



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.723655/2011-62
ACÓRDÃO	2001-008.160 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIAÇÃO DOS EMPREGADOS DA COPASA, DE SUAS SUBSIDIARIAS E PATROCINADAS - AECO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COOPERATIVA. EQUIPARAÇÃO À EMPRESA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNA FEDERAL. TEMA 166 do STF.

Conforme declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal no RE 595.838/SP, paradigma da Tese de Repercussão Geral, destacado pelo tema 166 da Corte: “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”.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Ricardo Chiavegatto de Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Carmelina Calabrese (substituta integral), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lílian Cláudia de Souza, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente). Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

AI DEBCAD nº 37.319.400-5, com valor consolidado em 25/5/2011, de R\$ 1.065.621,77, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social, parte da empresa.

AI DEBCAD nº 37.319.401-3, no valor de R\$ 74.654,93, por infringência ao que dispunha, na época da infração, a Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso IV e § 5º, combinado com disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6/5/1999, artigo 225, inciso IV e § 4 (AI CFL 68).

O relatório fiscal de fls. 12/14 detalha as autuações conforme segue.

Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas foram os valores pagos a cooperativas de trabalho.

Parte dos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho foi indicado em demonstrativo, elaborado pelo contribuinte, com base nas notas fiscais emitidas por essas cooperativas. Pela análise das contabilizações efetuadas à conta “218289 – Contas a pagar”, constatou-se, que diversos pagamentos efetuados às Unimed (cooperativa de trabalho médico) da capital e das cidades do interior, onde há escritório da Copasa, não foram incluídos no mencionado demonstrativo/planilha. Por essa razão, na apuração do valor devido, foram considerados os valores pagos às cooperativas de trabalho Unimed da capital e do interior registrados na contabilidade. Em relação às demais cooperativas de trabalho foram considerados os valores informados no demonstrativo elaborado pelo contribuinte.

Verificou-se a ocorrência de dois tipos de contratação de serviços médicos: de alto risco (contratos de prestação de serviços relativos a internações hospitalares) e de baixo risco (contratos de prestação de serviços ambulatoriais e laboratoriais que não demandam internações hospitalares ou procedimentos classificados como de risco grave).

A contribuição foi calculada aplicando-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo que, por sua vez, foi obtida aplicando-se o percentual de 30% sobre o valor bruto da nota fiscal nos casos de contrato de alto risco e de 60% nos contratos de baixo risco. Tais valores estão discriminados nos demonstrativos “Pagamentos a cooperativas de trabalho médico – Alto Risco” e “Pagamentos a cooperativas de trabalho médico– Baixo Risco”.

Para aplicar o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea “c”, foram comparadas as multas apuradas, por competência, segundo o que dispunha a Lei nº 8.212/1991, antes e depois da publicação da MP nº 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009), conforme consta no anexo “SAFIS –

Comparação de multas” (fls. 41/42). De 01/2008 a 11/2008 a multa mais benéfica foi a calculada de acordo com a legislação de regência (antes da MP nº 449/2008).

Como nenhum dos pagamentos, relativos às notas fiscais emitidas pelas cooperativas contra o contribuinte, foi declarado por meio de GFIP foi lavrado o AI DEBCAD nº 37.319.401-3 (CFL 68 – obrigação acessória). A fiscalização elaborou um demonstrativo à fl. 43 que demonstra o cálculo das multas aplicadas por meio desse AI.

O auditor fiscal elaborou um demonstrativo denominado “Planilha 1 – Pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho médico – alto risco” (fls. 44/ 107) no qual estão discriminados os nomes das cooperativas de trabalho, os números das notas fiscais/fatura emitidas relativamente aos serviços prestados pelos cooperados, as respectivas competências e datas de pagamento, o valor bruto de cada uma delas, e o valor da base de cálculo considerada por nota fiscal/fatura.

Também foi elaborado o demonstrativo denominado “Pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho médico – baixo risco” (fls. 108/139), na qual estão discriminados os nomes das cooperativas de trabalho, os números das notas fiscais/fatura emitidas relativamente aos serviços prestado pelos cooperados, as respectivas competências e datas de pagamento, o valor bruto de cada uma delas, e o valor da base de cálculo considerada por nota fiscal/fatura.

A Fiscalização juntou cópias de documentos, dentre as quais:

Cópia de alterações estatutárias do sujeito passivo, na qual consta como finalidades da associação: “promover o bem-estar social de seus associados, especialmente no que concerne à previdência, proteção da saúde, ao desenvolvimento do mutualismo, ao lazer e outras atividades assistenciais (artigo 1º) e conceder aos associados, nos termos deste Estatuto, Regimento Interno e Regulamentos específicos, assistência à saúde e a de seus dependentes (artigo 3º, item “i”). Consta, também, que “o Programa de saúde denominado COPASA constitui um instrumento de caráter médico-social, tendo por objetivo fornecer recursos destinados a cobertura de despesas com internações hospitalares dos participantes, seja para cirurgias ou tratamento clínico, em todas as especialidades contempladas nesse Programa”.

O sujeito passivo foi cientificado dos referidos AI em 26/5/2011, conforme assinatura às fls. 3 e 9 e apresentou impugnação parcial (relativa ao AI DEBCAD nº 37.319.400-5), em 24/6/2011, às fls. 145/177, na qual, basicamente, alega:

Diz não impugnar a autuação relativamente à obrigação acessória e que, contudo, em relação à obrigação principal a exigência não merece prosperar.

INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 1º DA LEI 9.876/1999.

Alega ser impossível exigir a contribuição social objeto da autuação com base na Lei nº 9.876/1999 tendo em vista à ilegalidade e à inconstitucionalidade dessa exação (Lei nº 8.212/1991, artigo 22, inciso IV). Disserta acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9.876/1999: em razão de inexistir autorização dessa tributação na Constituição da República de 1988 – CR de 1988, no artigo 195, inciso I, e em razão da necessidade de lei complementar para o exercício de competência residual por parte da União. Aduz que tal exação também estabeleceu base de cálculo idêntica ao ISSQN e ao ICMS.

Afirma que não foi respeitado o comando constitucional que preceitua o estímulo ao cooperativismo e determina o respeito à isonomia entre os contribuintes em função do princípio da igualdade. Apresenta, com essas considerações, citações doutrinárias e jurisprudências.

Diz que tramita no STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.594, em que é requerida a declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, introduzido pelo

artigo 1º da Lei nº 9.876/1999 e que nessa ação, que ainda não teve apreciado o pedido de liminar, foi apresentado o parecer da Procuradoria Geral da República favorável ao conhecimento da ADIN. Cita trecho do parecer.

CONSIDERAÇÃO DE NOTAS FISCAIS E FATURAS EM DUPLICIDADE/TRIPLICIDADE

Assevera que houve majoração na base de cálculo. Afirma que se equivocou a fiscalização na composição da base de cálculo lançando, por mais de uma vez, a mesma fatura emitida por uma mesma cooperativa. Diz que isso ocorreu em diversos meses e relativamente a diversas cooperativas. Acrescenta que tal erro majorou a base de cálculo em R\$ 609.506,69, aumentando a autuação em mais de R\$ 90.000,00.

Elaborou um demonstrativo no qual consta, por competência, o número da nota fiscal/fatura, o valor, e a denominação da cooperativa (fls. 168/170). Cita, a título de exemplo, que a fatura emitida pela Unimed Frutal no valor de R\$ 15.760,32, foi considerada três vezes na base de cálculo de 03/2008.

Diz que somado a esses equívocos a fatura emitida pela Coopanest, referente ao mês de julho, foi considerada pela fiscalização com valor de R\$ 12.944,00, quando na verdade, esse número é o relativo à série de emissão da nota 12944, a qual tem por valor de face R\$ 1.067,90.

MULTA CONFISCATÓRIA

Assevera que a multa é confiscatória, desproporcional e desarrazoada. Acrescenta que não há se falar que os critérios para sua quantificação estão previstos em lei, uma vez que a vedação ao confisco é princípio com sede constitucional não podendo ser olvidado pelas autoridades fiscais. Afirma que a CR de 1988 também veda multas desarrazoadas e que exorbitem a capacidade contributiva do contribuinte. Cita CR de 1988, CTN, doutrina e jurisprudência para fundamentar suas alegações.

Conclui que a multa deve ser anulada ou reduzida.

Tece comentários para concluir que não há previsão legal que autorize a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício em auto de infração com tributo. Requer o impedimento da incidência da Selic sobre a multa de ofício aplicada.

PEDIDO

Requer seja reconhecida a improcedência do auto de infração, requer, ainda, o reconhecimento de sua nulidade tendo em vista o caráter confiscatório da multa de ofício exigida, ou ao menos, a redução desta e a apropriação dos recolhimentos desconsiderados, afastando-se, inclusive, a incidência dos juros sobre a multa.

O contribuinte juntou aos autos cópia de Guia da Previdência Social – GPS, código de pagamento “4200” no valor de R\$ 37.327,46, recolhida em 22/6/2011, relativa ao Auto de Infração – AI DEBCAD nº 37.319.401-3 – AI CFL 68 (fl. 142/143) e de manifestação (fl. 141) na qual requer a juntada desse comprovante do recolhimento relativo ao AI referido com as reduções cabíveis. Conforme cópia de tela impressa de consulta efetuada nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, tal AI foi baixado por pagamento com redução de 50% (fl. 144).

Tendo em vista as alegações do contribuinte e os documentos juntados por ocasião da impugnação, os autos do presente processo foram baixados em diligência (despacho de fls. 214/216) para que a fiscalização prestasse esclarecimentos, apreciasse documentos e, eventualmente, elaborasse demonstrativo que indicasse retificações a serem efetuadas.

Em atendimento ao solicitado por meio do despacho de fls. 214/216, a fiscalização elaborou a informação fiscal de fls. 218/219, em 30/12/2013, na qual, essencialmente:

Informa que, de fato, ocorreram repetições de notas fiscais de cooperativas de trabalho na composição da base de cálculo considerada no lançamento.

Diz que as notas fiscais relacionadas no demonstrativo apresentado pelo contribuinte tiveram seus valores, equivocadamente, repetidos na totalidade das competências apontadas pela empresa. Aduz que em razão do equívoco ocorrido, o valor majorado corresponde à importância total de R\$ 609.506,69.

Esclarece que, quanto à nota fiscal nº 012944 ocorreu uma troca e que o valor dessa nota fiscal é R\$ 1.067,90.

Elaborou demonstrativo, diante dessas constatações, com as correções que deverão ser realizadas nas bases de cálculo. O demonstrativo com as retificações mencionadas (de fl. 219) teve suas informações transcritas na Tabela 1 que segue:

Tabela 1 – Retificação dos valores de faturamento total originariamente consideradas conforme informação fiscal de fls. 218/219:

Competência	Valor faturado por cooperativas de trabalho total no mês - considerado originariamente (De):	Valor faturado por cooperativas de trabalho total no mês - retificado (Para):	Identificação do demonstrativo/planilha se retificação é sobre pagamentos por serviços cooperados de baixo ou de alto risco
jan/08	R\$ 236.354,69	R\$ 232.037,66	Alto
fev/08	R\$ 501.673,91	R\$ 354.180,33	Baixo
mar/08	R\$ 530.128,93	R\$ 466.026,36	Baixo
abr/08	R\$ 130.408,69	R\$ 78.335,84	Baixo
mai/08	R\$ 402.073,65	R\$ 366.961,28	Alto
jun/08	R\$ 180.585,05	R\$ 123.119,49	Baixo
jun/08	R\$ 374.546,46	R\$ 339.789,96	Alto
jul/08	R\$ 489.027,88	R\$ 440.011,88	Alto
ago/08	R\$ 323.224,99	R\$ 319.462,93	Baixo
set/08	R\$ 267.919,33	R\$ 266.244,35	Baixo
set/08	R\$ 541.862,84	R\$ 519.746,96	Alto
out/08	R\$ 469.585,07	R\$ 378.395,43	Baixo
out/08	R\$ 634.383,67	R\$ 628.979,10	Alto
dez/08	R\$ 896.385,52	R\$ 855.362,42	Baixo

O impugnante foi cientificado do resultado dessa diligência fiscal em 7/1/2014, e em 30/1/2014 apresentou manifestação de fls. 223/261, na qual, essencialmente: (a) afirma que, por ocasião da diligência, foram efetuadas as alterações necessárias relacionadas aos erros materiais de apuração das contribuições decorrentes da consideração repetida de notas fiscais nas bases de cálculo, (b) diz que concorda com o demonstrativo que retifica as bases de cálculo contido na informação fiscal, (c) reitera que a cobrança permanece eivada dos vícios de inconstitucionalidade que pairam sobre a legislação de regência da contribuição lançada. Além disso, nesse documento aduziu, como segue:

Diz que a instituição da contribuição contrariou o disposto no CTN, artigo 110, ao subverter o conceito de pagamento a pessoa física inserto na Constituição da República, artigo 195, inciso I, alínea "a", pretendendo descaracterizar pagamentos a pessoas jurídicas para fazer incidir contribuição previdenciária.

Alega que a comparação das multas aplicáveis, antes e após a publicação da MP nº 499/2008, não redundou na aplicação de multa mais benéfica para si. Cita decisão do Carf que aponta a multa

de 24% prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 35, inciso II, alínea “a” (com redação anterior à MP nº 449/2008), e conclui que, por força do advento de Lei posterior, a multa moratória deveria ter sido limitada a 20%, conforme dispõe o referido artigo após a MP nº 449/2008. Diz que, em caso de dúvida quanto à cominação legal, o CTN, artigo 112, impõe que a legislação seja interpretada em favor do acusado.”

Decisão da DRJ de fls. 273/294 julgou parcialmente procedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo.

COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa é obrigada a contribuir com 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 com intermediação de cooperativas de trabalho.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

MULTA RETROATIVIDADE. MOMENTO DO CÁLCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Procedente em Parte Crédito

Tributário Mantido em Parte

Às fls. 304/376 é apresentado recurso voluntário por meio do qual é alegado: i) a já reconhecida inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei 8.212/91 declarada pelo STF em sede de repercussão geral – Tema 166; ii) da possibilidade de conhecimento incidental de matéria constitucional pelo CARF; iii) a impossibilidade de exigência da contribuição com base na Lei 9.876/99; iv) inexistência de previsão da contribuição instituída pela Lei 9.876/99 no Art. 195 da CF – exercício de competência residual; v) do não enquadramento da contribuição na previsão do Art. 195, I, a, CF – ausência de pagamento/creditamento a pessoa física; vi) dos requisitos constitucionais para a instituição da contribuição previdenciária não discriminada no Art. 195, CF; vii) da necessidade de instituição por lei complementar de contribuição social não prevista no Art. 195, VF; viii) da determinação constitucional de estímulo ao cooperativismo e da ofensa à isonomia; ix) das multas e juros aplicados – de janeiro/2008 a novembro de 2008 – equivocada aplicação da MP 449/08; x) competências de janeiro/2008 a novembro/2008 – ofensa aos princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva e não confisco; xi) competência de dezembro/2008 – caráter confiscatório da multa de 75%; xii) da impossibilidade de exigência de juros sobre a multa de ofício.

Ao final, requer a anulação do auto de infração em razão da declaração de inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei 8.212/1991 e, caso não seja reconhecida a inconstitucionalidade, que o auto seja anulado em razão dos vícios apontados. Há pedido subsidiário de, caso não seja o auto cancelado, que as multas sejam reduzidas e a impossibilidade de aplicação da Selic sobre a multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

II – DO MÉRITO

Conforme já relatado, a presente discussão se restringe à DEBCAD nº 37.319.400-5, o qual se fundamenta integralmente no Art. 22, IV da Lei n. 8.212 de 24/07/91 – com a redação dada pela Lei n. 9.876 de 26/11/99.

Ocorre que os valores exigidos decorrem de dispositivo declarado inconstitucional pelo STF, RE 595.838/SP, que trata das Contribuições sociais das atividades desenvolvidas por Cooperativa, conforme se denota do disposto no art. 22, inciso IV, Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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

(...)

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. *(Execução suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 10, de 2016)*

Assim foi fixada a Tese de Repercussão Geral nº 166 que afasta o fundamento do lançamento:

"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."

Deste modo, devem ser acolhidas as razões do Recorrente, em razão de aplicação obrigatória da decisão do STF ao PAF, segundo consta do Regimento Interno deste tribunal pelo art. 98.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso, e, no mérito, DOU provimento.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza