



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35368.002218/2007-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-007.916 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente INSTITUTO EDUCACIONAL DE AMERICANA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 30/04/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 22, IV DA LEI 8212/91. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838. TEMA 166 DA REPERCUSSÃO GERAL. RESOLUÇÃO 10/2016 DO SENADO FEDERAL.

O lançamento tributário diz respeito a crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014, no qual declarou a inconstitucionalidade do dispositivo em questão. Sobreveio a suspensão da execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91 pelo art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016 do Senado Federal.

TAXA SELIC. APLICAÇÃO. SÚMULA CARF 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Recurso conhecido e parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para afastar a cobrança da contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, incidente sobre os pagamentos realizados à Cooperativa Unimed.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 211-240) em que a recorrente sustenta, em síntese, que:

- a) O relatório fiscal não descreve a origem das diferenças constatadas entre os valores efetivamente recolhidos e os valores supostamente devidos a título de contribuições previdenciárias.
- b) O relatório deixou de consignar as bases imponíveis, a descrição dos segurados beneficiários do plano de saúde, bem como, as variadas alíquotas devidas e incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, impossibilitando o exercício da ampla defesa.
- c) Por determinação da CF, o fato gerador é o pagamento ou crédito de rendimentos do trabalho à pessoa física que o executou, e não o pagamento da fatura que uma pessoa jurídica (a cooperativa) apresenta à tomadora de serviços. Confundir os aludidos eventos implicaria, além de inconstitucionalidade, em violação à Lei nº 5.764/71 e também ao art. 110 do CTN. A criação de nova contribuição (como o faz o art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 98.761/99) deveria ser veiculada por Lei Complementar e não por Lei Ordinária. Por tudo isso, padece de nulidade a constituição do crédito previdenciário.
- d) É incorreta a utilização da Selic como taxa de juros, tendo em vista a vedação de cobrança de juros superiores à 1% ao mês.

Requeru, por fim, o conhecimento do recurso, e, no mérito, a reforma integral da decisão recorrida, nos seguintes termos: “*Diante de todo o exposto requer seja declarado nulo o presente lançamento de débito, por ser de direito*” (fl. 240).

A presente questão diz respeito à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito/DEBCAD nº 37.089.869-9 (fls. 2-83), que constituiu créditos tributários de Contribuições devidas à Previdência Social, em face de Instituto Educacional de Americana (CNPJ nº 96.509.575/001-03), referente a fatos geradores ocorridos no período de 02/2001 a 04/2007. A autuação alcançou o montante de R\$ 41.030,73 (quarenta e um mil e trinta reais e setenta e três centavos). A notificação aconteceu por entrega pessoal em 16/08/2007 (fl. 85).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 80-82) o seguinte relato:

3. Constituem fatos geradores das contribuições apuradas nesta Notificação de Débito:

- Remunerações pagas a qualquer título aos segurados empregados, constantes em Folhas de Pagamento declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, no período de 02/2001. a 04/2007.

- Remunerações pagas a contribuintes individuais, declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, no período de 02/2001 a 04/2007.

- Valores constantes em Notas Fiscais pagos a Cooperativa de Trabalho – UNIMED e UNIODONTO, declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP, no período de 02/2001 a 04/2007.

4. A presente NFLD inclui também debito de Diferenças de Acréscimos Legais, referentes as competências: 08/2001 recolhida em 01/09/2003; 13/2001 recolhida em 01/09/2003 e 12/2002 recolhida em 02/12/2004, sem a totalidade dos acréscimos legais devidos, conforme Relatório DAL - Discriminativo de Acréscimos Legais, em anexo.

5. As GFIP das competências do débito foram entregues na rede bancária, razão pela qual a multa moratória aplicada nas competências constantes do mencionado debito foi atenuada em 50% (cinquenta por cento), conforme disposto no Art. 239, § 11º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, na redação dada pelo Decreto n.º 3.265/99.

A contribuinte apresentou impugnação em 11/09/2007 (fls. 88-132) alegando que:

a) O relatório fiscal não descreve a origem das diferenças constatadas entre os valores efetivamente recolhidos e os valores supostamente devidos a título de contribuições previdenciárias.

b) A afirmação de forma unilateral e genérica de que a Notificada deixou de recolher valores devidos à Previdência Social, sem, contudo, demonstrar a origem e a natureza da contribuição, impede a perfeita identificação da obrigação inadimplida. Resta cerceada a ampla defesa, bem como ofendido o princípio da legalidade e afrontados os arts. 2º e 50, II, da Lei n.º 9.784/99. Por isso, padece de nulidade a constituição do crédito previdenciário.

c) É inconstitucional o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 ao definir prazo decadencial de 10 anos.

d) Tendo ocorrido recolhimentos antecipados e tempestivos a menor, aplica-se o disposto pelo art. 150, § 4º, do CTN. Sendo assim, considerando a lavratura da NFLD em 16/08/2007, decaíram os créditos do período de 01/2001 a 08/2002.

e) O relatório deixou de consignar as bases impositivas, a descrição dos segurados beneficiários do plano de saúde, bem como, as variadas alíquotas devidas e incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, impossibilitando o exercício da ampla defesa.

f) Por determinação da CF, o fato gerador é o pagamento ou crédito de rendimentos do trabalho à pessoa física que o executou, e não o pagamento da fatura que uma pessoa jurídica (a cooperativa) apresenta à tomadora de serviços. Confundir os aludidos eventos implicaria, além de inconstitucionalidade, em violação à Lei n.º 5.764/71 e também ao art. 110 do CTN. A criação de nova contribuição (como o faz o art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 98.761/99) deveria ser veiculada por Lei Complementar e não por Lei Ordinária. Por tudo isso, padece de nulidade a constituição do crédito previdenciário.

g) É incorreta a utilização da Selic como taxa de juros, tendo em vista a vedação de cobrança de juros superiores à 1% ao mês.

Formularam-se pedidos nos mesmos termos do Recurso Voluntário (fl. 132).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão n.º 14-21.433, de 19 de novembro de 2008 (fls. 191-202), deu parcial provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/2001 a 30/04/2007

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA EM PARTE.

A partir da publicação da Súmula Vinculante STF n.º 08, a decadência no âmbito previdenciário passa a ser regida pelo CTN.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando estão discriminados na NFLD e seus anexos às situações verificadas no procedimento fiscal que deram origem ao lançamento, os fatos geradores das contribuições devidas, os dispositivos legais que amparam o débito e as alíquotas aplicadas.

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO DA TOMADORA DE SERVIÇO.

A empresa é obrigada a recolher 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio das cooperativas de trabalho.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS.

As contribuições sociais não recolhidas em épocas próprias estão sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC, de caráter irrelevável.

Lançamento Procedente em Parte.

É relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 29 de março de 2009 (fl. 210), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 06 de abril de 2010 (fls. 211-240). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente, deixando de conhecer as alegações de inconstitucionalidade.

1 A contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91

O primeiro ponto atacado pela recorrente diz respeito aos pagamentos realizados à Cooperativa Unimed, ou seja, relativo ao lançamento tributário de crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014:

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. (RE 595838, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Importante ressaltar que não houve a modulação de efeitos. Cito a ementa do julgado dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 595.838:

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, 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 nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. 5. Embargos de declaração rejeitados. (RE 595838 ED, Relator(a):

DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)

Lembro, ainda, que nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, o Senado Federal suspendeu a execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91. Eis os termos do art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.

Em outra oportunidade, examinei a questão em conjunto com Guilherme Broto Follador, nos seguintes termos:

Outro caso muito peculiar é o das cooperativas de trabalho. O art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, previa contribuição “[...] a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas”. Contudo, tal lei foi revogada pela Lei nº 9.876/1999, que, em seu lugar, inseriu, no art. 22 da Lei nº 8.212/91, o inciso IV. Segundo esse dispositivo, a “[...] contribuição a cargo da empresa [...]”, no caso das cooperativas de trabalho, seria devida pelo tomador do serviço dos cooperados contratados por intermédio de cooperativas de trabalho, à razão de 15% “[...] sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços [...]”. Ocorre que tal dispositivo é flagrantemente inconstitucional, haja vista que o pagamento feito à cooperativa é destinado, antes, a ela, e não ao cooperado. E o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, somente autorizou a tributação, pela contribuição previdenciária, das remunerações pagas ou creditadas a pessoas naturais. O STF recentemente reconheceu essa inconstitucionalidade, ao julgar, com repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 595.838-SP, em que restou assentada a seguinte tese: “ É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 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”. Em seguida, em 30 de março de 2016, o Senado Federal editou a Resolução nº 10/2016, suspendendo a execução do referido dispositivo. Como era de se esperar, dentre os fundamentos para tanto invocados, estão os de que “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”, e de que a previsão “[...] extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados [...]”, o que caracteriza a utilização de “ nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º [...]” da Constituição Federal. (Cooperativas – aspectos tributários. in: *Sociedades cooperativas*. Coordenação de Alfredo de Assis Gonçalves Neto. São Paulo: Lex, 2018, p. 333).

Este também foi o entendimento de Leandro Paulsen, ao analisar a questão:

Conforme já abordamos ao cuidar da base econômica prevista no art. 195, I, a, especificamente em face da potencialidade semântica da referência a pagamento ou creditamento a “ pessoa física”, tal contribuição desbordou da base econômica ali dada à tributação, que, mesmo com a redação da EC nº 20/98, enseja a tributação, a título ordinário, das remunerações à pessoa física, e não à pessoa jurídica. Tendo em conta que é, por certo, pessoa jurídica, e que os pagamentos são feitos à cooperativa contratada, e não diretamente aos cooperados, revela-se, na Lei 9.876/99, uma nova contribuição que só por lei complementar poderia ter sido instituída, conforme o art.

195, § 4º, da Constituição. Ou seja, é *inconstitucional a contribuição em questão* com a agravante de que a Lei 9.876/99, simultaneamente à inclusão do inciso IV no art. 22 da Lei 8.212/91, revogou expressamente a LC 84/96 que impunha à própria cooperativa de trabalho, enquanto contribuinte, o pagamento de contribuição de 15% sobre o valor pago a seus cooperados. Assim, temos uma nova contribuição inconstitucional e a anterior, que era suportada pelas próprias cooperativas, revogada, de modo que nenhuma delas é devida a contar da vigência da Lei 9.876/99 (Andrei Pitten Velloso e Leandro Paulsen. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 144).

Ressalto que, aqui, não se está a analisar a constitucionalidade do exação, o que é defeso ao CARF com base na Súmula 2. No presente caso, apenas se aplica o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal especificamente sobre a contribuição social prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91 que incidiram sobre o valores pagos à Cooperativa Unimed.

2 A aplicação da Taxa Selic

No que se refere à alegação da recorrente de que seria vedada a aplicação da Taxa Selic para a atualização das contribuições previdenciárias, tenho que não merece acolhida. Cito, aqui, a Súmula CARF 4, de acordo com a qual:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em relação a esta alegação, portanto, nego provimento ao recurso.

Conclusão

Conheço do recurso, e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso tão-somente para afastar a cobrança da contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, incidente sobre os pagamentos realizados à Cooperativa Unimed, relativos a estes autos.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

