



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13864.000537/2010-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.798 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ATIVIA COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS HOSPITALARES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Constata que a contribuinte recebeu integralmente os documentos do auto de infração, indicando o enquadramento legal, montante autuado, fundamento e disposições e bem como tendo sido respeitado o prazo para manifestação, com recebimento de suas argumentações oportunizando a ampla defesa e contraditório, não há falar em cerceamento de defesa, tendo em vista que não se configurou nenhuma das hipóteses arroladas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COOPERATIVA. EQUIPARAÇÃO À EMPRESA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO. FATO GERADOR DO TRIBUTO.

As Cooperativas, apesar de ter regime diferenciado, são responsáveis pelos recolhimentos das contribuições que não foram recolhidas, no que diz respeito aos contribuintes individuais, quando esses prestarem serviços diretamente para a Cooperativa, e quando constatas pela fiscalização no pagamento de *pro labore* aos seus cooperados, conforme contabilidade apurada.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n° 02).

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 ("Art. 26-A, do Decreto 70.235/1972).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, Jorge Henrique Backes (Suplente Convocado), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Conselheiro Wesley Rocha - Relator

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa ATIVIA COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS HOSPITALARES, contra o Acórdão de Julgamento n. 0538.071 proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas- SP (8ª Turma da DRJ/CPS), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração de e-fls. 59/64, a infração diz respeito às contribuições sociais devidas pela atuada, incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais a serviço do sujeito passivo supra identificado, relativas às contribuições previdenciárias dos contribuintes individuais (cooperados e administradores) e não descontadas de suas remunerações pela empresa, e às contribuições previdenciárias da empresa (parte patronal) incidentes sobre as remunerações dos contribuintes individuais (administradores *pro labore*), não declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência – GFIP, no período de 01/2007 a 12/2007. O lançamento totalizou o valor de R\$635.187,45 (Seiscentos e trinta e cinco mil, cento e oitenta e sete reais, e quarenta e cinco centavos), com consolidação em 14/12/2010.

Diante do julgamento improcedente da impugnação, a recorrente apresenta recurso voluntário junto às fls 393/432, incluindo estatuto social e documentos que dão poderes para apresentação do recurso, alegando em suma o seguinte:

Preliminarmente: pede a Nulidade do auto de infração em razão de ter sido haver lançamento equivocado, confundindo-se na verdade a aplicação da legislação em vigor sobre as sociedades de cooperativas médicas. Juntou precedente deste Conselho, em caso semelhante.

No mérito *alega:*

- Nulidade da base utilizada para cálculo das contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais (médicos cooperados), em relação à suposta ausência de retenção, o Auto de Infração deve ser totalmente cancelado em razão da base de cálculo utilizada pela fiscalização.

- Impossibilidade da cobrança da contribuição previdenciária da cooperativa supostamente responsável pela retenção na fonte. Alega a não incidência de contribuições previdenciárias sobre repasses efetivados aos seus cooperados.

- Impossibilidade de equiparação entre cooperativa e empresa - lei nº 8.212/91. Referente à natureza jurídica da recorrente - sociedade cooperativa.

- Não incidência da contribuição social sobre os valores (denominados de produção especial) repassados aos cooperados em cargo eletivo - lei 8.212/91.

- Aduz que matéria abordada no auto de infração deveria ter sido reservada à lei complementar, alegando inconstitucionalidade de lei. Nesse tópico, afirma a recorrente que a Lei nº 9.876, de 26.11.99 deve obedecer rigidamente os princípios constitucionais que lhe são próprios, o da reserva absoluta da lei complementar, o da legalidade e da tipicidade cerrada da tributação, e o da indelegabilidade da competência legislativa.

Por fim, pede a recorrente o cancelamento integral da autuação fiscal.

Diante dos fatos, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha - Relator

O Recurso Voluntário apresentado está revestido do requisito formal de tempestividade e é de competência desse colegiado. Portanto, passo a analisar os pontos atacados em recurso.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993)."

O art. 60 da referida Lei, do Decreto 70.235/1972 menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se não resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Com isso, sustenta a recorrente que foi julgado caso semelhante pelo CARF e que o lançamento seria nulo, uma vez que teria sido declarado inconstitucional pelo STF dispositivo que trata sobre a alíquota da Contribuição sobre Cooperativas.

Entretanto, da argumentação levantada, no que tange a erro no enquadramento legal, verifico que o dispositivo citado, apesar de ser o mesmo art. 22, da Lei 8.212/91, possui incisos diferentes.

Isso porque, o enquadramento legal desse auto de infração diz respeito ao inciso III, do citado artigo 22, enquanto o pedido de reconhecimento de nulidade, para em verdade não exigir as contribuições sociais da recorrente, é o do inciso IV. Portanto, o dispositivo legal utilizado pela fiscalização foi outro, diferente do que é apontado pela recorrente.

Assim, não vislumbro a nulidade alegada, tendo em vista que está claro no AI o mandamento legal exigido da recorrente.

DO MÉRITO

NULIDADE DA BASE DE CÁLCULO

Já no que diz respeito à nulidade da base de cálculo, a recorrente trouxe a matéria como mérito. De fato, entendo que a preliminar é prejudicial de mérito. Assim, passo a julgar como mérito.

Conforme o relatório fiscal (e-fl. 60), a base de calculo foi apurada em razão das remunerações pagas a cooperados e administradores, informadas em DIRF e não declaradas em GFIP.

Nesse sentido, a recorrente alega o seguinte:

"O procedimento fiscal, contudo, é nulo, pois a fiscalização não levou em consideração as declarações de desoneração e responsabilidade apresentadas pelos cooperados (documentos autenticados em anexo à defesa), nos termos do que dispõe o art. 67 da IN SRF nº 971/09.

Alega a nobre relatora, RECONHECENDO QUE TAIS DOCUMENTOS FORAM APRESENTADOS que, além da declaração prevista no art. 64, § 1º, da IN n.º 971, o comprovante de pagamento também é requisito para controle do limite do salário de contribuição do contribuinte individual que presta serviço a mais de um empresa.

Data máxima vênia, discorda a recorrente!

Corroborando ao alegado, válida a transcrição da norma em comento:

Art. 67. O contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário-de-contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa em que isto ocorrer, mediante a apresentação:

I - do comprovante de pagamento ou declaração previstos no § 1º do art. 64, quando for o caso;

II - do comprovante de pagamento previsto no inciso V do art. 47, quando for o caso.

§ 1º O contribuinte individual que no mês teve contribuição descontada sobre o limite máximo do salário-de-contribuição, em uma ou mais empresas, deverá comprovar o fato às demais para as quais prestar serviços, mediante apresentação de um dos documentos previstos nos incisos I e II do caput.

§ 2º Quando a prestação de serviços ocorrer de forma regular a pelo menos uma empresa, da qual o segurado como contribuinte individual, empregado ou trabalhador avulso receba, mês a mês, remuneração igual ou superior ao limite máximo do salário-de-contribuição, a declaração prevista no inciso I do caput, poderá abranger um período dentro do exercício, desde que identificadas todas as competências a que se referir, e, quando for o caso, daquela ou daquelas empresas que efetuarão o desconto até o limite máximo do salário-de-contribuição, devendo a referida declaração ser renovada ao término do período nela indicado ou ao término do exercício em curso, o que ocorrer primeiro. § 3º O segurado contribuinte individual é responsável pela declaração prestada na forma do inciso I do caput e, na hipótese de, por qualquer razão, deixar de receber a remuneração declarada ou receber remuneração inferior à informada na declaração, deverá recolher a contribuição incidente sobre a soma das remunerações recebidas das outras empresas sobre as quais não houve o desconto em face da declaração por ele prestada, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição e as alíquotas definidas no art. 65.

§ 4º A contribuição complementar prevista no § 3º, observadas as disposições do art. 65, será de:

- 11% (onze por cento) sobre a diferença entre o salário-de contribuição efetivamente declarado em GFIP, somadas todas as fontes pagadoras no mês, e o salário-de-contribuição sobre o qual o segurado sofreu desconto; ou

- 20% (vinte por cento) quando a diferença de remuneração provém de serviços prestados a outras fontes pagadoras que não contribuem com a cota patronal, por dispensa legal ou por isenção.

§ 5º O contribuinte individual deverá manter sob sua guarda cópia das declarações que emitir na forma prevista neste artigo juntamente com os comprovantes de pagamento, para fins de apresentação ao INSS ou à RFB, quando solicitado.

§ 6º A empresa deverá manter arquivadas, à disposição da RFB, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, cópias dos comprovantes de pagamento ou a declaração apresentada pelo contribuinte individual, para fins de apresentação ao INSS ou à RFB, quando solicitado".

Nesse sentido, alega a recorrente que apresentou as declarações de seus cooperados, necessárias para afastar a incidência do tributo, nas e-fls. 173 a 337, e que isso supriria o comprovante de pagamento. Contudo, conforme se constata da legislação em vigor, além da declaração prevista no art. 64, § 1º, da IN n.º 971, o comprovante de pagamento também é requisito para controle do limite do salário de contribuição do contribuinte individual, que presta serviço a mais de um empresa.

Contudo, não há comprovante de recolhimento no presente processo. Prova essa necessária, mesmo que não fosse de responsabilidade da recorrente. Ao menos algum indício de seu recolhimento poderia ter sido juntado aos autos.

As declarações dos cooperados apresentadas, por si só, não fazem provas do pagamento do tributo perante o fisco. Inexistem indícios de que esses valores foram recolhidos por seus cooperados. O fato de haver regime diferenciado para a sociedade Cooperativa não exime a encargos da responsável pela relação jurídica entre os cooperados de apresentar as provas devidas perante o fisco. Nesse sentido, é inviável pensar que o fisco iria fiscalizar cooperado por cooperado associado para saber se de fato houve o recolhimento da contribuição social previdenciária, quando constatado que eles trabalharam para a Cooperativa.

Portanto, entendo adequado o levantamento da base de cálculo.

DA EXIGÊNCIA DO TRIBUTO DEVIDO

No presente recurso, a recorrente alega que não deveria recolher as contribuições exigidas, pois estaria enquadrada na Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que rege as relações jurídicas das Cooperativas. Em especial os seus atos, que teriam sido realizados entre associados, os quais seriam considerados atos cooperados conforme se descreve do art. 79, da citada lei, *in verbis*:

"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".

Contudo, a legislação em vigor determina o recolhimento das contribuições, por parte das cooperativas inclusive, salvo exceções ou disposições em contrário.

Nesse sentido, a Lei impõe que sejam recolhidas as contribuições sociais quando realizada a efetiva prestação de serviços por segurado individual, ocorrendo o fato gerador, salvo disposição contrária, não podendo, como já enfrentado pela DRJ de origem, que a pessoa jurídica que seria a verdadeira responsável pelo recolhimento devido modifique interpretação legal, conforme se denota do disposto no art. 22, inciso III, Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

"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";

Ficou constatado dos autos e dos fatos conexos que a recorrente remunerava os segurados individuais que para ela prestaram serviços (como ela mesmo cita), e, portanto, caracterizada a ocorrência dos fatos gerados promovidas no auto de infração, mesmo que não fosse para a própria cooperativa, uma vez que a natureza jurídica dessa entidade é na verdade intermediar serviços.

Nesse ponto, a matéria atrai a questão de prova. Se o contribuinte individual prestar serviços, sendo a cooperativa o seu facilitador/intermediário, não há que se falar na incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22, III, da Lei 8.212/91. Por outro lado, se o contribuinte individual prestar serviços à própria cooperativa, atraída está a incidência da norma retro citada, visto que, agora, a configuração jurídica fica alterada, colocando a referida Cooperativa no pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Nesse sentido, o Ato Declaratório Interpretativo RFB Nº 5, de 25 de maio de 2015.

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

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

(Redação dada pelo(a) Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 23 de janeiro de 2017).

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá crédito tributário decorrente da contribuição de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, que instituiu contribuição adicional àquela prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, para fins de custeio de aposentadoria especial para cooperados filiados a cooperativas de trabalho.

Art. 3º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes".

Ainda, alega a recorrente que o tributo seria recolhido duas vezes, em razão da defendente entender que não deve sofrer a retenção, pois os cooperados que seriam responsáveis pelo pagamentos das contribuições devidas. Aduz a recorrente que, caso persista a exigência do crédito fiscal, haveria claro *bis in idem*, e que a tributação ocorreria duas vezes.

Entretanto, para que sua proposição pudesse persistir, diante da incumbência do ônus da prova, deveria então a recorrente ter apresentado algum recolhimento da contribuição. Apenas juntou diversas declarações, dos cooperados (e-fls. 173 a 337), em que esses alegam que possuem ciência da legislação e que devem recolher as contribuições previdenciárias devidas, visto que no sistema cooperado, os cooperados possuem certas responsabilidades. Inclusive, as datas de autenticação são as mesmas para todos os documentos, e período bem posterior ao da fiscalização, ou seja, somente depois de fiscalizada, anos depois, que a recorrente providenciou as declarações que deveria ter antes mesmo do período da autuação. Porém, mesmo que tivesse providenciado posteriormente, fica claro que utilizou somente para essa autuação, pois inexistem informações de serviços prestados para terceiros dos contribuintes ditos como cooperados.

Ainda, como já dito, as declarações por si só não fazem prova finalística perante o fisco, mesmo que autênticas em cartório, são em verdade provas de ordem privada, unilateral, uma vez que inexistem guias de recolhimentos juntadas ao processo.

Nesse sentido, o artigo 109, do CTN, *in verbis*:

*Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.***

Apesar das referidas declarações constar na Lei, faltam lastros mais robustos para que ela seja aceita como prova idônea, a exemplo do contrato firmado entre a Cooperativa e Terceiros. O que não foi o caso do presente processo.

Assim, as provas trazidas ao feito, não possuem eficácia plena perante o fisco, uma vez que não comprovadas o cumprimento da legislação em vigor em sua integralidade.

DA ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Nessa matéria, o CARF carece de competência para analisar ilegalidade ou constitucionalidade de lei, conforme dispõe o art. 26-A, do Decreto nº 70.235/1972, e da Súmula CARF n.º 02, assim transcritos:

Processo nº 13864.000537/2010-31
Acórdão n.º 2301-005.798

S2-C3T1
Fl. 678

"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"

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Assim, não conheço da alegação de inconstitucionalidade de Lei.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo de matérias que tratam de inconstitucionalidade de Lei, e no mérito NEGAR provimento ao recurso, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator.