



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

Processo nº 15504.725545/2012-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.074 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente SAMARCO MINERACAO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA.

A exigência decorrente da aplicação do percentual de 15% sobre a receita bruta da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho, deve ser cancelada em função da declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal que lhe dava suporte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 22/02/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 6ª Turma da DRJ Fortaleza/CE que manteve, integralmente, o lançamento tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho. Mister realçar que o lançamento foi realizado para prevenir a decadência, em razão de propositura de ação judicial, nos termos expostos pela Autoridade Fiscal.

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração que contém o Debcad 51.023.600-6 (fls. 3 do processo digitalizado), pelo qual foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 78.449,11, em valores consolidados em fevereiro de 2013. O lançamento está devidamente explicitado no Relatório Fiscal de folhas 11.

A ciência pessoal do Auto de Infração, que contém o crédito referente às contribuições devidas no exercício 2009, ocorreu em 18 de fevereiro de 2013, conforme se verifica às folhas 03.

Em 19 de março de 2013, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.132). Em 12 de dezembro de 2013, a 6ª Turma da DRJ de Fortaleza, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 08-28.151 (fls. 272), de forma unânime, entendeu por não conhecer a defesa administrativa apresentada, restando, o *decisum* assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE VALOR BRUTO DAS NOTAS FISCAIS OU FATURAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS REALIZADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO.

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias os pagamentos de notas fiscais ou faturas de serviços prestados mediante cooperativas de trabalho.

AÇÃO JUDICIAL DE MESMO OBJETO DO LANÇAMENTO. DESISTÊNCIA DO LITÍGIO NAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

A propositura de ação judicial, pelo sujeito passivo, como o mesmo objeto do lançamento, importa em renúncia ou desistência ao litígio nas instâncias administrativas.

Impugnação Não Conhecida

Crédito Tributário Mantido"

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 273):

"Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigações principais, consoante discriminação adiante esmiuçado.

a) AI DEBCAD 51.023.6006, importando R\$ 78.449,11, motivado pelo lançamento das contribuições relativas à parte patronal pela contratação de cooperados mediante cooperativa de trabalho, com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD.

Foi confeccionado o levantamento:

“T3 – Cooperativa de Trabalho“, incidindo a parte patronal sobre cooperativa de trabalho (rubrica 1c, alq. 15%), não declarado em GFIP, período de 01/2009 a 12/2009; Mediante exame da contabilidade conta contábil do Passivo Circulante:

“0021111001 FORNECEDORES– PAÍS TERCEIROS” e notas fiscais de serviços contratados, no período de 01/2008 a 12/2008, foi verificada a contratação de serviços de Cooperativas de Trabalho.

O relatório fiscal aduz que (fls. 11/18):

O Auto de Infração AI (DEBCAD Nº 51.023.6006)

"lavrado por descumprimento de obrigação principal do qual este Relatório é parte, tem por finalidade apurar e constituir o crédito relativo à contribuição social objeto de ação judicial, na qual a empresa é parte, referente ao período de 01/2009 a 12/2009, face Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIN perante do Supremo Tribunal Federal (STF) que questiona a constitucionalidade do inciso IV, artigo 22 da Lei 8.212/91.

1.5Essa ação foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria CNI, em 09/01/2002, e a SAMARCO MINERAÇÃO S.A., pertencendo ao Sindicato Nacional da Indústria da Extração Mineral do Ferro e Metais Básicos SINFERBASE, entidade vinculada à CNI, em caso de decisão favorável à autora da ação, teria os seus efeitos reconhecidos na auditada.

Até a presente data não foi proferida qualquer decisão de mérito sobre essa questão controversa, conforme, consulta ao site do STF realizada em 20/06/2012, cuja tela onde consta a situação atual da referida ação foi anexada ao presente processo. Foi anexada também ao presente processo, cópia da “Nota Técnica Não Recolhimento Cooperativa de Trabalho”, onde, dentre outros, a empresa apresenta trecho da decisão publicada em 12/02/2010, nos autos da RE 595838 RG/SP, que trata da mesma questão, o E. STF “... reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada”, o que trará um efeito *erga omnes* à questão.

Este lançamento tem o objetivo de prevenir a decadência no lançamento do débito, tendo a empresa o prazo de 30 dias para impugnar administrativamente as questões não submetidas ao Judiciário.

De se destacar que o presente crédito previdenciário não se encontra com a sua exigibilidade suspensa, uma vez que não está

entre as hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional CTN (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), que cuida da suspensão da exigibilidade do crédito tributário:"

Da Impugnação

Inconformada com a autuação, cientificada em 18.02.2013, a empresa apresentou impugnação em 19.03.2013, que, em síntese, argumenta que (fls. 132/142):

Sobre a Representação Fiscal para Fins Penais RFFP:

como não foi cometido ilícito algum, já que os valores pagos pela impugnante não são base de cálculo das contribuições previdenciárias, não há porquê formalizar RFFP; A RFFP deve esperar o encerramento do processo administrativo; a RFFP deve ser suspensa pela DRJ;

Sobre o salário de contribuição previdenciário:

acorde com o art. 28, I da Lei nº 8.212/91 c/c arts. 457 e 458 da CLT, para que incida contribuição previdenciária a verba há de ser destinada a retribuir o trabalho, não indenizatória, paga de forma habitual e pelos serviços efetivamente prestados.

o art. 201, § 11 da CF/88 estabelece que somente os ganhos habituais serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária;

Admitir-se o contrário, em discrepância à definição de remuneração estabelecida pela legislação trabalhista, representaria flagrante afronta ao disposto pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, na medida em que o legislador tributário estaria alterando a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal. Aqui, com muito mais rigor deve ser interpretada a regra, na medida em que está tratando de um preceito de ordem pública.

Sobre as Cooperativas de Trabalho A cooperativa de trabalho é equiparada à empresa, nos termos do art. 15, § único da Lei nº 8.212/91;

Da incerteza e iliquidez da base de cálculo

" o artigo 22, IV da Lei nº 8.212/91 estabelece a incidência de contribuição previdenciária à alíquota de 15% (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"

Entretanto, tal valor abrange, além da prestação de serviço correspondente à remuneração do trabalhador cooperado outras despesas inerentes à prestação do serviço, tais como combustível, manutenção, troca de peças dos veículos, considerando-se tratar-se de contratação de cooperativo de transporte de passageiros

Ocorre que, como já visto, a base de cálculo do tributo constitucionalmente prevista somente permite a sua incidência

sobre a remuneração paga ao empregado, pessoa física, em retribuição ao seu trabalho.

Para que fosse possível a efetiva verificação da base de cálculo sujeita a incidência da contribuição previdenciária o Ilustre Agente Fiscal deveria ter considerado como base de cálculo da exação o exato montante pago a título de remuneração, excluídos outros valores decorrentes de despesas inerentes à prestação do serviço.

O Ministério Público Federal manifestou-se favoravelmente à procedência da ADI nº 2.5945;

E nem se diga que a incidência da contribuição sobre 20% (vinte por cento) do valor da nota fiscal, nos termos do art. 218 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, teria o condão de segregar da nota fiscal o montante correspondente à remuneração do cooperado, pois, tal percentual representa mera estimativa, o que torna a base de cálculo adotada completamente ilíquida e incerta.

Da ADI nº 2.5945

até momento a referida ação não foi julgada. Ressaltese ainda que, por conta da existência da mencionada ADI, o Recurso Extraordinário nº 595.838 foi afetado pelo regime de repercussão geral, de modo que a decisão proferida em qualquer um dos referidos processo deverá produzir efeitos erga omnes, razão pela qual, na remota hipótese de permanência da presente autuação, deverá ser sobrestado o seu julgamento até a decisão final proferida no julgamento das mencionadas ações judiciais

Junta jurisprudência e doutrina.

Requer improcedência do lançamento; subsidiariamente, caso prevaleça o lançamento, pede sobrestamento do julgamento até que seja julgada a respectiva ADI.

É o relatório."

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 09 de janeiro de 2014, às 15:15hs, por meio de acesso ao seu domicílio eletrônico, o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls. 287) no qual, na essência, reproduz seus argumentos da impugnação.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

NULIDADE DA DECISÃO: AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO

Argui, a Recorrente, nulidade na decisão de piso em face da ausência da análise de todos os argumentos constantes da impugnação. Vejamos (fls. 290):

"Como já exposto, o fundamento da autuação fiscal foi a suposta ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, parte patronal, incidente sobre os pagamentos realizados pela Recorrente às Cooperativas de Trabalho.

Com efeito, a Recorrente demonstrou que as sociedades cooperativas de trabalho, equiparando-se às pessoas jurídicas para todos os fins, especialmente previdenciário e, que a base de cálculo das contribuições previdenciárias deve ser composta pelos valores pagos pelo empregador em contraprestação a um trabalho realizado pelo empregado, pessoa física, de natureza não indenizatória.

Ademais, a Recorrente demonstrou que a base de cálculo do auto de infração originário do presente processo administrativo é incerta e ilíquida. Tendo em vista que, a nota fiscal emitida pela cooperativa abrange, além da remuneração do trabalhador cooperado, outros valores decorrentes de despesas inerentes à prestação de serviço

Todavia, a decisão recorrida, deixou de analisar e justificar os argumentos adotados como fundamento, cerceou a possibilidade de defesa e contraditório da Recorrente, violando frontalmente o disposto pelos artigos 5º, LV e 93, IX da Constituição Federal.

*Sendo assim, a Recorrente tem o direito de que os argumentos expostos em sua impugnação sejam integralmente analisados e, se for o caso, justificadamente refutados, tendo em vista que a **matéria alegada pela Recorrente está estritamente vinculada ao fundamento que ensejou a lavratura dos autos de infração.**"*
(grifos originais)

Em que pese a opinião pessoal deste Relator, não observo a nulidade apontada. A decisão de piso, sujeita como cediço ao duplo grau de jurisdição, entendeu pela concomitância de instância como matéria preliminar. Reproduzo (fls. 276):

"Preliminar de renúncia à esfera administrativa

Percebe-se que há coincidência de objetos na ADI nº 2.5945 e na presente ação fiscal administrativa, já que ambos tratam da discussão sobre a exigência de contribuição previdenciária sobre a contratação de cooperados mediante cooperativa de

trabalho, de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, consoante previsão do art.

22, IV da Lei nº 8.212/91 (na redação da Lei nº 9.876/99) e os arts. 195, I "a" c/c 154, I da Constituição Federal.

O Decreto nº 7.574/11, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, assim dispõe sobre os efeitos das decisões judiciais nos processos fiscais administrativos:

Decreto nº 7.574/11:

Art.87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

Assim, levada a lide tributária para apreciação do Poder Judiciário, impedida fica a Administração de apreciar o mérito comum do pleito jurisdicional, sob pena de potencialmente ferir o princípio da unidade da jurisdição, caso em que haja diferença de entendimento entre Administração e o Poder Judiciário. Cabe à administração, tão somente, dar cumprimento ao dispositivo jurisprudencial."

A simples leitura pacifica a questão. A decisão de piso entendeu pela concomitância de instâncias, matéria preliminar à análise de mérito.

Logo, não há que se falar em nulidade de decisão em razão da não apreciação de todos os pontos constantes da impugnação.

Recurso negado nesse ponto.

INEXISTÊNCIA DE RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Alega a Recorrente a inexistência de renúncia ao contencioso administrativo. São seus argumentos (fls. 291):

"De acordo com o entendimento manifestado pela Colenda Delegacia Regional de Julgamento no acórdão recorrido, não se tomou conhecimento da impugnação apresentada nos presentes autos, com relação à parte em que a Recorrente discute "sobre a exigência de contribuição previdenciária sobre a contratação de cooperados mediante cooperativa de trabalho, de 15 % sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços consoante previsão do art. 22, IV da Lei nº 8.212/91 (na redação da Lei nº 9.876/99) e os artigos 195, I "a" c/c 154, I da Constituição Federal, por entender que a matéria discutida no*

presente processo administrativo já seria objeto da ADI nº 2.594.

De fato, conforme constou no relatório fiscal, o lançamento foi lavrado para prevenir a decadência, tendo em vista a pendência de julgamento da ação direta de constitucionalidade nº 2.594-5, proposta pela Confederação Nacional da Indústria à qual a Recorrente se vincula por intermédio do Sindicato Nacional da Indústria da Extração Mineral do Ferro e Metais Básicos, beneficiando-se, portanto, de eventual decisão favorável proferida nos autos da referida ação.

Após o ajuizamento da mencionada ADI e prestadas às informações pelo Congresso Nacional, instado a se manifestar, o Ministério Público Federal opinou pela procedência do feito.

Destaca-se que, até momento a referida ação não foi julgada, conforme reconhecido pela Turma Julgadora. Ressalte-se ainda que, por conta da existência da mencionada ADI, o Recurso Extraordinário nº 595.838 foi afetado pelo regime de repercussão geral, de modo que a decisão proferida em qualquer um dos referidos processo deverá produzir efeitos erga omnes."

Nesse ponto assiste razão ao Recorrente. Não há concomitância de instâncias.

Segundo a decisão de piso, verifica-se concomitância toda vez que o contribuinte buscar o judiciário e da decisão resultante, poder restar prejudicado, pelo sucesso da lide judicial, o lançamento tributário objeto da discussão no âmbito administrativo.

Entre outros fundamentos, apóia-se o Conselheiro na dicção da Súmula CARF nº 1. Vejamos seus termos:

*"Importa renúncia às instâncias administrativas a **propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo**, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial."* (destaques nossos)

Claríssima a disposição que consolidou entendimento praticamente unânime deste Colegiado: há tácita renúncia ao processo administrativo a propositura, antes ou depois do lançamento, de medida judicial com o **mesmo objeto do processo administrativo**. Assim, mister entendermos o que é o objeto do processo administrativo e cotejá-lo com o objeto do processo judicial que se analisa.

Segundo o dicionário Michaelis 'online', publicado no sitio uolBusca (<http://dic.busca.uol.com.br/result.html?q=objeto&group=0&t=10>), o verbete objeto, em sua acepção jurídica:

*"objeto •sm(lat objectu)
Tudo que se oferece aos nossos sentidos ou à nossa alma.
Coisa material: **Havia na estante vários objetos.Col: bateria,trem**(quando agrupados para o mesmo fim).
Motivo, causa.
Tudo que constitui a matéria de ciências ou artes.*

Assunto, matéria.

Intenção, desígnio, mira.

Fim a que se mira ou que se tem em vista.

Filos Aquilo que é pensado, por oposição ao próprio ato de pensar.

Dir Tudo aquilo sobre que recai um direito, ou uma ação, ou obrigação." (sublinhamos)

Também no mesmo sentido, um tanto amplo para os fins do nosso estudo, caminha o dicionário jurídico. Para objeto do processo, encontramos a seguinte significação (*Diccionario Básico Jurídico*, 7ª ed. Comares Editorial):

"Conjunto de fatos que integrando o processo, o levam a conseguir as diversas finalidades que o mesmo persegue (...)"

Das significações apresentadas, podemos inferir que o objeto da demanda processual é aquilo que com ela se pretende obter, o que se quer alcançar.

Porém, somente tal entendimento é suficiente para se verificar a concomitância, como entende a decisão recorrida? Não nos parece a melhor doutrina.

O Professor Moacyr Amaral Santos, no clássico *Primeira Linhas de Direito Processual Civil* (1º Vol., Ed. Saraiva, 20ª ed., p. 163), leciona que objeto da ação:

"é o pedido do autor (Cod Proc. Civil, art 282, IV), ou seja, o que ele solicita que lhe seja assegurado pelo órgão jurisdicional.

(...) Assim, o objeto, isto é, o pedido (res, petitum) é imediato ou mediato.

O pedido imediato consiste na providência jurisdicional solicitada: sentença condenatória, declaratória, constitutiva ou mesmo providência executiva, cautelar ou preventiva.

O pedido mediato é a utilidade que se quer alcançar pela sentença, ou providência jurisdicional, isto é, o bem material ou imaterial pretendido"

Continuando sua lição, o emérito Professor das Arcadas, ensina que **o pedido** deve estar sempre apoiado, **deve sempre corresponder a uma causa de pedir**, pois *"quem invoca uma providência jurisdicional quanto a um bem pretendido, cumpre dizer no que se funda seu pedido"* (ob. cit., pag. 164).

Recorda o Mestre que o *Códex Processual* exige que o autor exponha na inicial não só o seu pedido, mas também os fundamentos jurídicos deste. Com tal exigência, a lei processual requer a exposição não só a causa próxima de pedir - os fundamentos jurídicos - como também a causa remota - o fato gerador do direito.

No caminhar de sua lição, com a didática exemplar que sempre o caracterizou, o Professor Moacyr Amaral, explica que a identificação de ações (o cerne de nosso problema) exige que se examine detalhadamente a identidade, a individualidade de uma demanda.

Para tanto, leciona o saudoso Professor:

*"(...) duas ações são idênticas quando em ambas seus elementos são os mesmos. Assim, **duas ações são idênticas quando entre elas há: a) identidade de partes** (eadem personae); **b) identidade de objeto** (eadem res); **c) identidade de causa de pedir** (eadem causa petendi)."*

Exsurge a distinção.

Tem-se identidade entre ações quando as mesmas, intrinsecamente, coincidem, ou seja, são iguais. Para tanto, necessariamente convergem para a mesma solução a partir de divergências sobre o mesmo bem da vida mas - forçosamente - com essa divergência decorrente do mesmo motivo, da mesma causa.

Tal exigência decorre não só de um imperativo processual, mas também de um imperativo lógico. Não basta a demanda reunir mesmas partes, sobre o mesmo bem em discussão: o motivo da disputa deve ser o mesmo.

Por exemplo se pode entender melhor. Dois senhores podem discutir sobre um imóvel, mais acuradamente sobre a posse e propriedade de um imóvel. Imaginemos que se trate de um imóvel comercial, onde o proprietário, por contrato de locação, passou a posse do imóvel a um comerciante.

Tempos depois, o comerciante propôs a compra do imóvel. Firmam um contrato de compra e venda, com pagamento parcelado. Ajustam que durante o pagamento parcelado da compra, o locatário, agora promitente comprador, continuaria a pagar o aluguel.

Iniciados os pagamentos, o comprador vê-se em dificuldades financeiras e atrasa algumas parcelas. O vendedor, opta pela resolução contratual unilateral e vende, à vista, o imóvel a outrem, porém ajustando com o novo comprador, que entregará o imóvel desocupado. Ingressa com medida judicial, ação de despejo, visando a retomada do imóvel. Nesse caso o objeto é a posse do imóvel.

O locatário, aqui ainda promitente comprador, inconformado com o desfazimento do contrato de promessa de compra e venda, ingressa com ação judicial buscando fazer valer seu direito decorrente do contrato de compra e venda firmado e portanto anular a segunda venda. Objeto da ação: a propriedade do imóvel.

Partes envolvidas: as mesmas. Resultado, objeto, de uma e de outra: o imóvel. Importante recordar que se o direito de promitente comprador for reconhecido, por óbvio que a segunda decisão terá seu resultado impactando na primeira, na ação de despejo. Mesmo assim, há coincidência de ações? Por óbvio que não.

A distinção é flagrante quanto à causa de pedir. Em uma e em outra ação, embora o objeto seja o mesmo, o fundamento jurídico do pedido é distinto.

Esses requisitos para que se reconheça a identidade de ações e portanto, a concomitância também é reconhecido por Julio Fabbrini Mirabete (Processo Penal, Ed. Atlas, 10ª ed., p. 217), processualista de renome que explicita, ao examinar a litispendência:

*"Os elementos que identificam a demanda, impedindo outra por litispendência são: a) o pedido (petitum), o que o autor pede; b) as partes (personae), são as partes em litígio; a causa de pedir (causa petendi), a razão de fato pela qual o autor pede a condenação, no processo penal o fato criminoso. **Numa expressão bem simples, se o mesmo autor, com o mesmo***

fundamento de fato, faz o mesmo pedido, contra o mesmo réu, a demanda é a mesma que a anterior" (destacamos)

Não é outra a lição de Cândido Rangel Dinamarco, outro ícone da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, que em sua importantíssima obra, Instituições de Direito Processual Civil (Vol III, 2ª ed. Ed. Malheiros p. 136), assevera:

*"Didaticamente e seguindo uma linha tradicional no processo civil brasileiro, o Código de Processo Civil afirma que **uma ação é precisa reprodução de outra quando em ambas coincidem os três elementos constitutivos, tendo elas as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido (...)**"*
(destacamos)

Outro simples raciocínio demonstra a importância da causa de pedir como traço elementar, e portanto distintivo, de uma ação. Pensemos agora em hipótese de lide tributária clássica, ou seja, insurgência contra a tributação.

Decerto que nessas ações tributárias, dois elementos serão sempre coincidentes: i) as partes, pois sempre se analisará a demanda de determinado contribuinte contra a Administração Tributária; ii) o pedido, o próprio objeto, pois sempre o contribuinte buscará se esquivar da exação como pretendida pelo Fisco.

Ora, nesses casos, ao prevalecer a questão como posta pela decisão de piso, ou seja, há concomitância quando o contribuinte pode alcançar na via judicial o mesmo resultado que teria na esfera administrativa, qualquer tipo de lide judicial afastaria qualquer demanda na fase administrativa, uma vez que - pelo nosso pressuposto - ao conseguir judicialmente o afastamento da pretensão fiscal como pretendida pela Administração Tributária, a esfera administrativa nunca teria função.

Imaginemos que o contribuinte tenha ingressado com uma ação de inexistência de relação tributária acerca de determinado tributo. Tempos depois, ao perceber que aquele contribuinte não estava recolhendo os valores devidos sobre aquele determinado tributo, o Fisco inicia procedimento fiscalizatório.

Ao ser cientificado da existência da demanda judicial, a autoridade fiscal, visando cumprir a determinação legal, opta por lançar o tributo em litígio somente para prevenir a decadência. Na impugnação, o contribuinte se insurge sobre o lançamento tributário em razão da existência, em sua opinião, de nulidade no procedimento do lançamento.

A prevalecer a posição aqui atacada, por ser certo que o resultado da lide judicial pode ser a declaração da inexistência da relação tributária entre o Fisco e o contribuinte, a processo administrativo tributário não poderia ser conhecido pois se observaria a concomitância, com consequente renúncia. Resultado: a Administração Tributária deixou de examinar, de controlar, a legalidade de determinado ato por ela produzido, expondo assim ao mundo um ato eivado de ilegalidade, nulo portanto, realizado por quem está adstrito ao princípio da legalidade, que determina que a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite.

Por óbvio que não pode ser esse o conceito de concomitância.

Ao aplicarmos aos exemplos acima a clássica doutrina processualista, que exige para que se tenha identidade de ações a presença dos três elementos essenciais da ação (mesmas partes, mesma causa de pedir e mesmo pedido), não se verificaria a concomitância havendo, portanto, o exame dos processos por serem distintos.

Outro não é o entendimento da própria Administração Tributária. Vejamos o trecho do conteúdo do Parecer Normativo Cosit nº 7, de 22 de agosto de 2014, que versa exatamente sobre o tema aqui analisado:

"Da identidade de objetos dos processos administrativo e judicial"

9. Poder-se-ia questionar quanto à definição da expressão "mesmo objeto" a que se reportam o ADN Cosit nº3, de 1996, a Súmula nº1 do CARF e a Portaria MF nº341, de 2011. Aqui, faz-se mister diferenciar o objeto da relação jurídica substancial ou primária do objeto da relação jurídica processual. Aquele consiste no bem da vida sobre o qual recaem os interesses em conflito, in casu, o patrimônio do contribuinte; este, por sua vez, diz respeito ao serviço que o Estado tem o dever de prestar, e nos procedimentos de que este se utiliza para tanto, resultando no proferimento de decisões administrativas ou judiciais em cada processo, guardando relação de instrumentalidade com a real demanda do autor (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Constituição Federal Comentada. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 179).

9.1. Assim, só produz o efeito de impedir o curso normal do processo administrativo a existência de processo judicial para o julgamento de demanda idêntica, assim caracterizada aquela em que se verificam as mesmas partes, a mesma causa de pedir (fundamentos de fato – ou causa de pedir remota - e de direito – ou causa de pedir próxima) e o mesmo pedido (postulação incidente sobre o bem da vida) - a chamada teoria dos três eadem, conforme definida no art. 301, § 2º da Lei nº5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), o qual ora se aplica por analogia.

9.2. Leva-se em consideração o objeto da relação jurídica substancial; se a discussão judicial se refere a questões instrumentais do processo administrativo, contra as quais se insurge o sujeito passivo da obrigação tributária, não há que se falar em desistência da instância administrativa nem em definitividade da decisão recorrida, quando nesta se discute alguma questão de direito material. Se, no entanto, a discussão administrativa gira em torno de alguma questão processual, como a tempestividade da impugnação, por exemplo, questão esta também levada à apreciação judicial, configura-se a renúncia à esfera administrativa quanto a este ponto específico.

9.3. Seguindo esse raciocínio, encontra-se entendimento na doutrina e na jurisprudência de que só se caracteriza a identidade de ações quando se verificam as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir:

19. Identidade de ações: caracterização. As partes devem ser as mesmas, não importando a ordem delas nos pólos das ações em

análise. A causa de pedir, próxima e remota [...], deve ser a mesma nas ações, para que se as tenha como idênticas. O pedido, imediato e mediato, deve ser o mesmo: bem da vida e tipo de sentença judicial. Somente quando os três elementos, com suas seis subdivisões, forem iguais é que as ações serão idênticas. (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de Processo Civil Comentado. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 595)

Litispêndência. Identidade de pedidos. A identidade de pedidos não caracteriza a litispêndência. Somente se verifica a litispêndência com a identidade de ações: as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir. (TRF-5ª, 1ª T., Ap 17299-RN, rel. Juiz Ridalvo Costa, v.u., j. 10.12.1992, JSTJ 47/583)

9.4. **Vale reproduzir o seguinte excerto do Parecer PGFN/Cocat nº2/2013:**

49. Dito disso, conferimos ao instituto da concomitância no PAF o mesmo tratamento da litispêndência no processo civil, pois a verificação da ausência desses dois pressupostos negativos têm como finalidade precípua evitar o processamento de causas iguais quando houver: (i) identidade das partes, (ii) da causa de pedir e (iii) do pedido (art. 301, §§ 1º e 2º, do CPC; e Súmula nº1/CARF).

50. Com efeito, na linha do que foi afirmado no item 26, tanto a concomitância quanto a litispêndência constituem requisitos de validade objetivos extrínsecos da relação processual. São pressupostos negativos, ou seja, fatos que não podem ocorrer para que o procedimento se instaure validamente. Representam acontecimentos estranhos à relação jurídica processual (daí o adjetivo "extrínseco") que, uma vez existentes, impedem a formação válida do processo (procedimento). (grifos conforme original)

9.5. **Feitos esses esclarecimentos, e à vista da terminologia utilizada nos normativos retromencionados, adotar-se-á, neste parecer, o entendimento de que a expressão “mesmo objeto” diz respeito àquilo sobre o qual recairá o mérito da decisão, quando sejam idênticas as demandas. Portanto, tem-se como critérios de aplicação da impossibilidade do prosseguimento do curso normal do processo administrativo, em vista da concomitância com processo judicial, tanto o pedido como a causa de pedir, e não somente o pedido.**

9.6. Seguindo essa lógica, caso o processo administrativo fiscal contenha pedido mais abrangente que o do processo judicial, ele deve ter seguimento somente em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. Se, por exemplo, a ação judicial requer a anulação de um lançamento em relação a determinada multa, mas nada diz sobre a base de cálculo do tributo, e a impugnação administrativa tratar também da discussão sobre a base de cálculo, esta parte deverá ser objeto de julgamento administrativo.

10.A prevalência, nesses casos, do curso do processo judicial se deve ao princípio constitucional da unicidade de jurisdição, insculpido no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”), segundo o qual o Poder Judiciário detém o monopólio do controle jurisdicional, não sendo necessário que se configure a efetiva lesão a direito, bastando a simples ameaça para que se dê o ingresso em julgo. Ademais, o caráter de não definitividade das decisões administrativas consiste na possibilidade de sua apreciação pelo Judiciário. Registre-se, ainda, a desnecessidade do esgotamento da via administrativa para o acesso ao Poder Judiciário, como ocorria no sistema constitucional revogado (CF/1967, art. 153, § 4º). (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 312).

10.1. Outra justificativa que se pode invocar para a inadmissibilidade da concomitância entre as discussões sobre a mesma matéria nas instâncias judicial e administrativa, sob pena de se admitir um dispêndio desnecessário de recursos públicos, além do risco de se obterem decisões conflitantes, passa pelo princípio da economia processual, o qual, segundo lecionam Cintra, Grinover e Dinamarco (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 79), “preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais”. Trata-se do mesmo princípio que inspira os efeitos do instituto da litispendência no processo civil (arts. 219, 267 e 301 do CPC).” (destaques não constam do Parecer mencionado)

Nesse mesmo caminho segue o STJ. Afirma o voto condutor da decisão proferida no Ag Rg no Agravo em Recurso Especial nº 702.892-SP, de Relatoria do Min Sérgio Kukina, julgado em 15/03/16 pela Primeira Turma.

"Há litispendência quando se repetem ações em curso com as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido; ainda que sejam causas de natureza diversa, como são mandado de segurança e processo de conhecimento, indubitosa a réplica proibida pela lei processual."

Assentes quanto ao conceito de concomitância entre a ação judicial e o processo administrativo tributário, passemos ao caso concreto.

No caso em apreço, a determinação da identidade de ações se torna ainda mais necessária e, com a devida vênia, o desacerto do entendimento esposado no voto recorrido ainda mais flagrante.

Como bem apontado pela Turma *a quo*, a entidade ao qual o contribuinte se encontra filiado impetrou ADI pela qual a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos à cooperativa de trabalho.

Ora, o lançamento tributário que aqui se analisa foi efetuado justamente para prevenir a decadência dos eventuais créditos tributários previdenciários decorrentes de tais pagamentos.

Vejamos a questão da concomitância.

Para tanto, destaquemos as controvérsias existentes.

No plano judicial, encontramos uma ADI propostos pela CNI à qual a Recorrente se vincula, em face da lei de Custeio da Previdência no que tange a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos às cooperativas de trabalho.

No plano administrativo, observamos que o Recorrente se insurge contra o lançamento tributário decorrente do pagamento efetuado às cooperativas.

Ao buscarmos os elementos essenciais das duas demandas encontraremos:

	<i>Administrativo</i>	<i>Judicial</i>
<i>Partes</i>	Recorrente e Fisco	Confederação por substituição processual e Congresso Nacional
<i>Pedido</i>	Nulidade/Cancelamento lançamento	Inconstitucionalidade de dispositivo da Lei de Custeio
<i>Causa de pedir</i>	Nulidade/ não incidência	Ofensas aos preceitos constitucionais

A simples leitura do quadro acima demonstra a inexistência de coincidência entres os elementos caracterizadores das lides, o que torna despiciendo que o contribuinte possa a vir obter a improcedência do lançamento como resultado da demanda judicial proposta.

Assim, mister que se conheça do recurso apresentado, uma vez que não se pode, sob ofensa ao primado da lógica jurídica, aplicar-se a Súmula CARF nº 1 ao caso em apreço, vez que nem mesmo o objeto, o pedido em si, é o mesmo. Na via judicial, se discute inconstitucionalidade. Na via administrativa o pedido é cancelamento do lançamento, seja por nulidade, seja por regularidade na compensação.

Não obstante o exposto, mister realçar que a concomitância de ações exige além da identidade do pedido, a identidade da causa de pedir.

Em consequência, entendo pelo conhecimento do recurso.

NO MÉRITO

Antes de adentrarmos ao mérito das razões recursais, necessário reconhecer a declaração de inconstitucionalidade, pronunciada pelo Pretório Excelso, do inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, que fundamenta parte do lançamento fiscal.

Sobre o tema, reproduzo, por sua concisão e clareza, e por concordar com seu inteiro teor, o voto da Conselheira Dione J Wasilewski, condutor do Acórdão 2201-003.800, de 08 de agosto de 2017:

"Ocorre que esse dispositivo teve sua constitucionalidade questionada perante o Supremo Tribunal Federal STF, no RE 595.838, tendo sido reconhecida sua repercussão geral, o que o submeteu a julgamento na sistemática do art. 543B do Código de Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869, de 1973).

Julgando o mérito, o STF declarou a inconstitucionalidade da norma impugnada, em acórdão cuja ementa tem a seguinte redação:

EMENTA 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 nº 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 nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 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 nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

A União interpôs Embargos de Declaração em face dessa decisão, buscando a modulação dos seus efeitos. Esses embargos, entretanto, foram rejeitados, conforme evidencia a ementa do acórdão:

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 nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 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, dandose 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 nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Tendo isso em vista, e considerando a previsão contida no § 2º do art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, pelo qual as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF na sistemática do art. 543B da Lei nº 5.869, de 1973, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento administrativo, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nessa matéria."

(destaques não constam do original)

Recordemos a imputação fiscal (fls. 11):

1.3- O Auto de Infração - AI DEBCAD Número: 51.023.600-6, que compõe o presente processo (Comprot Nº 15504-725.545/2012-71) abrange Contribuição Previdenciária - parte patronal lançada.

1.4- O Auto de Infração - AI (DEBCAD Nº 51.023.600-6) lavrado por descumprimento de obrigação principal do qual este Relatório é parte, tem por finalidade apurar e constituir o crédito relativo à contribuição social objeto de ação judicial, na qual a empresa é parte, referente ao período de 01/2009 a 12/2009, face Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN perante do Supremo Tribunal Federal (STF) que questiona a constitucionalidade do inciso IV, artigo 22 da Lei 8.212/91.

1.5- Essa ação foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, em 09/01/2002, e a SAMARCO MINERAÇÃO S.A., pertencendo ao Sindicato Nacional da Indústria da Extração Mineral do Ferro e Metais Básicos - SINFERBASE, entidade vinculada à CNI, em caso de decisão favorável à autora da ação, teria os seus efeitos reconhecidos na auditada." (grifei)

Inegável que o motivo do lançamento, prevenção de decadência de eventuais créditos tributários, restou superado em razão da inconstitucionalidade decretada.

Forçoso reconhecer a improcedência do lançamento tributário.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por conhecer do recurso voluntário, para, afastando as preliminares argúidas, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator