



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12269.004248/2008-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.906 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2022
Recorrente Q I INFORMÁTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PENALIDADE APLICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CONTESTAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO RECURSAL. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa. Afinal, inadmissível o CARF inaugurar apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão “a quo”.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. COOPERADOS. SERVIÇOS PRESTADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). INCONSTITUCIONALIDADE. RE nº 595.838/SP. REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. VINCULAÇÃO.

A contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida na sistemática de repercussão geral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria sem interesse recursal, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, cancelando o crédito tributário incidente sobre a prestação de serviço por meio de cooperado com a intermediação da respectiva cooperativa de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado) e Vinícius Mauro Trevisan.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.906 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12269.004248/2008-43

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.

Lançamentos

No procedimento fiscal, foram constituídos créditos tributários decorrentes das remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, assim como pelo descumprimento de obrigação acessória, conforme síntese do quadro abaixo:

Item	Debcad	Rubrica	Período	PAF
82	37.174.368-0	Cont. patronal e CI	1/04 a 12/04	12269.004248/2008-43
83	37.174.369-9	CFL 68	10/08	12269.004247/2008-07

Autuação e impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão n.º 09-31.405 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA - transcritos a seguir (processo digital, fls. 137 a 143):

[...]

Conforme Relatório Fiscal de fls. 18/19, os créditos previdenciários constituídos neste lançamento fiscal referem-se às contribuições da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos **segurados contribuintes individuais** e as contribuições **sobre cooperativa de trabalho**. O fato gerador foi apurado com base nos livros Diários e Razão.

[...]

Foi observado que *em relação aos contribuintes individuais, a alíquota aplicada é de 11% sobre os valores pagos. A contribuição não foi retida em época própria, não caracterizando, em tese, crime de apropriação indébita.*

[...]

O sujeito passivo foi cientificado pessoalmente da presente autuação em 21/10/2008, fls. 01; e, protocolizou impugnação parcial em 19/11/2008, fls. 51/119, onde requer, que seja julgada procedente a presente impugnação com o conseqüente cancelamento do procedimento administrativo tendente á imposição tributária.

... entende a Impugnante que a imposição fiscal pretendida não pode prosperar, ao menos na parte referente às contribuições sobre cooperativas de trabalho. No que toca às contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais a empresa optou por assumir a obrigação, retificando as informações prestadas e recolhendo os valores com as incidências legais de multa e juros, tornando, portanto, a presente impugnação parcial.

Abaixo, em síntese, as alegações apresentadas.

A fiscalização tomou por base, para fins de apuração da base de cálculo e do valor de contribuição supostamente devida, os lançamentos contábeis da conta 00193, estruturada no plano de contas da empresa sob o número 2.1.1.6. 1. 001. Importante observar que se trata de conta contábil localizada no grupo 2, ou seja, passivo da empresa, e não no grupo 3 ou 4, que são respectivamente receita e despesa. A contrapartida dos lançamentos constantes nesta conta é

caixa ou banco. Em outras palavras, os valores ali lançados não representam custo ou despesa da impugnante, mas sim mero repasse de valores recebidos de alunos, decorrentes de contrato direto deste com a cooperativa.

Para o fim de provar os argumentos trazidos nesta impugnação, junta-se dois contratos, o primeiro entre um aluno, a QI e a cooperativa; o segundo o convenio entre a QI e a cooperativa que trata dos repasses dos valores. Quando o aluno contratava com a impugnante, contratava também os serviços da cooperativa. A empresa que ora se defende apenas recebia os valores dos alunos e repassava para a cooperativa SABER. Em outras palavras, os valores que a fiscalização apurou como base de cálculo de contribuições devidas pela impugnante não são custos ou despesas desta, mas sim meros repasses. Decorre deste fato a localização da conta no grupo passivo das demonstrações contábeis da empresa não existindo contrapartida com custo ou despesa. Sinteticamente é uma conta transitória de valores de terceiros.

Dessarte, existindo documento jurídico que prova a relação direta do aluno com a cooperativa, sendo a Escola QI mera repassadora dos valores, não estamos diante do nascimento do fato gerador e, muito menos de ser a impugnante sujeito passivo contribuinte. É imprescindível que o Auto de Infração ora combatido seja cancelado, tendo em vista a sua improcedência.

Ademais sendo o tomador do serviço da cooperativa pessoa física, claramente está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, pois a Lei define como sujeito passivo contribuinte a empresa.

Traz os artigos 97, 114 e 121 do CTN. Art. 153, §1º da Constituição Federal. Art. 2º da Lei 9.784/99.

Considera a inobservância de dois requisitos, existência do fato gerador e da sujeição passiva, na parte que é ora combatida, entendendo assim, improcedente pela existência de vício material insanável.

(Destaque no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA - julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 137 a 143):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA. COOPERATIVA DE TRABALHO. CANCELAMENTO/IMPROCEDÊNCIA. VÍCIOS INSANÁVEIS. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. NÃO CONTESTADA.

A contribuição de 15% incidente sobre serviços contidos em NF/FAT/REC de prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho é exigível desde a competência 03/2000, face à vigência da Lei nº 9.876/99.

Não há como declarar improcedência ou nulidade do lançamento tributário que atende aos requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, formalizado por autoridade legalmente competente e nos termos do Decreto nº 70.235/72.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Impugnação Improcedente

(Destakes no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 146 a 164):

1. Aduz ser indevida a contribuição apurada sobre serviço prestado por meio do cooperado de cooperativa de trabalho por inexistência tanto do fato gerador como da sujeição passiva.
2. Desde a impugnação, já reconheceu serem devidas as contribuições incidentes sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais.
3. Subsidiariamente, pede a aplicação da retroatividade benigna relativamente à penalidade aplicada.

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 12/11/2010 (processo digital, fl. 145), e a peça recursal foi interposta em 29/11/2010 (processo digital, fl. 146), 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, ante a preclusão consumativa vista no presente voto.

Preliminares

Matéria não impugnada

Retroatividade benigna

Em sede de impugnação, a Contribuinte discorda da autuação em seu desfavor, mas nela não se manifesta acerca da retroatividade benigna quanto à penalidade aplicada, conforme previsto no art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN, tese inaugurada somente no recurso voluntário. Por conseguinte, este Conselho está impedido de se manifestar acerca da referida alegação recursal, já que o julgador de origem não teve a oportunidade de a conhecer e sobre ela decidir, porque sequer constava na contestação sob sua análise.

Com efeito, haja vista o que está posto precedentemente, a Contribuinte apresenta **novos argumentos**, completamente dissociados da tese de defesa constante de sua impugnação, a qual foi devolvida a esta seara recursal, para exame da matéria ali analisada e julgada desfavoravelmente à então Impugnante. Portanto, ante a preclusão consumativa posta, o crédito correspondente aos reportados tópicos torna-se incontroverso e definitivamente constituído, não se sujeitando a Recurso na esfera administrativa, nos termos dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Confirma-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97).

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, §§ 1º e 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (Grifo nosso)

Não obstante o acima exposto, no momento do pagamento ou parcelamento do crédito em ora analisado, a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil identificará e cobrará a penalidade mais benéfica, dentre a constante da autuação e aquela que supostamente restaria, fosse calculada na forma prevista na nova redação do art. 35 pela Lei 11.941, de 2009. Trata-se de entendimento pacificado tanto na Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme se vê na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009.

Mérito

Contribuição sobre serviço prestado mediante cooperativa de trabalho

Com se vê nos excertos do acórdão recorrido, que passo a transcrever, o julgador de origem decidiu pela procedência da autuação, nestes termos (processo digital, fl. 141):

Neste caso, a Impugnante como empresa tomadora contratante dos serviços e o sujeito passivo, sendo responsável pelo cumprimento das obrigações previdenciárias referentes à contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Lei n.º 8.212, de 24/07/1991 e alterações introduzidas pelas Leis n.º 9.876, de 26/11/1999, art. 22, inciso IV.

A contribuição de 15% incidente sobre serviços contidos em NF/FAT/REC de prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho é exigível desde a competência 03/2000, face à vigência da Lei n.º 9.876/99.

Contudo, na forma adiante demonstrada, a contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão

há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática de repercussão geral.

Nessa perspectiva, mencionado lançamento teve por fundamento o inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999, assim expresso enquanto vigente, *verbis*:

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

[...]

IV quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei n.º 9.876, de 1999). (Execução suspensa pela Resolução n.º 10, de 2016)

No entanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou, por unanimidade e em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do referido mandamento legal, cuja ementa transcrevemos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. 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. 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 complementar, com base no art. 195, § 4º - 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. (STF - RE: 595838 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/04/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Ademais, sequer modulação de efeitos houve, eis que rejeitados os embargos de declaração com tal pretensão, nestes termos:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou 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. Declaração

de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.
2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.
3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.
4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de 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.
5. Embargos de declaração rejeitados.(RE 595838 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe036 DIVULG 24022015 PUBLIC 25022015)

Nestes termos, o Senado Federal suspendeu a execução da reportada exigência tida por inconstitucional pela Corte Suprema, por meio da Resolução n.º 10, de 2016, *verbis*:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 595.838.

A propósito, 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. No entanto, conforme o art. 62, § 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, tomadas na sistemática de repercussão geral ou recurso repetitivo respectivamente, necessariamente, têm de ser reproduzidas pelos conselheiros deste Conselho. Confirma-se:

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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Do que se viu, afasta-se a atuação incidente sobre os serviços prestados por cooperados mediante a respectiva cooperativa de trabalho.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria sem interesse recursal, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, cancelando o crédito tributário incidente sobre a prestação de serviço por meio de cooperado com a intermediação da respectiva cooperativa de trabalho.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz