



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

**Processo nº** 10935.008275/2007-89  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-001.820 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** PEDRO MUFFATO E CIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/09/2007

PREVIDENCIÁRIO.CONTRIBUIÇÃO SOBRE VALORES PAGOS A COOPERATIVAS DE TRABALHO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE MAIS BENIGNA. MULTA MAIS BENÉFICA.INCONSTITUCIONALIDADE.

É devida contribuição social sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativos a serviços prestados por cooperados por meio de cooperativa de trabalho.

O artigo 106, “c”, do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna

Os acréscimos legais da multa de mora imputados às infrações que tiveram por base os parâmetros estabelecidos pelo art. 35, I, II, II da Lei 8.212/91, sofreram nova fórmula de cálculo com a redação dada pela Lei 11.941/2009, estabelecendo que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** e juros de mora,nos termos do **art. 61 da Lei nº 9.430, de 27** de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Na forma da Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, o sobredito não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que se recalcule a multa de mora, de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/2009, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari-Presidente

Ivacir Júlio de Souza-Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Carolina Wanderley Landim .

## Relatório

A instância a quo produziu o Relatório abaixo que, li, compulsei com os autos e tendo corroborado o transcrevo ressaltando que na forma do Discriminativo Sintético De Débito – DSD, de fls. 33 o crédito refere-se ao período 01/03/2000 a 31/09/2007 :

*“ Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização da Secretaria da Receita . Federal do Brasil em desfavor da empresa em epígrafe, correspondendo as contribuições destinadas à Seguridade Social incidentes sobre os pagamentos de serviços intermediados por cooperativas de trabalho, nas competências 03/2000 a 12/2006.*

*Esclarece o notificante (fl. 84) que o débito abrange a matriz ( 81.433.765/0001-17 ) e as filiais ( 81.433.765/0023-22 e 81.433.765/0026-75), uma vez que todos estes estabelecimentos constam como destinatários dos serviços prestados pelas cooperativas de trabalho.*

*O crédito tributário, consolidado em 21/12/2007, teve como objeto a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da base de cálculo tributável e o cálculo do tributo devido que alcançou o montante de R\$ 163.825,75.*

*De acordo com o Relatório Fiscal, fl. 84, foi constatado que a empresa utiliza serviços de terceiros, executados por intermédio de cooperativas de trabalho relacionados assistência à saúde e odontológica dos empregados e dirigentes da empresa, sendo contratadas as seguintes cooperativas:*

*Unimed de Cascavel Cooperativa de Trabalho Médico (CNPJ: 81.170.003/0001-75), com sede na cidade de Cascavel/PR;*

*- Unimed Litoral Cooperativa de Trabalho Médico da Região (CNPJ: 85.377.174/0001-20), com sede na cidade de Itajai/SC;*

*- Uniodonto de Cascavel Cooperativa Odontológica (CNPJ: 01.931.354/0001-12), com sede na cidade de Cascavel/PR;*

*- Uniodonto de Curitiba Cooperativa Odontológica (CNPJ: 78.738.101/0006-66), com sede na cidade de Curitiba/PR;*

*- Uniodonto de SC Cooperativa Administradora de Contratos (CNPJ: 02.338.268/0001-63), com sede na cidade de Blumenau/SC.*

*Aduz, ainda o Relatório Fiscal (fls. 85), que a contratação de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho constitui fato gerador de contribuição previdenciária sujeita à alíquota de quinze por cento sobre o*

valor bruto da nota fiscal ou fatura. No entanto, tratando-se de serviços relacionados à Área da saúde, a base de cálculo será definida em função das peculiaridades da cobertura do contrato, segundo critérios definidos no art. 291 e seguintes da Instrução Normativa SRP n. 03, de 14/07/2005.

No item 10, o Relatório Fiscal esclarece que foram contratados serviços na Área médica e na Área odontológica, cada qual com suas peculiaridade, vejamos:

- Unimed Cascavel: o contrato de prestação de serviços de assistência médicohospitalar celebrado com a Unimed Cascavel é do tipo coletivo para pagamento por valor predeterminado, que assegura atendimento completo em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial (grande risco ou risco global). A base de cálculo para incidência das contribuições sociais é o valor dos serviços executados por médicos cooperados e que estão discriminados nas respectivas faturas sob a rubrica ATO COOPERADO PRINCIPAL;

- Unimed Litoral-SC: o contrato de assistência A. saúde é do tipo coletivo para pagamento por valor predeterminado, que assegura atendimento completo em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial (grande risco ou risco global). Porém, os serviços realizados por médicos cooperados ou não cooperados, assim como os materiais fornecidos não estão discriminados nas respectivas notas fiscais/faturas, de forma que a base de cálculo para incidência das contribuições sociais não poderá ser inferior a 30% do valor bruto dos serviços, conforme art. 291, inciso I, alínea "a", da IN SRP n. 03/2005;

- Uniodonto: em relação aos contratos celebrados com cooperativa de trabalho para prestação de serviços de assistência odontológica, não há discriminação nas respectivas notas fiscais/faturas das parcelas que correspondem aos serviços prestados pelos profissionais cooperados, os prestados por demais pessoas físicas ou jurídicas e os materiais fornecidos.

Desta forma, a base de cálculo para incidência das contribuições sociais não poderá ser inferior a sessenta por cento do valor bruto dos serviços, conforme art. 292, da IN SRP n. 03/2005.

No item 14, o Relatório Fiscal demonstra que foram utilizados dois tipos de levantamentos, conforme fato gerador específico:

- CTO - PGTO COOP TRABALHO SEM GFIP: refere-se ao pagamento de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, em que há a discriminação da base de cálculo nas faturas;

- CTI - PGTO COOP TRABALHO SEM GFIP: refere-se ao pagamento de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, cuja base de cálculo foi obtida por critérios legais de aferição indireta.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/06/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES, Assinado digitalmente em 28/06/2013 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 01/07/2013 por CARLOS ALBERTO MEE S STRINGARI

Impresso em 03/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*A notificada, por sua vez, apresentou defesa administrativa tempestiva, fls.305/284, afirmando, em síntese, que:*

*a) O art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, que instituiu as empresas uma contribuição destinada à Seguridade Social de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços em relação a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho é inconstitucional, por violação ao art. 195, inciso I, da Constituição Federal;*

*b) Para criação de uma nova fonte de financiamento da Seguridade Social é necessária uma lei complementar, conforme preceitua os arts. 195, parágrafo quarto e 154, inciso I, ambos da Constituição Federal, logo seria inconstitucional o art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91 (acrescido pela Lei n. 9.876/99);*

*c) A cobrança de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços é um bis in idem, uma vez que as empresas, já obrigadas a contribuir para o custeio da seguridade social pela folha de pagamento, ainda deverá arcar com o custeio, da mesma seguridade, por serviços que apenas intermediou sem poder promover os referidos descontos, sem contar que o cooperado é responsável por sua própria contribuição;*

*d) Apesar da norma determinar ser a empresa a responsável tributária pelo recolhimento das contribuições sociais, há que se atentar que, no caso específico, não há para a empresa, qualquer benefício direto pelos serviços médicos que são prestados diretamente aos seus funcionários;*

*e) A empresa impugnante efetuou a contratação das cooperativas em seu nome, mas não para prestação de serviços em suas atividades-fins ou meio, eis que os serviços médicos eram prestados em benefício único e exclusivo de seus empregados, logo a impugnante é parte ilegítima, uma vez que não lhe foi prestado qualquer tipo de serviço;*

*Decaiu o direito do fisco efetuar o lançamento das contribuições de 02/2000 até 11/2002, conforme preceitua o art. 150, parágrafo quarto, do CTN;*

*Já foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, em desfavor do art. 22, da Lei 8.212/91, sendo que a própria Procuradoria Geral da República opinou pela decretação da inconstitucionalidade, porém ainda esta aguardando julgamento.*

*o relatório. ”*

## DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls.182, a 13ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de São Paulo – SP - DRJ/SP 1, em 24 de março de 2011, exarou o Acórdão nº 03-27.373, mantendo precedente o lançamento.

#### DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário DE FLS. 468, onde reiterou as alegações que fizera em instância “*ad quod*”

## Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

O recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento

### DO MÉRITO

Os contratos anexados às fls. 135/189 e as notas fiscais de fls. 191/275 evidenciam que a empresa Pedro Muffato & CIA LTDA figura como contratante e dos serviços prestados pelos médicos e dentistas cooperados das cooperativas apontadas nos autos.

Às fls. 481 do Recurso Voluntário, com grifos de minha autoria, a recorrente pretendendo demonstrar inconstitucionalidade, findou por admitir a exação do lançamento em razão de observar que a norma assim determinava, senão vejamos:

“ d) - *Ilegitimidade Passiva*

*Apesar da norma (já bem demonstrada sua inconstitucionalidade) determinar ser a empresa a responsável tributária pelo recolhimento das contribuições em disquisição, há que se atentar que, no caso específico, não há para a empresa, qualquer benefício direto pelos serviços médicos que são prestados diretamente aos seus funcionários”*

O relatório Fiscal de fls. 84, no item 10, registra que :

“ 10.1. UNIMED Cascavel: **o contrato** de prestação de serviços de assistência médico-

*hospitalar celebrado com a UNIMED de Cascavel é **do tipo coletivo para pagamento por valor predeterminado**, que assegura atendimento completo em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial (grande risco ou risco global). **A base de cálculo para incidência das contribuições sociais é o valor dos serviços executados por médicos cooperados e que estão discriminados nas respectivas faturas sob a rubrica ATO COOPERADO PRINCIPAL.**”*

É relevante ressaltar que as notas fiscais de fls. 191/275 registram que o valor destacado vinculado ao ato cooperativo principal **representa a base para a incidência do Imposto de Renda retido na fonte.**

### DO ATO COOPERATIVO

O artigo 79 da Lei n 5.764/71 define ATO COOPERATIVO :

*“ Art. 79. Denominam-se atos cooperativos **os praticados entre as cooperativas e seus associados**, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*

*Parágrafo único. **O ato cooperativo** não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”*

No art. III do sobredito diploma, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88, **são denominadas não cooperativas**.

Dispõe ainda a lei das cooperativas que os resultados dessas operações com terceiros **serão contabilizados em separado**, de molde a permitir o cálculo **para incidência de tributos** (art. 87), *verbis*:

*“Art. 87. Os resultados das operações das **cooperativas com não associados**, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, **de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.** ”*

Ao fazer os destaques nas notas fiscais de sua própria emissão, a contratada corretamente assume que as operações se procederam nos moldes da previsão do art. 87, supra, cuja legalidade da incidência tributária é inequívoca e contraditoriamente o contribuinte contratante dos serviços – mesmo não se rebelando contra as retenções dos impostos retidos na fonte - ora combate.

### DA INCONSTITUCIONALIDADE

Na forma da Súmula nº 2 deste Egrégio Conselho, “ o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

### DA MULTA.

É compulsório observar que o artigo 144 do Código Tributário Nacional-CTN aduz que o lançamento **reporta-se à data da ocorrência do fato gerador** da obrigação e **rege-se pela lei então vigente**, ainda que posteriormente modificada ou revogada :

*“ Art. 144. O lançamento **reporta-se à data da ocorrência do fato gerador** da obrigação e **rege-se pela lei então vigente**, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

No presente lançamento - conforme o registro de fls.78 no Relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD , item 601 - ACRÉSCIMOS LEGAIS – MULTA - o cálculo do valor da multa moratória, à época, teve por base os parâmetros estabelecidos pelo art. 35,I II e III da Lei 8.212/91. Entretanto o artigo supra foi alterado pela redação da Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, *verbis*:

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Redação dada pela Lei 11.491, 2009)”(grifos do relator)*

Lei 9.430/96:

*“ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3 do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. ( Vide Lei nº9.716, de 1998).*

#### MULTA MAIS BENÉFICA

O artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benígna.

Assim, Impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

*“ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”*

## CONCLUSÃO

Desse modo, por tudo que foi exposto, conheço do recurso para, no MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL promovendo o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza - Relator