas que se tem com as atividades desenvolvidas em benefícios dos seus associados, como é o caso de intermediar e facilitar a seus cooperados o acesso a plano de saúde. Tal situação representa uma facilidade proporcionada pela cooperativa aos seus associados, sendo que o custo desta despesa é suportado integralmente pelo cooperado que venha a adquirir a titularidade do plano de saúde.

Cita o art.80 da Lei 5.764/71, doutrina de Reginaldo Ferreira Lima e conclui que as utilidades fornecidas pela cooperativa a seus associados decorrem da prática de atos cooperativos, ou seja, operações realizadas pela impugnante com seus cooperados em decorrência do seu objeto social, na forma do artigo 79 da Lei n.º 5.764/1971.

Aduz que, estabelecido o regime jurídico aplicável às cooperativas de crédito, como é o caso da impugnante, necessário abordar de maneira específica as questões levantadas pelo Auditor-Fiscal que motivaram as autuações.

Informa que a fiscalização federal pretende exigir a contribuição previdenciária sobre as cédulas de presença dos membros do Conselho Fiscal e Conselho de Administração da impugnante, por entender que deveria ter sido retido do valor pago aos conselheiros que, supostamente, seriam contribuintes individuais. Contesta a citada exigência porque tais valores não integram o salário-de-contribuição para fins previdenciários. Neste sentido, cita a alínea f, do inciso V, do artigo 12 da Lei n.º 8.212/1991. Conclui, então, que o dispositivo estabelece quais são os contribuintes individuais, limitando-se aos diretores das cooperativas, não fazendo qualquer menção aos membros dos conselhos, razão pela qual não se pode estender indevidamente o alcance da lei, o que fere o princípio da legalidade tributária.

Informa que o próprio fiscal reconhece que os membros do Conselho Fiscal não estão dentre aqueles que a lei determina como sendo contribuintes individuais, mas entende por exigir a contribuição indevida por considerar que recebem remuneração.

Em relação aos membros do Conselho de Administração, alega que a fiscalização equivocadamente entendeu que os conselheiros ocupam cargo de direção e afirma que apenas Presidente e Vice-Presidente possuem funções executivas, não cabendo aos Conselheiros de Administração atos de gestão, nos termos do § 1º, do artigo 23 do Estatuto Social da impugnante na época.

Conclui que a direção da impugnante compete, na forma dos artigos 26 e 27 de seu Estatuto Social no período fiscalizado, ao Presidente e Vice-Presidente do Conselho de Administração, o que não inclui os demais conselheiros.

Ademais, aduz que a lei é absolutamente clara ao estabelecer que somente os membros do conselho de administração de sociedade anônima é que são contribuintes individuais, por serem segurados obrigatórios. Entende que o rol da legislação é taxativo, não admitindo interpretação extensiva do dispositivo para incluir, como pretende a fiscalização, os membros do Conselho de Administração e Conselho Fiscal das sociedades cooperativas.

Complementa citando julgado do antigo CRPS Conselho de Recursos da Previdência Social sobre o tema.

Reafirma que nas cooperativas, a lei elegeu tão somente como contribuinte individual, o associado eleito para o cargo de direção, não incluindo os membros dos conselhos de administração e nem fiscal. Portanto, se na alínea f, do inciso V, do artigo 12 da Lei n.º 8.212/1991 existe item específico que considera como contribuinte individual apenas o associado eleito para o cargo de direção de cooperativa, não incluindo os membros dos conselhos de administração e fiscal, tal não pode ser feito pela regra geral, pois prevalece a norma especial. Complementa com doutrina de Maria Helena Diniz.

Cita o art.150 da CF/88 e conclui que o comando constitucional estabelece o já citado princípio da legalidade tributária, sendo que qualquer exigência deve observar a lei.

E a lei, mais precisamente alínea f, do inciso V, do artigo 12 da Lei n.º 8.212/1991, não estabelece que os conselheiros fiscais e de administração das cooperativas seriam segurados obrigatórios, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos a título de cédula de presença.

Quanto aos pagamentos à UNIMED, aduz que as cooperativas de trabalho, de igual maneira às demais, têm seu regime jurídico previsto na Lei n.º 5.764/1971, devendo observar, ainda, as regras estabelecidas pelo Ministério do Trabalho para o setor. Desta forma, são sociedades cooperativas que se dedicam a organizar e administrar os interesses comuns de determinada categoria profissional, cujos indivíduos se associam para prestar seus serviços a terceiros, visando proporcionar melhores condições de trabalho para seus associados, que continuam autônomos.

Cita o inciso IV do art.22 da Lei 8.212/91 e alega que o pressuposto para a exigência da contribuição previdenciária em questão é que haja um tomador dos serviços prestados pela cooperativa de trabalho.

Afirma que, segundo os artigos 593 e 594 do Código Civil, prestação de serviço é toda espécie de atividade ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratada mediante remuneração, salvo as relações de emprego e outras situações sujeitas ao regime trabalhista e demais casos regulados por lei especial. Por sua vez, o tomador é aquele que recebe diretamente o serviço do prestador e que, de consequência, efetua o pagamento pela atividade contratada.

Conclui que, no caso em análise, os serviços decorrentes dos planos de saúde são prestados diretamente aos cooperados da impugnante, o que significa que esta não é tomadora, pois não recebe nenhuma atividade da cooperativa de trabalho, não se enquadrando na hipótese do artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991.

Alega que referida hipótese não ocorreu no caso pois o contrato firmado entre a impugnante e a cooperativa de trabalho não é de prestação de serviço na forma da legislação civil. Trata-se de contrato que estabelece as condições gerais para a cobertura de assistência de saúde a ser oferecida aos cooperados da impugnante diretamente pela cooperativa de trabalho.

Esclarece que a impugnante apenas viabiliza a contratação dos planos de saúde aos seus cooperados, mas não recebe nenhum serviço, o que não enseja a incidência da contribuição previdenciária.

Repisa que não há na aludida contratação, nenhuma prestação de serviço para a impugnante na forma da legislação civil capaz de configurar a hipótese de incidência da contribuição previdenciária exigida.

Afirma que a subsunção ao conceito da norma deve ser uma operação lógica, que somente vai operar os efeitos desde que haja perfeita correspondência entre fato e hipótese. Neste sentido, cita o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho.

Cita o art.112 do Código Civil e ensinamentos de Maria Helena Diniz para, então, concluir que a situação em pauta efetivamente não configura prestação de serviço da cooperativa de trabalho para a impugnante, vez que o contrato celebrado não se enquadra na definição dos artigos 593 e 594 do Código Civil, mas é ajuste disciplinado por norma especial, não podendo a lei tributária, para fins de incidência fiscal, alterar a definição dos institutos de direito privado, conforme estabelece o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

De outro ângulo, argumenta que sobre os pagamentos à UNIMED não haveria incidência tributária, considerando que representam nada mais que simples utilidade oferecida pela impugnante aos seus cooperados, que viabiliza a contratação e efetua o pagamento em nome de seus associados, sem que isto signifique que tenha tomado algum serviço, posto que o plano de saúde é de titularidade individual. Assim, a impugnante atua em nome e no interesse de seus cooperados, e, desta forma, realiza ato cooperativo na forma do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971.

Destaca que o entendimento consolidado pela jurisprudência, em especial pelo Superior Tribunal de Justiça, é no sentido de que todas as atividades realizadas pelas cooperativas de crédito, o que, segundo a defesa, inclui os pagamentos efetuados para cooperativas de trabalho, estão inseridos no conceito de ato cooperativo. Cita jurisprudência e conclui que, *mutatis mutandi*, os entendimentos podem ser aplicados ao caso.

Ademais, destaca que o presente caso não equivale aos contratos em que o empregador fornece aos seus empregados os planos de saúde, arcando com parte dos custos.

Pelo contrário, na situação analisada os cooperados não são empregados da impugnante.

Reafirma que a impugnante apenas viabiliza a operação em termos logísticos, para que a cooperativa de trabalho tenha acesso direto e facilitado aos seus cooperados, mas são estes que adquirem às suas custas e são titulares dos planos de saúde.

Apela para o princípio da relatividade dos contratos, afirmando que a convenção entre o titular do plano e a cooperativa de trabalho produz efeitos somente entre as partes, não podendo afetar a esfera patrimonial da impugnante.

Esclarece que, caso o cooperado opte pela adesão, seu vínculo será direto com a cooperativa de trabalho, sendo que a impugnante apenas viabiliza o pagamento mediante desconto em conta, mas o custo é totalmente arcado pelo associado.

Cita o inciso I, do art.1º, da Lei 9.656/1998 e conclui que o contrato celebrado entre a impugnante e a cooperativa de trabalho é uma estipulação em favor de terceiro, cuja eficácia tem tratamento nos artigos 436 a 438 do Código Civil. A partir do momento em que o cooperado adere a plano, passa a ser o tomador do serviço da cooperativa de trabalho, tendo a obrigação de efetuar o pagamento integral, o que no caso ocorre mediante desconto pela impugnante em sua conta e posterior repasse para a operadora de saúde.

Afirma que não existe prestação de serviço da cooperativa de trabalho para a impugnante, que os pagamentos dos planos de saúde são contabilizados a débito em conta do ativo do balanço patrimonial. Esclarece que estes mesmos valores são debitados das contas dos cooperados e contabilizados a crédito na mesma rubrica do

balanço patrimonial. Desta forma, os pagamentos efetuados para a cooperativa de trabalho não constituem despesa para a impugnante, assim como os descontos dos valores respectivos das contas dos cooperados não constituem receita, o que, mais uma vez, demonstra que se trata de simples repasse.

Aduz que o artigo 221 da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 determina que apenas deverá ser efetuada a retenção no pagamento de planos de contrato coletivo de saúde firmado por cooperativa médica com empresa, quando houver rateio dos custos do plano com o beneficiário, situação que não se aplica ao presente caso.

Alega que a incidência fiscal somente será legítima desde que não viole o princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º, do artigo 145 da Constituição, que veda a tributação quando não houver resultado econômico.

Cita doutrina de Luciano Amaro e argumenta que a impugnante não auferiu nenhum resultado econômico com a celebração do contrato com a cooperativa de trabalho, passível de justificar a incidência da contribuição previdenciária exigida. Alega que, segundo ensinamento de José Eduardo Soares de Melo, tributar a impugnante por efetuar apenas e tão somente o repasse de valores, sem obter nenhum proveito econômico, viola sua capacidade contributiva, configurando a exigência como de natureza confiscatória. Isto porque a pretensão fiscal determina que seja efetuado recolhimento pela impugnante que não é proporcional ao resultado econômico produzido, que no caso sequer existe.

Cita entendimento de Marcelo Martins Altoé e conclui que não há que se falar em sujeição passiva em relação à contribuição pretendida pela fiscalização, não só por não haver proveito econômico nenhum pela impugnante para justificar a incidência, como também por não receber nenhum serviço, já que é o beneficiário do plano de saúde que remunera o profissional vinculado à cooperativa de trabalho, justamente por ser o titular do plano.

Afirma que o inciso IV, do artigo 22, da Lei n.º 8.212/1991, com redação dada pela Lei n.º 9.876/1999, é inconstitucional. Cita o art.195 da CF/88 e aduz que a pretensão exigida pela fiscalização baseada no inciso IV, do artigo 22, da Lei n.º 8.212/1991, não encontra previsão constitucional. Isto porque a exigência com base no valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços não se enquadra em nenhuma das situações elencadas no inciso I, do artigo 195 da Constituição.

Explica que a Lei n.º 8.212/1991 criou hipótese de incidência da contribuição previdenciária não prevista no texto constitucional. Esclarece que, se assim pretendesse a União, deveria ter exercido sua competência residual, na forma do artigo 195, § 4º da Constituição, que determina que a criação de nova fonte de custeio da seguridade social deve ocorrer por meio de lei complementar, na forma do artigo 154, inciso II, o que, por óbvio, não é o caso da Lei n.º 8.212/1991, nem da Lei n.º 9.876/1999, ambas leis ordinárias, outro motivo que leva à inexistência dos valores.

Destaca que foi ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal, autuada sob n.º 2.594, cujo parecer da Procuradoria-Geral da República confirma a inconstitucionalidade da exigência.

Cita outros julgados do STF e conclui que a única forma de instituição dessa contribuição seria por meio de lei complementar, com base na competência residual.

Aduz que ao se exigir contribuição previdenciária com base em prestação de serviços, adotou-se hipótese de incidência e base de cálculo do ISS de competência dos municípios. Acaba ocorrendo no caso bitributação, pois uma mesma situação prestação de serviços sofre a incidência de tributos de mais de um ente estatal, prática esta expressamente vedada Constituição, justamente porque as competências tributárias são privativas, não se admitindo que o mesmo fato sofra mais de uma exação.

Quanto à exigência para o INCRA, esclarece que a jurisprudência já pacificou o entendimento pela sua legitimidade. Desta forma, a impugnante esclarece que já efetuou o recolhimento dos valores com os benefícios de redução de multa, restando prejudicada a impugnação em relação a este item.

Quanto às autuações por obrigações acessórias descumpridas, alega que restou demonstrado que os valores principais não são devidos, salvo em relação ao adicional de 0,2% ao INCRA, e, desta forma, inexistindo a obrigação principal, não é possível exigir as multas decorrentes da não apresentação de informação na GFIP para tais eventos, nem a elaboração de folha de pagamentos e da retenção dos valores pagos aos conselheiros e à cooperativas de trabalho.

Por fim, requer:

- reconhecer a nulidade dos autos de infração, na forma antes requerida;
- não sendo reconhecida a nulidade, o que se admite apenas por hipótese, desconstituir o crédito tributário, diante da inexigibilidade dos valores, tudo diante dos fundamentos antes expostos.

Requer, ainda, a produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos e pericial, caso a autoridade julgadora entenda que os fundamentos apresentados não são suficientes para desconstituir a exigência.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR)), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FORMALIDADES DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento de defesa, quando presentes no lançamento todas as informações que possibilitem o sujeito passivo compreender a sua exata extensão.

COOPERATIVAS. CONSELHEIROS DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL. SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

Sujeitam-se as cooperativas ao pagamento de contribuições sociais incidentes sobre as remunerações devidas aos membros integrantes do Conselho de administração e fiscal.

SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

Incide contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa decisão em 22/10/2012, por via postal (A.R. de fl. 1.624), a Contribuinte apresentou, em 20/11/2012, por meio de procurador legalmente habilitado, o Recurso Voluntário de fls. 1.625/1.667, no qual repisa os argumentos da impugnação, acrescendo as seguintes alegações, em suma:

1. Preliminarmente, que seja determinado o sobrestamento do presente feito até o final julgamento da inconstitucionalidade da contribuição previdenciária prevista pelo inciso IV, artigo 22, da Lei nº 8.212/91, com repercussão geral reconhecida no RE nº 595.838.
2. O acórdão recorrido não enfrentou todas as questões alçadas pela impugnação, acarretando sua nulidade. A decisão deixou de se pronunciar e decidir em relação aos aspectos constitucionais expostos, sequer mencionando-os. Também demonstra a nulidade o suprimento da fase probatória, embora tempestivamente requerida.
3. O próprio acórdão recorrido reconheceu a inexistência de previsão legal a embasar a exigência de contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos aos membros do Conselho de Administração, deixando nítida a afronta ao princípio da estrita legalidade tributária.
4. Ao contrário do consignado na decisão, os membros do Conselho de Administração não são integrantes do corpo diretivo da Cooperativa, mas somente seu Presidente e Vice-presidente.

Cita doutrina e jurisprudência.

Ao final, requer, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração pela ausência de indicação precisa dos dispositivos legais tidos como infringidos; a nulidade do acórdão pela não apreciação dos fundamentos expostos na impugnação, bem como do processo administrativo por não ter havido produção de provas. No mérito, solicita o reconhecimento da inexigibilidade da exação prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, declarando a inexistência de relação jurídica tributária entre a Recorrente e a União, relativa à referida contribuição.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO

Cabe esclarecer que a Contribuinte não impugnou a parte do lançamento relativa às contribuições para o INCRA, de modo que essa parte se tornou incontroversa e não faz parte do litígio, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal (PAF): “Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO

Inicialmente, cabe analisar o pedido de sobrestamento dos autos até a decisão final do julgamento da inconstitucionalidade da contribuição previdenciária prevista pelo inciso IV, artigo 22, da Lei n.º 8.212/91, com repercussão geral reconhecida no RE n.º 595.838 RG.

Não há razão para sobrestamento dos presentes autos, uma vez que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário (RE) n.º 595.838, sob o rito de repercussão geral, já declarou a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei n.º 8.212, de 1991, que previa a contribuição previdenciária incidente sobre o valor de notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Como adiante se demonstrará, nesse caso será aplicado o entendimento do STF, pois, em conformidade com o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF (Ricarf), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105/2015 devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A Recorrente cita decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE

Com relação às alegações de inconstitucionalidade ou de interpretação conforme a Constituição, convém registrar que o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972:

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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei n.º 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 n.º10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº73, 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)

É o caso também de se aplicar a Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

PRELIMINARES DE NULIDADE

Alega a Recorrente cerceamento do direito de defesa, sob o argumento da falta de exposição dos fundamentos legais do débito. Aduz que o relatório FLD é um emaranhado de normas, sem permitir o conhecimento do fundamento legal da autuação.

Verifica-se que, no relatório FLD (Fundamentos Legais do Débito), a fundamentação legal encontra-se disposta detalhadamente por competência e por rubricas, de forma clara e completa, permitindo a perfeita compreensão dos fatos geradores, bem como da capitulação legal à qual se refere.

Ademais, além do FLD, acompanha o lançamento outros anexos, que o integram e possibilitam uma visão circunstanciada dos aspectos tributários abrangidos pelo lançamento, a saber: Instruções para o Contribuinte (IPC), Discriminativo do Débito (DD), Relatório de Lançamentos (RL), Relatório de Vínculos (RV), assim como o Relatório Fiscal das Infrações (fls. 116/130).

Cabe esclarecer que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

O art. 142, CTN, estabelece que:

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.

Assim, não compete ao Auditor Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, deve lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99 assim dispõe neste sentido:

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Portanto, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento aos direitos de defesa pela ausência de fundamentação legal.

O relatório fiscal, além de conter a descrição pormenorizada dos fatos que são imputados ao sujeito passivo, expõe de forma clara e objetiva os elementos que levaram a Fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos geradores do tributo.

A Fiscalização motivou o ato de lançamento e descreveu os elementos comprobatórios da ocorrência dos fatos jurídicos, assim como das circunstâncias em que foram verificados, respaldando, por conseguinte, o nascimento da relação jurídica por meio das provas.

Outrossim, os diversos anexos que acompanham o relatório fiscal possibilitam ao fiscalizado o exercício do direito à defesa e ao contraditório, consoante previsão da Constituição Federal. Tais documentos de apoio estão organizados por competência e fato gerador, contendo todas as informações necessárias à perfeita compreensão da autuação.

Aqui, constata-se que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I – A qualificação do autuado;

II – O local, a data e a hora da lavratura;

III – A descrição do fato;

IV – A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.

Diferentemente do alegado, os fatos foram descritos corretamente, de forma minuciosa, no Relatório Fiscal, assim como foram mencionadas as disposições legais infringidas.

Também não se identificou violação das disposições contidas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993.

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente, o autuado foi devidamente qualificado, foram mencionados os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicáveis, foram discriminados os valores da exigência fiscal, assim como o conteúdo da autuação está especificado no Relatório Fiscal das Infrações (fls. 116/130). Em resumo, encontram-se satisfeitos todos os requisitos legais.

Observa-se, ainda, que foi concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito de defesa, tendo todos eles apresentado impugnação ao Auto de Infração, exercendo o seu direito ao contraditório, perfeitamente amparado pelo Decreto nº 70.235/72 (PAF). O sujeito passivo autuado revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, cuja impugnação e recurso voluntário abrangeram não só questões preliminares como também razões de mérito.

Ainda que se pudesse admitir alguma falha na exposição dos fundamentos legais do débito, como alega a Recorrente, não há por que reconhecer a existência de vício capaz de anular o lançamento, uma vez que a descrição dos fatos possibilita ao contribuinte o pleno conhecimento do que lhe é imputado pela autoridade fiscal, não havendo cerceamento de defesa.

Nesse sentido as seguintes decisões do CARF:

LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

O lançamento fiscal efetuado por agente competente, com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

O erro no enquadramento legal da infração cometida ou enquadramento legal incompleto não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa.

A capitulação legal incompleta a infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas.

A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável.

Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo

não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de prejuízo ou de cerceamento do direito de defesa.

(Acórdão nº 1401-004.146, de 22/01/2020, Rel. Nelso Kichel)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL INCOMPLETA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não procede a alegação de nulidade do lançamento quando a fundamentação legal citada, ainda que incompleta, aponta dispositivos legais que dão amparo à pretensão do Fisco e se faz acompanhar de descrição dos fatos precisa e objetiva, a qual possibilita ao sujeito passivo exercício do direito de defesa.

(Acórdão nº 2801-001.815, de 24/08/2011, Rel. Amarylles Reinaldi e Henriques Resende).

Logo, ausentes os vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo, afasta-se a preliminar de nulidade do lançamento fiscal.

Suscita, ainda, a Recorrente a nulidade da decisão de primeira instância, alegando que o acórdão recorrido não enfrentou todas as questões alçadas pela impugnação, Aduz que a decisão deixou de se pronunciar e decidir em relação aos aspectos constitucionais expostos, sequer mencionando-os. Também sustenta a nulidade por suprimento da fase probatória, embora tempestivamente requerida.

Não cabe razão à Recorrente nesse ponto.

Destaque-se que o julgador não se obriga a examinar todas e quaisquer argumentações trazidas pelos demandantes a juízo, senão aquelas necessárias e suficientes ao deslinde da controvérsia.

É entendimento pacífico neste Conselho que não é necessário rebater, uma a uma, as alegações do sujeito passivo, porém o julgador deve apresentar razões suficientes para justificar seu convencimento e fundamentar o seu voto.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento dos EDcl no MS 21.315/DF, assim decidiu:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

(Rel. Min. Diva Malerbi Desembargadora Convocada TRF 3ª Região, Primeira Seção, DJe 15/06/2016)

Consoante entendimento transcrito, é dever do julgador enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.

No caso presente, penso que a decisão recorrida não deixou de abordar nenhum fundamento utilizado pelo contribuinte em sua Impugnação capaz de afastar o lançamento fiscal.

Quanto à questão probatória, constata-se que a decisão da DRJ indeferiu o pedido de perícia, por entender que se considera não formulado o pedido em que não se nomear perito e indicar os seus motivos e os quesitos requeridos, nos termos do art. 16, § 1º, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pela Lei n.º 7.748/1993), de modo que não há reparo a se fazer na decisão *a quo*.

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

A realização de diligências/perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, sobre a qual o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida. Contudo, elas não podem ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal, porque se destinam a subsidiar a formação da convicção do julgador e não para suprir a deficiência probatória do recurso, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciar. Caberia, assim, ao impugnante trazer aos autos a comprovação de suas alegações e não tentar transferir para o Fisco esse ônus.

Assim dispõe a Súmula CARF n.º 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Além disso, como visto, não foram atendidos os requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Desse modo, rejeito as preliminares.

COOPERATIVAS DE TRABALHO

A Fiscalização constatou que a empresa deixou de recolher a contribuição prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 1991, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

No entanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos do Recurso Extraordinário (RE) n.º 595.838, sob o rito de repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei n.º 8.212, de 1991, que previa a contribuição previdenciária de 15%, incidente sobre o valor de notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF. 1

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei DF CARF MF Fl. 473 Documento nato-digital Fl. 14 do Acórdão n.º 2202-008.751 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo n.º 12971.008954/2009-17 complementar, com base no art. 195, § 4.º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99.

(RE 595.838, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08/10/2014)

No âmbito do legislativo, foi editada a Resolução Senado Federal nº 10/2016, para suspender a execução do referido dispositivo inconstitucional.

Em conformidade com o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF (Ricarf), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

juízo dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Desse modo, devem ser cancelados os lançamentos referentes aos serviços prestados por cooperativas de trabalho, diante da inconstitucionalidade do seu fundamento legal (art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991).

REMUNERAÇÃO DE CONSELHEIROS

Nessa matéria, opto por transcrever excerto do voto vencedor da decisão de primeira instância, com o qual concordo e adoto como razões de decidir.

Conselho Fiscal e Administrativo

A Lei 8.212/91/91 com redação dada pela Lei nº 9.876/99 dispõe sobre a obrigatoriedade do recolhimento da contribuição patronal, ao associado eleito de cooperativa para cargo diretivo, nos seguintes moldes:

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

V – Como contribuinte individual:

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

Art.15 (...)

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

No caso, cabe destacar que o Estatuto Social da Entidade (em anexo), no Capítulo VI que trata da Administração, cita que a sociedade será administrada por um Conselho de Administração, composto pelo Presidente, Vice Presidente e pelos Conselheiros titulares. Ou seja, diferente do que alega a defesa, resta claro que os membros do conselho administrativo ocupam cargo de direção na cooperativa, enquadrados na citada alínea “f” do inciso V do artigo 12 da Lei 8.212 de 24/06/2001.

Quanto aos demais membros que compõe a estrutura administrativa da cooperativa (conselheiros de administração e fiscais), muito embora a Lei de Custeio não os

discrimine textualmente no rol de seu art. 12, a incidência tributária permanece incólume. Isso porque a caracterização do fato gerador no caso em tela se satisfaz pela regra da alínea "g" do artigo 12, inciso V da mesma Lei, face a presença de pagamento como contraprestação pelo serviço exercido.

No caso, o Estatuto Social da Cooperativa define as atividades/atribuições a serem desempenhadas pelos membros eleitos do Conselho de Administração e do Conselho Fiscal, mediante retribuição fixada, ora lançada na escrituração contábil da cooperativa como "cédula de presença", em evidente retribuição pelo trabalho desempenhado. Com efeito, as verbas pagas aos cooperados possuem, de forma incontestada, nítido caráter remuneratório.

A contribuição social devida pela empresa prevista no art. 22, III da Lei de Custeio, vai ao encontro da determinação contida no artigo 195 da Constituição Federal, que arrolou como fonte de custeio da Previdência Social, a contribuição social paga pela empresa incidente sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício" (art. 195, I, a, CF).

Desta feita, o fato gerador da contribuição previdenciária em apreço é a prestação de serviço remunerada, inexistindo no ordenamento jurídico, norma que isente a autuada das contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas a cooperados que prestem serviços no âmbito interno da Cooperativa. São os princípios da solidariedade e universalidade de cobertura (art. 3º, I e 194, parágrafo único, I, da Constituição Federal) que assim determinam.

Nesse sentido, dispõe pacificamente a jurisprudência:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO ART. 1º, I E II, DA LC 84/96. COOPERATIVA DE TRABALHO. DISTINÇÃO DE COOPERATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE A EMPRESA. POSSIBILIDADE. ART. 3º. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA.

1. Ainda que os conselheiros fiscais das cooperativas não estejam inseridos no art. 12, da Lei nº 8.212/91, que arrola os segurados obrigatórios da Previdência Social, com base no princípio da solidariedade social são exigíveis as contribuições previdenciárias sobre a remuneração por eles percebidas.

2. A Constituição Federal de 1988, por meio dos arts. 146, III, c, e 174, pretendeu conferir tratamento privilegiado, inclusive em matéria tributária, às cooperativas. Ocorre que do texto constitucional a única conclusão invencível é que os atos cooperativos não tipificam certas hipóteses de tributos, como aqueles que incidem sobre o lucro; todavia, não estão protegidos por norma constitucional que impeça sua tributação, sob o benefício da imunidade ou isenção. Entendimento da Corte Especial deste Tribunal. (TRF 4ª Região, 2ª Turma, AC nº 200204010444655/RS, Relator JUIZ JOEL ILAN PACIORNIK, DJU de 17/09/2003, p. 748)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE CÉDULA DE PRESENÇA. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL DE COOPERATIVA. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/1999. ART. 173 DO CTN.(...)

A Lei nº 9.876/1999 alterou a redação do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, criando contribuição social da empresa, incidente no percentual de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem

serviços. Nesta hipótese inclui-se o pagamento efetuado aos conselheiros de administração e fiscais a título de cédula de presença, tendo em conta serem contribuintes individuais, de acordo com o disposto no artigo 12, V, "f", da Lei nº 8.212/1991.

(TRF4. Classe: AC APELAÇÃO CÍVEL. Processo: 2005.71.04.0084476. D.E. 18/09/2007)

Assim, resta evidente que os valores pagos a título de cédula de presença aos conselheiros de administração e fiscais representam uma forma de retribuição pelo trabalho prestado à Cooperativa, motivo pelo qual as referidas verbas encontram-se sob o âmbito de incidência tributária.

Portanto, devem ser mantidos os lançamentos efetuados em relação à remuneração dos membros dos conselhos administrativo e fiscal, conforme decisão *a quo*.

MULTAS APLICADAS

No seu Recurso, a Contribuinte limitou-se a afirmar que, inexistindo a obrigação principal, não é possível exigir as multas decorrentes da não apresentação de informação na GFIP para tais eventos, nem a elaboração de folha de pagamentos e da retenção dos valores pagos aos conselheiros e a cooperativas de trabalho.

Pois bem.

DEBCAD nº 37.298.295-6 (CFL-30): lançamento efetuado em face de a empresa ter deixado de elaborar a folha de pagamento de todos os segurados que lhe prestaram serviço de acordo com as normas e padrões estabelecidos.

Observa-se que a multa CFL 30 pode não envolver contribuição lançada e ainda que se limite a envolver contribuição lançada, basta a subsistência de uma única ocorrência de infração para a sua manutenção, uma vez que se trata de multa de valor fixo e, no presente caso, foi aplicado o valor mínimo, conforme relatório fiscal (fl. 124):

APLICAÇÃO DA MULTA

3.5 Pelo fato de ter deixado de elaborar a folha de pagamento de todos os segurados, aplica-se a multa prevista no art. 92, da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 283, I, "a", do Decreto nº 3.048/99 que dispõem sobre a penalidade mínima ao descumprimento da obrigação acessória relatada.

3.6 Como a autuada não incorreu em situações agravantes (art. 292, I, do Decreto nº 3.048/99), em consonância com a Portaria Interministerial MPS/MF nº 568, de 31.12.2010 (D.O.U. De 03.01.2011), a multa foi aplicada em seu valor atual mínimo, ou seja, R\$ 1.523,57 (um mil, quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e sete centavos).

Como restaram mantidos os lançamentos referentes às remunerações dos membros dos conselhos administrativo e fiscal, deve ser mantida a multa CFL-30, que foi aplicada em seu valor mínimo.

DEBCAD nº 37.298.296-4 (CFL-59): Lançamento efetuado por a empresa ter deixado de descontar a contribuição devida pelos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviço.

Foi aplicado o valor mínimo, consoante relatório fiscal (fls. 126/127):

APLICAÇÃO DA MULTA

3.17 Pelo fato de ter deixado de descontar a contribuição de segurados a seu serviço aplica-se a multa prevista no art. 92, da Lei n.º 8.212/91, combinado com o art. 283, I, "g", do Decreto n.º 3.048/99 que dispõem sobre a penalidade mínima ao descumprimento da obrigação acessória relatada.

[...]

3.18 Como a autuada não incorreu em situações agravantes (art. 292, I, do Decreto n.º 3.048/99), em consonância com a Portaria Interministerial MPS/MF n.º 568, de 31.12.2010 (D.O.U. De 03.01.2011), a multa foi aplicada em seu valor atual mínimo, ou seja, R\$ 1.523,57 (um mil e quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e sete centavos).

Desse modo, como restaram mantidos os lançamentos referentes às remunerações dos membros dos conselhos administrativo e fiscal, deve ser mantida a multa CFL-59, que foi aplicada em seu valor mínimo.

DEBCAD n.º 37.298.294-8 (CFL-68): Lançamento efetuado por a empresa ter deixado de declarar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

O lançamento para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP deve ter o mesmo destino daquele consignado para exigência das contribuições relativas aos mesmos fatos geradores.

Portanto, em relação a essa multa, devem ser excluídos os valores reflexos relativos às contribuições previdenciárias referentes aos serviços prestados por cooperativas de trabalho, diante da inconstitucionalidade do seu fundamento legal, consoante entendimento acima exposto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo os valores referentes aos serviços prestados por cooperativas de trabalho e, ainda, para determinar a aplicação dos reflexos de tal decisão em relação às obrigações acessórias correspondentes (CFL 68).

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Fl. 22 do Acórdão n.º 2201-009.924 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10935.001179/2011-96