



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

Processo nº 10444.000687/2010-06
Recurso nº 10.444.000687201006 Voluntário
Acórdão nº **2803-002.970 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria Auto de Infração, Obrigação Acessória
Recorrente ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E EMPRESARIAL DE ILHA SOLTEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 02/06/2010

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA MÉDICO / ODONTOLÓGICA. COOPERATIVAS OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. PECULIARIDADES, INCLUSIVE LEGISLATIVAS. INAPLICABILIDADE DO INCISO IV DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, QUANDO OBSERVADA A REGRA DISPOSTA NA ALÍNEA “Q” DO § 9º DO ART. 28 DA LEI Nº 8.212/91.

1. Mesmo havendo a intermediação da cooperativa de trabalho, com contrato Armado entre esta e o tomador, o contratado é o cooperado - contribuinte individual - e não a cooperativa.
2. Pela própria natureza jurídica da cooperativa de trabalho, esta não presta serviços a terceiros, senão aos próprios cooperados.
3. Diferentemente das demais empresas, a cooperativa é constituída, exclusivamente, para prestar serviços aos seus cooperados e, por isso, o tomador dos serviços da cooperativa é o próprio cooperado.
4. A parte inicial do art. 293 da então IN SRP nº 03/2005 inova ao fazer referência à cooperativa médica ou odontológica, dispondo, assim, de forma diversa da previsão legal (inciso IV do art. 22 da lei nº 8.212/91), que fala em cooperativa de trabalho.
5. No concernente ao correto enquadramento de que trata estes autos, é de extrema importância para o deslinde da questão, verificar, também, a evolução legislativa, notadamente o art. 1º da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, que dispõe sobre a Organização e o Funcionamento das Cooperativas de Trabalho; institui o Programa Nacional de Fomento às Cooperativas de Trabalho - PRONACOOOP; e revoga o parágrafo único do art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.

6. A inovação do legislador infralegal expressa na parte inicial do art. 293 da IN SRP nº 03/2005, como se pode observar, já era prenúncio de radical mudança legislativa futura.

7. O legislador de 2012, ao cuidar especificamente da lei própria das cooperativas de trabalho, já de pronto (parágrafo único do art. 1º da Lei nº 12.690), exclui do âmbito da mencionada lei, I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar; II - as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho; III - as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e IV - as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

8. Refletindo sobre as inovações legislativas trazidas pela Lei 12.690/2012, resta totalmente evidenciado que a exclusão do âmbito da lei própria das cooperativas de trabalho abrange as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar.

9. Como se pode observar, o legislador reconheceu que as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar não são cooperativas de trabalho nos moldes previstos no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

10. Aliás, tal reconhecimento já tinha ocorrido em 1998, pela Lei nº 9.656, de 03 de junho de 1998, que dispõe sobre os planos e seguros privados de assistência à saúde.

11. De acordo com o inciso II do art. 1º da Lei nº 9.656/98, a pessoa jurídica constituída sob a modalidade de cooperativa será uma Operadora de Plano de Assistência à Saúde.

12. Tendo em vista que verba constante do lançamento diz respeito à assistência à saúde, disponibilizada aos membros da Associação Comercial e Empresarial de Ilha Solteira, por intermédio de convênio saúde, sou obrigado a reconhecer que se trata de matéria abrangida pelo instituto da não incidência, conforme expressamente dispõe a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

13. Desse modo, efetuar o enquadramento do fato à norma, sob a alegação de que a contratação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho determina o recolhimento de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, *ex vi* do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, sem considerar as disposições contidas na última linha do parágrafo anterior, *data vênia*, é fazer letra morta o instituto da não incidência previsto na Lei de Custeio da Previdência Social.

14. Reconhecer a não incidência do tributo, nos convênios saúde firmados com operadoras de plano de assistência à saúde, constituídas sob a modalidade de sociedade civil ou comercial ou entidade de autogestão nos moldes estabelecidos pela Lei nº 9.656/98 e não enquadrar as cooperativas também operadoras de plano de assistência à saúde, na mesma situação, é a caracterização de odiosa discriminação contra esse tipo societário.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto vencedor redator designado Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Junior. Vencidos os Conselheiros Oseas Coimbra Junior e Helton Carlos Praia de Lima.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Oséas Coimbra - Relator.

(Assinado digitalmente)

Amílcar Barca Teixeira Júnior – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

A empresa foi autuada por descumprimento da legislação previdenciária por ter deixado de declarar em GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, das competências 01/2007 a 04/2008 (descontínuo), as contribuições previdenciárias sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho médico.

A Decisão-Notificação, conclui pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o Auto lavrado. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário tempestivo, alegando, na parte que interessa, o seguinte:

- O presente Auto de Infração, de natureza formal (falta da obrigação acessória) está vinculado ao Proc. nº 15868.000169/2010-17 (AI nº 37.262.864-8) lavrado e julgado em 1ª instância nas mesmas datas. Aquele processo cuida da infração substancial correspondente. Ou seja, ambos estão interligados, pelo que a recorrente solicita o julgamento conjunto e simultâneo de ambos os recursos.
- 1o. - A Lei nº 9876/99 é ordinária, quando seguramente o art. 154, I combinado com o art. 195 IV, § 4o da Constituição Federal pressupõe a criação de outras fontes de expansão da seguridade social mediante lei complementar;
- 2a - ACEIS é mera intermediária de contratos de serviço médicos, daí que não é empresa e muito menos beneficiária dos serviços;
- 3a - O verdadeiro vínculo contratual não se dá entre ACEIS e UNIMED, antes sim entre a cooperativa e as empresas;
- 4a - A base de cálculo da Lei 8.212 não é alguma coisa solta no ar, antes sim vinculada a uma concreta e textual prestação de "serviços que LHE SÃO PRESTADOS por... cooperativas de trabalho";
- 5a - Ainda que fosse legal o vínculo, certamente a base de cálculo é incompatível com a grandeza econômica do fato gerador, tido como certo que o preço pela contraprestação auferida pela *W "IS situa-se na faixa de apenas 4% do total lançado no auto;
- 6a - A Lei 8.212, ao eleger o faturamento total da Unimed como base de cálculo, extravasa completamente do parâmetro de legalidade previdenciário, ou seja, no caso das empresas, a folha de rendimentos do trabalho;
- 7o - Há, no início, meio e fim da tributação criada pela Lei nº 9.876/99 uma intenção de fixar uma contribuição vinculada a "serviços que lhe são prestados... por intermédio de cooperativas", sendo certo que ACIES não é usuária ou beneficiária de serviço

alaum, antes mera intermediária entre as cooperativas prestadoras e as empresas destinatárias.

- A recorrente - em síntese - argumenta que não é sujeito passivo do tributo, na medida em que atua como mera gestora ou intermediária entre a Unimed/Uniodonto e os reais destinatários do serviço médico: AS EMPRESAS. E, se acaso tivesse responsabilidade fiscal, apenas poderia ser tributada sobre a pequena parcela que auferir como remuneração, jamais sobre o total da nota fiscal das cooperativas.
- Diante do exposto e provado, considerando que o acessório pressupõe ou segue" o principal, considerando que é legal e legítimo o comportamento da ACEIS - dado que a lei extravagante refoge do parâmetro econômico e jurídico da Seguridade Social, requer seja o presente recurso recebido e afinal provido para ser afastada a ilegal exação acessória.
- Requer a pessoal intimação em endereço do patrono que subscreve a peça recursal.

Foi convertido o julgamento em diligência para que a Secretaria da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF anexasse aos autos a decisão de primeiro grau presente no processo nº 15868.000169/2010-17.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Oseas Coimbra

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DO PEDIDO DE INTIMAÇÃO PESSOAL DOS PROCURADORES

O pedido formulado não encontra amparo na legislação vigente. As intimações são feitas ao sujeito passivo conforme procedimentos previstos no art. 23 do decreto 70.235/72, sem ordem de preferência.

Ante o exposto, indefiro o pedido formulado.

DO JULGAMENTO CONJUNTO COM AI nº 37.262.864-8

Em que pese a conveniência do simultâneo julgamento de matérias afins do mesmo contribuinte, evitando-se decisões divergentes versando sobre situações análogas, o fato de existir outro processo de débito em trâmite normal não é fator impeditivo de julgamento por esta Turma do presente Auto de Infração.

Os documentos de débitos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória, caso dos autos, e do não recolhimento devido, são autônomos, com distintos fatos geradores e fundamentação legal diversa, não se exigindo o conjunto julgamento.

Nessa linha, no RE 250844/SP, de 29.5.2012, O Min. Luiz Fux explicitou que, no Direito Tributário, inexistiria a vinculação de o acessório seguir o principal, porquanto haveria obrigações acessórias autônomas e obrigação principal tributária.

Também não há que se falar em decisões conflitantes, pois o que for decidido no presente processo em nada irá alterar o que decidido em outros processos da mesma empresa a serem julgados nesta ou em outra Turma de julgamento, a comprovar a inexistência de alcance comum entre os mesmos. Os processos seguirão o rito normal, com disponibilização de prazos para recurso, etc., como acontece rotineiramente neste Conselho. A título de registro, em praticamente todas as sessões desta Turma Especial são julgados apenas parte de processos lavrados na mesma ação fiscal, sem se levantar eventuais conexões.

Ante o exposto, não vislumbro a conexão suscitada.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI INSTITUIDORA DA EXAÇÃO – LEI ORDINÁRIA

Sobre a matéria, o regimento do CARF, aprovado pela portaria GMF nº 256, de 22 de junho de 2009 veda aos membros a possibilidade de apreciação de constitucionalidade de decreto ou lei, senão vejamos:

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.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Do que exposto, a matéria sob exame não se encontra nas exceções elencadas, afastando assim sua análise sob o prisma da constitucionalidade.

DA AUTUAÇÃO

Do que consta dos autos, temos que o contribuinte foi autuado pela entrega de GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – contratação com cooperativa.

Alega que não se enquadra no pólo passivo da relação tributária uma vez que é “... mera intermediária de contratos de serviço médicos...”, sendo “... verdadeiro vínculo contratual não se dá entre ACEIS e UNIMED, antes sim entre a cooperativa e as empresas...”

Sem razão a recorrente. A relação jurídica contratada é incontroversa, o contribuinte reconhece que é intermediário entre UNIMED e terceiros.

A lei 8212/91 em seu art. 22, IV, determina:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

... 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 nº 9.876, de 1999).

Temos então que UNIMED é contratada por ACEIS, que deve responder pelas consequências tributárias daí advindas. Caso disponibilize o resultado desta contratação a terceiros, tal convenção particular não pode ser oposta à Fazenda, na linha do art. 123 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, demonstrada a entrega de GFIP com ausência de fatos geradores, tenho como procedente a atuação lavrada.

APLICAÇÃO DA NORMA MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

O art. 106, inciso II, "c" do CTN determina a aplicação de legislação superveniente, caso esta seja mais benéfica ao contribuinte.

As multas em GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, o que pode beneficiar o recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, senão vejamos:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Dessarte, o valor do Auto de Infração deve ser calculado segundo a nova norma legal - art. 32-A, I, da lei 8.212/91, somente, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

No cálculo da multa devem ser observados os valores mínimos, por competência, elencados no parágrafo 3º do mesmo artigo 32-A.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do presente recurso e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art. 2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.

(Assinado digitalmente)
Oséas Coimbra - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior

Solicitei vistas destes autos objetivando realizar um estudo mais aprofundado sobre a matéria, tendo em conta que o assunto, desde a sua implementação pela Lei nº 9.876/1999, que incluiu o inciso IV ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, vem sendo motivo de calorosos debates entre o Fisco Federal, tomadores de serviços das cooperativas de trabalho e também das próprias cooperativas do referido ramo.

Os debates descritos no parágrafo anterior ocorreram e ocorrem tanto no âmbito do Processo Administrativo Fiscal – PAF, como também no âmbito do contencioso judicial.

A propósito, a discussão sobre a obrigatoriedade de que trata o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, já chegou ao Supremo Tribunal Federal – STF, e é objeto de ADIN, bem como de Repercussão Geral, estando as duas situações ainda pendentes de julgamento.

Em seu recurso, o contribuinte demonstra indignação em face do resultado obtido no julgamento de sua impugnação.

De acordo com o relatório elaborado pelo relator originário, o Conselheiro Oseas Coimbra Júnior, *“sem razão a recorrente. A relação jurídica é incontroversa, o contribuinte reconhece que é intermediária entre a UNIMED e terceiros”*.

Mais adiante no seu relatório, o relator assevera: *“Temos então que UNIMED é contratada por ACEIS, que deve responder pelas consequências tributárias advindas. Caso disponibilize resultado desta contratação a terceiros, tal convenção particular não pode ser oposta à Fazenda, na linha do art. 123 do Código Tributário Nacional”*.

Na ótica do Conselheiro Oseas Coimbra, o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 deve ser aplicado diretamente, sem qualquer possibilidade de utilização de interpretação sistêmica, inclusive sob a ótica da própria Lei de Custeio da Previdência Social.

Como se pode observar, a autoridade lançadora realizou seu trabalho sem qualquer investigação sobre o fenômeno da prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, e sequer cogitou de a prestação de serviços ter sido realizada em atividade exclusiva de assistência à saúde, situação que mereceu especial atenção do próprio legislador ao elaborar a lei que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e que instituiu o Plano de Custeio, ou seja, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Do mesmo modo, entendeu o ilustre relator.

Nota-se, pois, que a exemplo da autoridade lançadora, o relator Oseas Coimbra Júnior também dispensou qualquer análise mais acurada dos fatos e entendeu pela manutenção do lançamento, aplicando diretamente a regra do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

No ponto, alerto mais uma vez que a prestação de serviços em questão diz respeito exclusivamente à assistência à saúde, matéria que, como já mencionado, mereceu especial atenção do legislador.

Mais adiante, cuidaremos da explicitação a respeito da tal atenção especial do legislador quando o assunto versar sobre assistência à saúde.

Seguindo em frente, com a manutenção do lançamento pelo acórdão recorrido, o contribuinte alega, dentre vários argumentos, os seguintes:

Que não é sujeito passivo do tributo, na medida em que atua como mera gestora ou intermediária entre a Unimed/Uniodonto e os reais destinatários do serviço médico: AS EMPRESAS. E, se acaso tivesse responsabilidade fiscal, apenas poderia ser tributada sobre a pequena parcela que aufera como remuneração, jamais sobre o total da nota fiscal das cooperativas.

Diante do exposto e provado, considerando que o acessório pressupõe ou segue o principal, considerando que é legal e legítimo o comportamento da ACEIS – dado que a lei extravagante refoge do parâmetro econômico e jurídico da Seguridade Social, requer seja o presente recurso recebido e afinal provido para se afastar a ilegal exação acessória.

Os argumentos do contribuinte, com se vê, estão em perfeita sintonia com a vontade do legislador, conforme se pode inferir de parte da exposição de motivos da Lei nº 9.876/1999, que incluiu o inciso IV ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Proposta

Propõe-se que a contribuição previdenciária a cargo à empresa, quando da contratação de contribuintes individuais, mesmo que por intermédio de cooperativas de trabalho, seja a mesma que aquela existente quando da contratação de segurados empregados.

Note-se que, no caso de autônomos com baixo valor de remuneração sujeita a contribuição, esta medida significa uma redução da carga global de contribuição (a redução da parcela do contribuinte individual mais do que compensa o aumento da parcela a cargo da empresa), estimulando a filiação do contribuinte à Previdência Social.

Com isso, haverá a equalização do custo previdenciário da mão-de-obra para as empresas no que se refere à contratação dos contribuintes individuais e empregados, eliminando-se o atual viés favorável à redução de empregos formais, exercido pela estrutura de alíquotas previdenciárias em vigor.

Na proposta está prevista a majoração da alíquota patronal quando da contratação de contribuintes individuais, concomitantemente à instituição de mecanismo de compensação na contribuição do segurado. Este poderá deduzir de sua contribuição até 9 pontos percentuais da alíquota que incide sobre o seu salário-de-contribuição, de forma a neutralizar a elevação da contribuição da empresa.

O referido mecanismo de compensação também inibe fraudes no sistema, pois o contribuinte individual torna-se fiscal das contribuições da empresa, devido à necessidade de comprová-las para obter a redução em sua própria contribuição. Além disso, há o incentivo à formalização do vínculo entre contribuinte individual e empresa, porque a prestação de serviços a empresas implica redução da carga contributiva para o contribuinte individual.

No caso da intermediação das cooperativas de trabalho, a atual sistemática de contribuição, em que cabe à cooperativa a contribuição patronal de quinze por cento sobre os valores distribuídos aos cooperados, tem-se revelado frágil diante dos diferentes artifícios legais criados para evadir a contribuição previdenciária, tais como: a inclusão de pessoas jurídicas na condição de cooperadas ao lado de pessoas físicas, a criação de uma série de fundos estatutários como forma de diminuir a distribuição da retribuição pelos serviços prestados, o reinvestimento dessa retribuição e outras.

Proposta

Propõe-se estabelecer que a contribuição da empresa contratante dos serviços por intermédio de cooperativas de trabalho incida sobre o valor bruto da nota fiscal, ou fatura, cuja base de cálculo é de imediato conhecida. Trata-se de uma sistemática de fácil operacionalização e que propiciará um controle efetivo sobre a contribuição desse segmento.

A medida proposta encontra similitude naquela já adotada para outros segmentos econômicos, a exemplo do que ocorre com os clubes de futebol profissional, cuja contribuição incide sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos.

O percentual proposto de quinze por cento decorre do fato de que o valor pago pelo tomador de serviços do cooperado, contratado mediante a interposição de cooperativa de trabalho, não é totalmente distribuído a ele.

Parte do pagamento é destinada a despesas administrativas, tributárias e constituição de fundos de reserva. Assim, o valor distribuído ao cooperado corresponde ao valor bruto da nota fiscal ou fatura, deduzidas as parcelas antes referidas, diferentemente do que ocorre quando a empresa contrata um contribuinte individual que não é cooperado, onde a remuneração não sofre qualquer abatimento.

*Neste último caso, a contribuição pretendida é de vinte por cento sobre a totalidade da remuneração. Logo, **o percentual proposto, quando há a intermediação da cooperativa de trabalho**, a incidir sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, deve ser tal que produza a mesma contribuição que o percentual de vinte por cento sobre a parcela destinada ao cooperado, em igualdade de condições a um contribuinte individual que não é cooperado.*

Partindo deste pressuposto, e analisando diversas planilhas de custos e distribuição de remunerações a cooperados em diferentes cooperativas, de segmentos variados, verifica-se que, em média, os valores correspondentes a despesas administrativas, tributárias e fundos de reservas correspondem a vinte e cinco por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, destinando-se, o restante – setenta e cinco por cento – à retribuição do cooperado.

Assim, buscando a isonomia de tratamento entre as diferentes formas de contratação, o percentual a incidir sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços é aquele correspondente a vinte por cento sobre os setenta e cinco por cento distribuídos ao cooperado, o que resulta em um percentual de quinze por cento, conforme proposto. Em outras palavras, é um percentual que mantém constante a contribuição previdenciária, independentemente de a empresa contratar um cooperado ou outro contribuinte individual.

Não cabe aqui o argumento de que se estaria instituindo uma nova modalidade de custeio, diferente daquelas autorizadas pelo art. 195 da Constituição, para o que seria necessária a edição de Lei Complementar.

Mesmo havendo a intermediação da cooperativa de trabalho, com contrato Armado entre esta e o tomador, o contratado é o cooperado – contribuinte individual – e não a cooperativa.

Pela própria natureza jurídica da cooperativa de trabalho, esta não presta serviço a terceiros, senão aos próprios cooperados.

Diferentemente das demais empresas, a cooperativa é constituída, exclusivamente, para prestar serviços aos seus cooperados e, por isso, o tomador dos serviços da cooperativa é o próprio cooperado.

O terceiro que contrata a cooperativa é, na verdade, tomador dos serviços do cooperado, em igualdade de condições com aquele que contrata qualquer outro contribuinte individual. Um trabalhador, seja ele empregado ou contribuinte individual, seja diretamente ou por intermédio de cooperativa de trabalho, de tal forma a, mais uma vez, resguardar-se o caráter de neutralidade da Previdência Social diante das diversas formas e possibilidades de contratação de mão-de-obra. (grifou-se e destacou-se)

Da leitura dos argumentos apresentados pelo contribuinte, em confronto com a vontade do legislador, nomeadamente nos pontos em destaque, é possível concluir que a norma impositiva (Inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91) diz respeito somente à situação em que a empresa se beneficia de forma direta dos serviços que lhes são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, o que definitivamente não é o caso dos autos.

Neste contexto, numa clara evolução do julgador administrativo, considerando a similitude das situações, os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, na sessão de 20 de janeiro de 2012, no julgamento do Processo 11444.000189/2009-84, Acórdão nº 2401-02.243, assim decidiram por unanimidade de votos:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/10/2007

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. CUSTO RATEADO ENTRE BENEFICIÁRIOS E EMPREGADOR. EMISSÃO DE FATURA EM NOME DE SINDICATO REPRESENTATIVO DA CATEGORIA DOS BENEFICIÁRIOS PARA REPASSE DOS VALORES DESCONTADOS DOS MESMOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A contribuição incidente sobre as faturas emitidas por serviços prestados para empresa por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho médico não incidem sobre a parcela a cargo dos empregados, quando constante de fatura emitida a parte, mesmo que o valor seja faturado em nome do Sindicato representativo da categoria dos beneficiários, quando este apenas repassa o valor descontado dos seus filiados para custeio do convênio saúde. (grifou-se e negritou-se)

Ao tratar especificamente do fato gerador e a sua previsão legal, o Relator Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo teve o seguinte posicionamento:

Assim dispõe o art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991:

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 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 nº 9.876, de 1999).

(...)

*Da norma acima, pode-se extrair que o fato gerador da contribuição em questão é a prestação de serviços à empresa pelos cooperados, os quais tenham sido intermediados por cooperativa de trabalho. **Assim, somente configura-se a hipótese de incidência se:***

- a) **A destinatária da prestação de serviços for a empresa;***
- b) Os serviços forem prestados por pessoa física; e*
- c) A contratação tenha se dado por intermédio de cooperativa de trabalho*

(...)

De acordo com a norma inserta no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, dos requisitos a justificar a exação é a prestação de serviço ao sujeito passivo, o que não se verifica para o Sindicato, uma vez que os serviços não foram prestados aos funcionários do mesmo. O que ocorreu foi a disponibilização dos serviços médicos a filiados de sua base, porém, o custeio da parcela que foi faturada em nome da entidade sindical foi o valor integral descontado dos trabalhadores.

Não se vê na espécie o Sindicato custeando qualquer parcela pelos serviços executados, mas apenas figurando como intermediário no repasse da quantia de responsabilidade dos beneficiários, seus filiados.

Situação diversa ocorreria se o Sindicato estivesse suportando todo o ônus do contrato, ou mesmo se as faturas tivessem sido integralmente emitidas em seu nome. Verifica-se, no caso em tela, que deve ser aplicada a norma do art. 293 da Instrução Normativa – IN nº 03/2005 (vigente no período do lançamento), a qual prevê que, nos contratos de plano de saúde coletivo, havendo uma fatura

correspondente à parte do empregador no custeio do plano e outra vinculada ao encargo dos beneficiários, apenas deve incidir contribuição sobre o valor faturado contra a empresa, verbis:

Art. 293. Na celebração de contrato coletivo de plano de saúde da cooperativa médica ou odontológica com empresa, em que o pagamento do valor seja rateado entre a contratante e seus beneficiários, deverão ser consideradas, para efeito da apuração da base de cálculo da contribuição, nos termos dos arts. 291 e 292, as faturas emitidas contra a empresa.

Parágrafo único. Caso sejam emitidas faturas específicas contra a empresa e faturas individuais contra os beneficiários do plano de saúde, cada qual se responsabilizando pelo pagamento da respectiva fatura, somente as faturas emitidas contra a empresa serão consideradas para efeito de contribuição.

A situação que ora se analisa pode ser equiparada à hipótese tratada na norma acima, uma vez que o valor da fatura destinada ao Sindicato é exatamente o montante descontado dos beneficiários do plano de saúde.

Nesse sentido, sou forçado a admitir que, na espécie, somente caberia tributação sobre o valor arcado pela SANTA CRUZ, sendo improcedentes as contribuições lançadas contra o Sindicato da categoria profissional a que pertencem os beneficiários da prestação de serviços médicos realizada pela UNIMED DE OURINHOS. (grifou-se e negritou-se)

A parte inicial do art. 293 da então IN SRP nº 03/2005 inova ao fazer referência à cooperativa médica ou odontológica, dispondo, assim, de forma diversa da previsão legal (inciso IV do art. 22 da lei nº 8.212/91), que fala em cooperativa de trabalho.

De qualquer modo, o que se deve observar, em casos como o em discussão, é a verdade material, assunto que será tratado adiante.

No concernente ao correto enquadramento de que trata estes autos, é de extrema importância para o deslinde da questão, verificar, também, a evolução legislativa, notadamente o art. 1º da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, que dispõe sobre a Organização e o Funcionamento das Cooperativas de Trabalho; institui o Programa Nacional de Fomento às Cooperativas de Trabalho – PRONACOOOP; e revoga o parágrafo único do art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, *in verbis*:

Art. 1º. A Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nºs 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:

I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

II - as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;

III - as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e

IV - as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

A inovação do legislador infralegal expressa na parte inicial do art. 293 da IN SRP nº 03/2005, como se pode observar, já era prenúncio de radical mudança legislativa futura.

O legislador de 2012, ao cuidar especificamente da lei própria das cooperativas de trabalho, já de pronto (parágrafo único do art. 1º da Lei nº 12.690), exclui do âmbito da mencionada lei, I – as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar; II – as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho; III – as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e IV – as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

Refletindo sobre as inovações legislativas trazidas pela Lei 12.690/2012, resta totalmente evidenciado que a exclusão do âmbito da lei própria das cooperativas de trabalho abrange as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar.

Como se pode observar, o legislador reconheceu que as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar não são cooperativas de trabalho nos moldes previstos no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Aliás, tal reconhecimento já tinha ocorrido em 1998, pela Lei nº 9.656, de 03 de junho de 1998, que dispõe sobre os planos e seguros privados de assistência à saúde.

De acordo com o inciso II do art. 1º da Lei nº 9.656/98, a pessoa jurídica constituída sob a modalidade de cooperativa será uma Operadora de Plano de Assistência à Saúde, *in verbis*:

Art. 1º Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da

legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se, para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

I - Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecidos, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

II - Operadora de Plano de Assistência à Saúde: pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

III - Carteira: o conjunto de contratos de cobertura de custos assistenciais ou de serviços de assistência à saúde em qualquer das modalidades de que tratam o inciso I e o § 1º deste artigo, com todos os direitos e obrigações nele contidos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 1º Está subordinada às normas e à fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS qualquer modalidade de produto, serviço e contrato que apresente, além da garantia de cobertura financeira de riscos de assistência médica, hospitalar e odontológica, outras características que o diferencie de atividade exclusivamente financeira, tais como: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

a) custeio de despesas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

b) oferecimento de rede credenciada ou referenciada; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

c) reembolso de despesas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

d) mecanismos de regulação; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

e) qualquer restrição contratual, técnica ou operacional para a cobertura de procedimentos solicitados por prestador escolhido pelo consumidor; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

f) vinculação de cobertura financeira à aplicação de conceitos ou critérios médico-assistenciais. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 2º Incluem-se na abrangência desta Lei as cooperativas que operem os produtos de que tratam o inciso I e o § 1º deste artigo, bem assim as entidades ou empresas que mantêm sistemas de assistência à saúde, pela modalidade de autogestão ou de administração. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 3º As pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior podem constituir ou participar do capital, ou do aumento do capital, de pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob as leis brasileiras para operar planos privados de assistência à saúde. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 4º É vedada às pessoas físicas a operação dos produtos de que tratam o inciso I e o § 1º deste artigo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 5º É vedada às pessoas físicas a operação de plano ou seguro privado de assistência à saúde.

Com efeito, não há qualquer sombra de dúvida a respeito da natureza jurídica das cooperativas que atuam na área da saúde suplementar, ou seja, tais cooperativas há muito tempo já não são consideradas como cooperativas de trabalho pelo Poder Público.

Nesse compasso, considerando a forma em que a fiscalização foi realizada, nomeadamente no que concerne à descrição do fato gerador da exação discutida, bem como em relação à análise do relator originário, pode-se afirmar com absoluta segurança que a verdade material não foi perseguida por aqueles que me antecederam.

A verdade material, como é do conhecimento dos operadores do Direito, constitui-se num dos princípios específicos do Processo Administrativo Fiscal – PAF. Dela ninguém pode imiscuir-se.

Sobre o assunto, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López (*In Processo Administrativo Fiscal Feral Comentado. – 2. Ed. – São Paulo : Dialética, 2004. p. 74*) asseveram:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. Odete Medauar preceitua que “o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos”.

Vê-se, portanto, que determinar o fato gerador sob a alegação de que se trata de cooperativa de trabalho e, por isso, deve-se aplicar diretamente o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sem buscar a verdade material exposta pelos doutrinadores acima citados, *data máxima vênia*, é prova cabal de que a constituição do crédito tributário não atendeu às exigências previstas no CTN, em especial aquelas descritas no art. 142 do referido diploma legal.

Ademais, no caso destes autos, tanto a autoridade administrativa lançadora, os julgadores de primeira instância administrativa, com também o ilustre relator originário deixaram de observar que a prestação de serviços foi realizada em atividade exclusiva de assistência a saúde, mediante convênio saúde firmado por uma cooperativa operadora de plano de assistência à saúde com a Associação Comercial e Empresarial de Ilha Solteira.

Não se atendo a importante detalhe envolvendo a prestação de serviços na área da saúde suplementar, entendo que aqueles que me antecederam falharam em seus julgamentos, pois deixaram de observar o comando inserto no § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que remetendo o assunto para o § 9º do art. 28 do mesmo diploma legal, criou uma regra de não incidência tributária condicionada. Os dispositivos legais citados contêm a seguinte redação:

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

(...)

§ 2º. Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei, exclusivamente:

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Ora, se não integram o salário-de-contribuição os valores relativos à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, como é o caso dos autos, a única maneira para efetuar o lançamento em discussão, seria o enquadramento da relação contratual às disposições contidas na parte final da alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, na hipótese de a cobertura não abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Destarte, por se tratar expressamente de regra de não incidência de tributos, concordo parcialmente com os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, quando eles por unanimidade deram provimento ao recurso voluntário do Sindicato dos Trabalhadores da Indústria de Energia de Ipauçu, de acordo com o que consta no Acórdão 2401-02.243, originário da Sessão de 20 de janeiro de 2012, que julgou o Processo 11444.000189/2009-84.

A concordância parcial, explico, se dá pelo simples motivo de os membros da citada Turma não terem estendido o provimento também à empresa Santa Cruz. O fato de a empresa ter arcado às suas expensas com parte do custo com o plano de saúde firmado com a Unimed de Ourinhos, sem a estrita observância da verdade material c/c as regras da alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, para mim não atendeu os regramentos dispostos na legislação de regência.

Como já referido anteriormente, no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados. A autoridade administrativa não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento, situação que, objetivamente, não foi observada nestes autos.

Tendo em vista que verba constante do lançamento diz respeito à assistência à saúde, disponibilizada aos membros da Associação Comercial e Empresarial de Ilha Solteira, por intermédio de convênio saúde, sou obrigado a reconhecer que se trata de matéria abrangida pelo instituto da não incidência, conforme expressamente dispõe a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Desse modo, efetuar o enquadramento do fato à norma, sob a alegação de que a contratação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho determina o recolhimento de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, *ex vi* do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, sem considerar as disposições contidas na última linha do parágrafo anterior, *data vênia*, é fazer letra morta o instituto da não incidência previsto na Lei de Custeio da Previdência Social.

Reconhecer a não incidência do tributo, nos convênios saúde firmados com operadoras de plano de assistência à saúde, constituídas sob a modalidade de sociedade civil ou comercial ou entidade de autogestão nos moldes estabelecidos pela Lei nº 9.656/98 e não enquadrar as cooperativas também operadoras de plano de assistência à saúde, na mesma situação, é a caracterização de odiosa discriminação contra esse tipo societário.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Amílcar Barca Teixeira Júnior – Redator Designado.