



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

**Processo n°** 11020.722010/2012-20  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.468 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2014  
**Matéria** COOPERATIVA DE TRABALHO  
**Recorrente** COOPERATIVA VINÍCOLA AURORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - COOPERATIVAS DE TRABALHO.

A contribuição a cargo da tomadora sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho está previsto no art. 22, IV da Lei ° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n ° 9.876/1999

A UNIMED - Cooperativa Médica, trabalha em nome de seus cooperados prestando serviços na área médica, porém os serviços incluem a prestação de mão de obra (sobre o qual há incidência) e fornecimento de outros procedimentos, sendo assim, a sua contratação pela autuada constitui fato gerador de contribuição previdenciária.

APLICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL - INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - COOPERATIVA DE TRABALHO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Embora tenha o recorrente questionado a subsunção da contratação da cooperativa UNIMED ao caso concreto, compete ao auditor apenas verificar se a referida contratação se amolda ao fato gerador de contribuições previdenciárias, estando o mesmo impedido seja de declarar a ilegalidade, ou mesma afastar a aplicação da legislação.

**MULTA LEI 11.941/08 RETROATIVIDADE BENIGNA**

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Com a alteração introduzida pela lei 11.941/08, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no art. 44: 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar o pedido de sobrestamento; e II) no mérito, negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

O presente AI de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.371.077-1, em desfavor do recorrente, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, sobre os serviços prestados por cooperativa de trabalho entre as competências 10/2008 a 12/2008.

Conforme descrito no relatório fiscal, fls. 12 e seguintes, a ora autuada é uma sociedade de pessoas, sem fins lucrativos, que, de acordo com seu Estatuto Social, tem por finalidade, promover o desenvolvimento social e econômico dos viticultores cooperativados e colaboradores, dentre elas contratar parcerias.

cumprimento de tais finalidades, a entidade veio a contratar a cooperativa de trabalho UNIMED NORDESTE RS SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 87.827.689/0001-00, com a qual mantém parceria para atendimento de seus colaboradores e associados, bem como seus dependentes.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 22/05/2011, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 23/05/2011.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 336 a 357, onde alega em síntese?

*1) sobrestamento do processo administrativo fiscal: tendo em vista que existem relevantes discussões tributárias ocorrendo simultaneamente no âmbito administrativo e no âmbito judicial, mormente aquelas relativas a teses jurídicas em nível nacional, a legislação de regência determina o sobrestamento do processo administrativo fiscal sempre em que se estiver aguardando manifestação final pelos tribunais superiores, em sede de repercussão geral ou representativo de controvérsia (Portaria 01/2012 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que incluiu o parágrafo único ao artigo 62 do regimento interno do mencionado órgão julgador).*

*2) Do debate ao redor da inconstitucionalidade da exação em exame. Repercussão geral admitida pelo STF. Vinculação no âmbito administrativo: sempre que a aferição de constitucionalidade de uma cobrança tributária estiver admitida em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, o argumento terá, evidentemente, espaço no âmbito administrativo. Apresenta diversos argumentos acerca da inconstitucionalidade da contribuição em exame, para concluir que é indevida a cobrança da contribuição previdenciária nos termos do artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, de modo que a autuação deve ser julgada improcedente.*

*3) Plano de Saúde da Unimed Contratado por Cooperativa - Relação entre Cooperativas Art. 79 da Lei nº 5.764/91 - Ato Cooperativo Configurado - Isenção Legal - Inaplicabilidade do*

*Artigo 22, IV, da Lei 8.212/91: A autuada é uma sociedade cooperativa, constituída na forma da Lei n.º. 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Ao iniciar efetivamente as atividades no âmbito das sociedades cooperativas, cumprindo exatamente aquilo que está previsto no objeto social da sociedade, os associados praticam o denominado ato cooperativo nos termos do art. 79 da lei cooperativista. Assim, quando de um lado, tem-se a cooperativa de trabalho médico prestando serviços próprios ao seu objeto social, e de outro, a cooperativa impugnada, tomando serviços em prol da assistência de seus associados, conforme os preceitos cooperativistas previstos no art. 4º, inciso X, da Lei 5.764/71, resta configurada a mais cristalina expressão do ciclo operacional desse tipo societário: o ato cooperativo, que não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (parágrafo único do art. 79 da Lei n.º. 5.764/71). Assim, por se tratar, indiscutivelmente, de "ato cooperativo", descabe a cobrança de contribuição previdenciária, conforme posição da Corte Superior.*

*4) Erro da base de cálculo - incorreta classificação das faturas: a fiscalização entendeu que as faturas analisadas estão discriminadas, de modo que a redução da base de cálculo prevista no artigo 291, da então IN MPS/SRP n.º 03/2005 não poderia ser aproveitada. A hipótese de afastamento da regra de redução da base de cálculo é a discriminação específica de serviços e materiais, isto é, o detalhamento no campo médico.*

*5) Da aplicabilidade da multa - artigo 106 do CTN: a aplicação da multa deve ser corrigida em dois aspectos: o ajuste de base de cálculo desta autuação, conforme o tópico anterior, deverá refletir igualmente no cálculo da multa. Em segundo lugar, deve ser observado que não foi respeitado o artigo 106, II, c, do CTN. A autuação aplicou multa de 24% (vinte e quatro por cento) em relação à competência de novembro de 2008, o mesmo deve ocorrer em relação à competência anterior, ou seja, outubro de 2008. A aplicabilidade da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) pela falta de declaração em GFIP somente pode prevalecer a partir de dezembro de 2008, sob pena de violação ao princípio da pena menos gravosa. Além disto, em relação à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), da mesma forma, deve ser limitada ao valor global (moratória - punitiva) a dez salários mínimos, na esteira da melhor interpretação trazida pela Lei 11.941/2009.*

#### *Dos pedidos*

*Requer seja recebida a impugnação total e documentos tempestivamente apresentados, acolhidas as razões expostas e anulado o lançamento em questão, em face da isenção que gozam os atos cooperativos, ou, alternativamente, em face da ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência tributária em comento.*

*Sucessivamente, caso mantida a exigência fiscal, requer seja corrigida a base de cálculo para fins de cobrança da contribuição previdenciária, prevista no artigo 22, IV, da Lei 8.212/91, delimitando aquela corretamente informada nas*

*faturas (artigo 291, da IN/SRP 03/2005 - redução da base de cálculo ao patamar de 30% do valor total da fatura).*

*Quanto a este pedido, registra pedido de diligência, para que sejam apuradas quais faturas contêm eventual discriminação/descrição e quais não contêm, bem como apontar qual a natureza da discriminação/descrição, levando em conta o enunciado de exceção, previsto no artigo 291, da IN/SRP 03/2005.*

*Por fim, requer a aplicação da multa menos gravosa (24%) também à competência de outubro de 2008, nos termos da aplicada à competência de novembro de 2008.*

*Da mesma forma, que seja reduzida a multa da competência dezembro de 2008 para o limitador de 10 salários mínimos, em conformidade com a Lei 11.941/2009.*

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, fls. 404 a 417 destes autos:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.*

*Descabe a realização de diligência quando constarem do processo todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador para a solução do litígio.*

*DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL.*

*É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.*

*A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo. O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se na impugnação houver matéria distinta da constante do processo judicial.*

*MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENEFICA.*

*A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de multa, conforme legislação aplicável à matéria, observada aquela mais benéfica ao contribuinte.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO.*

*É devida por parte da empresa a contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) incidente sobre valor da Nota Fiscal ou Fatura de Prestação de Serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho.*

*SUJEITO PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO.*

*Considera-se empresa, para os efeitos da Lei nº 8.212/91, a cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade.*

*BASE DE CÁLCULO. ATO COOPERATIVO PRINCIPAL.*

*A base de cálculo da exigência obedece a previsão legal contida na legislação. Estando discriminados, na nota fiscal ou fatura da cooperativa da área da saúde, os valores dos serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou os materiais fornecidos, a contribuição deve ser calculada sobre o valor real dos serviços prestados.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 424 a , no corpo do processo 16045.000206/2010-33, tido pela fiscalização como AI Principal, onde alega:

1. Sobrestamento do processo administrativo fiscal: tendo em vista que existem relevantes discussões tributárias ocorrendo simultaneamente no âmbito administrativo e no âmbito judicial, mormente aquelas relativas a teses jurídicas em nível nacional, a legislação de regência determina o sobrestamento do processo administrativo fiscal sempre em que se estiver aguardando manifestação final pelos tribunais superiores, em sede de repercussão geral ou representativo de controvérsia (Portaria 01/2012 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que incluiu o parágrafo único ao artigo 62 do regimento interno do mencionado órgão julgador).
2. Sempre que a aferição de constitucionalidade de uma cobrança tributária estiver admitida em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, o argumento terá, evidentemente, espaço no âmbito administrativo. Apresenta diversos argumentos acerca da inconstitucionalidade da contribuição em exame, para concluir que é indevida a cobrança da contribuição previdenciária nos termos do artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, de modo que a autuação deve ser julgada improcedente.

3. Plano de Saúde da Unimed Contratado por Cooperativa - Relação entre Cooperativas Art. 79 da Lei nº 5.764/91 - Ato Cooperativo Configurado - Isenção Legal - Inaplicabilidade do Artigo 22, IV, da Lei 8.212/91: A autuada é uma sociedade cooperativa, constituída na forma da Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Ao iniciar efetivamente as atividades no âmbito das sociedades cooperativas, cumprindo exatamente aquilo que está previsto no objeto social da sociedade, os associados praticam o denominado ato cooperativo nos termos do art. 79 da lei cooperativista. Assim, quando de um lado, tem-se a cooperativa de trabalho médico prestando serviços próprios ao seu objeto social, e de outro, a cooperativa impugnada, tomando serviços em prol da assistência de seus associados, conforme os preceitos cooperativistas previstos no art. 4º, inciso X, da Lei 5.764/71, resta configurada a mais cristalina expressão do ciclo operacional desse tipo societário: o ato cooperativo, que não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (parágrafo único do art. 79 da Lei nº. 5.764/71). Assim, por se tratar, indiscutivelmente, de "ato cooperativo", descabe a cobrança de contribuição previdenciária, conforme posição da Corte Superior.
4. Caso seja mantida a cobrança tributária, incorreta classificação das faturas: a fiscalização entendeu que as faturas analisadas estão discriminadas, de modo que a redução da base de cálculo prevista no artigo 291, da então IN MPS/SRP nº 03/2005 não poderia ser aproveitada. A hipótese de afastamento da regra de redução da base de cálculo é a discriminação específica de serviços e materiais, isto é, o detalhamento no campo médico. Embora tenha destacado no acórdão recorrido a possibilidade de redução, a fiscalização não usa a referida redução da base de cálculo (30%) e tampouco adota o valor total da fatura. O auditor elege base totalmente estranha à legislação e faz isso motivada por uma informação que extraiu da fatura emitida pela UNIMED NORDESTE.
5. A aplicação da multa deve ser corrigida em dois aspectos: o ajuste de base de cálculo desta autuação, conforme o tópico anterior, deverá refletir igualmente no cálculo da multa. Em segundo lugar, deve ser observado que não foi respeitado o artigo 106, II, c, do CTN. A autuação aplicou multa de 24% (vinte e quatro por cento) em relação à competência de novembro de 2008, o mesmo deve ocorrer em relação à competência anterior, ou seja, outubro de 2008. A aplicabilidade da multa de 75% (setenta e cinco por cento) pela falta de declaração em GFIP somente pode prevalecer a partir de dezembro de 2008, sob pena de violação ao princípio da pena menos gravosa. Além disto, em relação à multa de 75% (setenta e cinco por cento), da mesma forma, deve ser limitada ao valor global (moratória - punitiva) a dez salários mínimos, na esteira da melhor interpretação trazida pela Lei 11.941/2009.
6. Face o exposto, requer o sobrestamento do feito ou alternativamente, seja provido o recurso em razão do tratamento diferenciado que gozam os atos cooperativos, ou sucessivamente, caso mantida a exigência fiscal, requer seja corrigida a base de cálculo para fins de cobrança da contribuição previdenciária, prevista no artigo 22, IV, da Lei 8.212/91, delimitando aquela corretamente informada nas faturas (artigo 291, da IN/SRP 03/2005 - redução da base de cálculo ao patamar de 30% do valor total da fatura).

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 126. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

**DAS PRELIMINARES AO MÉRITO****SUSPENSÃO DO PROCESSO ATÉ JULGAMENTO FINAL DE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**

Quanto a questão de sobrestamento até o julgamento definitivo da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI n. 2594/DF, afirma o recorrente que tem sido esse o procedimento adotado pelo Pretório Excelso, que tem atribuído efeito suspensivo aos recursos que questionam a constitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n. 8.212/199, como se pode verificar de decisões exaradas no bojo das Ações Cautelares AC n. 805- QO e n. 993-6 - QO. Contudo, entendo que razão não lhe assiste.

Adoto aqui posicionamento trazido pelo ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo em outro processo envolvendo a mesma matéria, onde deu-se seguimento ao julgamento da matéria relativa a contribuição sobre a contratação de cooperativa de trabalho., no seguintes termos:

Consultando as decisões nas referidas AC, verifico o STF deu provimento ao pedido das recorrentes para conferir efeito suspensivo aos Recursos Extraordinários manejados contra a exigência da contribuição incidente sobre as faturas emitidas por cooperativas de trabalho. Como se pode ver da ementa abaixo transcrita, não há o que se falar em sobrestamento de processos pelo Corte Constitucional em razão da referida ADI, a qual se encontra pendente de julgamento (conforme consulta a <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>, efetuada em 23/04/2011).

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MEDIDA CAUTELAR CONCEDIDA EM DECISÃO MONOCRÁTICA E POSTERIORMENTE REFERENDADA PELO ÓRGÃO COLEGIADO. POSSIBILIDADE DE NOVA APRECIÇÃO DA MEDIDA.*

*Nos termos da orientação predominante do Supremo Tribunal Federal, a ação cautelar destinada ao empréstimo de efeito suspensivo a recurso extraordinário é ato que se exaure em si mesmo, não demandando citação nem contestação.*



*Possibilidade de reavaliação da medida concedida ou indeferida, quando há modificação do quadro fático-jurídico que lhe servira de suporte.*

*MEDIDA CAUTELAR CONCEDIDA COM BASE EM DECISÃO TOMADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES.MANUTENÇÃO ATÉ JULGAMENTO DE MÉRITO DA CAUSA.*

*Ausentes novas razões relevantes ou modificação do quadro fático-jurídico, impõe-se a manutenção da medida cautelar concedida.*

*AÇÃO CAUTELAR 993-6 SÃO PAULO, Min. Relator JOAQUIM BARBOSA, DJe 20/10/2006).*

Vê-se que o Acórdão acima é válido apenas entre as partes litigantes naquele processo, apenas conferiu efeito suspensivo ao RE, não tratando de sobrestamento de processos.

Diante disso, pode-se afirmar que não existem motivos para que se proceda ao sobrestamento do julgamento, haja vista que inexistente na legislação processual tributária norma que preveja a suspensão dos processos em razão de pendência de julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade ou mesmo de Recurso Especial.

### **DO MÉRITO**

Em primeiro lugar o procedimento adotado pelo auditor na aplicação do presente auto-de-infração seguiu a legislação previdenciária, conforme fundamentação legal devidamente descrita não apenas no relatório fiscal, que detalha o lançamento, bem como todos os demais relatórios que compõem o auto em questão.

Importante destacar que as cooperativas em relação aos segurados que contrata, ou mesmo no caso de contratação de outras cooperativas, possui as mesmas obrigações que as empresas em geral, tendo em vista sua equiparação. Assim, não há que se falar em ato cooperativo propriamente dito

*Art. 12. Consideram-se:*

*I - empresa - a firma individual ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; e*

*II - empregador doméstico - aquele que admite a seu serviço, mediante remuneração, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.*

*Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos deste Regulamento: (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265/99)*

*I - o contribuinte individual, em relação a segurado que lhe presta serviço; (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265/99)*

**II - a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, inclusive a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras;**

*III - o operador portuário e o órgão gestor de mão-de-obra de que trata a Lei nº 8.630, de 1993; e*

*IV - o proprietário ou dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe presta serviço.*

Assim, irrelevantes os argumentos de que em sendo cooperativa, seria ilegítima para fazer parte do polo passivo da obrigação em questão, considerando que agiria como mera intermediária na contratação.

A lei 8212/91, que descreve as regras de custeio de contribuições previdenciárias, é expressa ao determinar a incidência da contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, sobre faturas/notas fiscais que, como no caso vertente, se refiram a prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho na área de saúde, como é caso da UNIMED:

*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. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Foi identificado pelo auditor fiscal o registro contábil de pagamento de faturas a cooperativas de trabalho, no caso a UNIMED, surgindo, neste caso, o fato gerador da contribuição sobre a contratação de cooperativas. O argumento de que era mera intermediária na contratação da cooperativa, não a desincumbi de proceder ao recolhimento da contribuição devida face restar descrito pelo auditor ser a COOPERATIVA VINÍCOLA AURORA a contratante da cooperativa, mesmo que no intuito de que esta prestasse serviços a seus associados.

Da mesma forma, não existiria respaldo para o argumento que a UNIMED não forneceria os serviços de seus cooperados diretamente, caracterizando apenas contratação de plano de saúde. O objetivo da constituição de uma cooperativa nada mais é por definição legal, do que a prestação de serviços em nome dos seus cooperados sem finalidade lucrativa. Assim, a UNIMED – Cooperativa Médica, trabalha em nome de seus cooperados prestando serviços na área médica, porém os serviços inclui a prestação de mão de obra (sobre o qual há incidência) e fornecimento de outros procedimentos. Contudo, o legislador, já vislumbrando dita possibilidade, determinou uma base de cálculo diferenciada, conforme descrito no lançamento em tela.

Apenas, para reforçar a caracterização de prestação de serviços enquanto cooperativa de trabalho, valho-me ainda, de informação descrita no sítio [http://www.unimed.com.br/pct/index.jsp?cd\\_canal=58672&cd\\_secao=58671](http://www.unimed.com.br/pct/index.jsp?cd_canal=58672&cd_secao=58671), que descreve que atualmente o Sistema Unimed tem 32% de participação no mercado nacional de planos de saúde, atendendo 15,1 milhões de clientes. São 377 cooperativas médicas com abrangência em 74,9% do território nacional, nas quais 106 mil médicos cooperados desenvolvem suas atividades.

À fl. 427, o próprio recorrente transcreve o art. 79 da lei cooperativista o ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas para consecução dos seus objetivos sociais, porém não vislumbro que esse dispositivo se aplica ao caso concreto. Observa-se a a UNIMED, enquanto cooperativa de trabalho médico, enquanto a recorrente é cooperativa com finalidade diversa, conforme descrito no art. 5 de seu estatuto. Assim, quando contratou a UNIMED agiu como as empresas privadas em geral. Conforme dito acima, a cooperativa equipara-se as empresas em geral em relação aos deveres e exigências diante dos trabalhadores e serviços que contrata, assim, a exigência da contribuição observou a legislação em vigor.

*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.*

Observa-se que a cooperativa é conceituada como uma sociedade de pessoas sem fins lucrativos, constituída com a finalidade de prestar serviços a seus associados na forma estabelecida pela Lei nº 5.764/71. A cooperativa de trabalho é uma das espécies de cooperativas previstas na legislação e tem como objetivo intermediar as relações entre seus associados e terceiros contratantes. No caso a Cooperativa AURORA nada mais é do que mera contratante.

Trata-se, portanto, de mera agenciadora das atividades dos cooperados, não produzindo bens ou serviços próprios. Por não se tratar de trabalho subordinado, não se estabelece vínculo empregatício entre a cooperativa e seus cooperados, mantendo, esses últimos, a qualidade de contribuintes individuais (parágrafo único do artigo 284 da Instrução Normativa SRP nº 003/05).

Portanto, a contribuição em tela incide sobre a contratação de serviços prestados por pessoas físicas, sendo este apenas intermediado pela cooperativa de trabalho. E a remuneração do segurado contribuinte individual filiado à cooperativa de trabalho decorre da prestação de serviços por intermédio da cooperativa às pessoas físicas ou jurídicas (artigo 285 da IN SRP nº 003/05). Ou seja, a nota fiscal ou fatura emitida pela cooperativa encontra-se diretamente relacionada à remuneração do cooperado e por esse motivo, foi utilizada como base para cálculo da contribuição em tela.

Assim, ao contratar e registrar contabilmente os pagamentos a cooperativa, passou o recorrente a ser sujeito passivo da obrigação que ora se lança.

### **BASE DE CÁLCULO**

Quanto a base de cálculo empregada, data vênua o arrazoado trazido pelo recorrente, entendo que a base de cálculo empregada não fere o princípio da legalidade. A legislação previdenciária, definiu a alíquota a ser aplicada, bem como a base de cálculo no caso de contratação de cooperativas, que nada mais é do que o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, ou o valor da mão de obra quando haja discriminação da mesma.



emissor das notas fiscais, no caso a UNIMED. As notas fiscais foram emitidas em nome recorrente e consta do anexo III dos autos, inclusive com a indicação do ACP em algumas delas.

Assim, verifica-se que a situação fática se subsume a legislação colacionada, posto que estão presentes os requisitos necessários para a perfeita identificação do fato gerador e do sujeito passivo responsável pelo crédito tributário, que no caso concreto é a Cooperativa Vinícola Aurora.

Normalmente na contratação de cooperativas, a base de cálculo a ser considerada para fins de incidência da contribuição previdenciária é aquela destacada na nota como "ACP - Atos Cooperativos Principais", que correspondem, como aqueles relativos à remuneração dos serviços médicos. Observa-se o que descreveu o auditor em seu relatório:

*Ressalte-se que a contribuição devida pela empresa contratante de serviços de cooperativa de trabalho, ou por outra, de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, só tomará por base determinado percentual do valor bruto da fatura emitida pela contratada – trinta por cento nos contratos de grande risco, como destacado pela própria UNIMED NORDESTE RS nas faturas em que cobradas mensalidades dos diferentes planos de saúde contratados – se os serviços prestados pelos cooperados e aqueles prestados por demais pessoas físicas ou jurídicas e materiais fornecidos não estiverem discriminados, ao contrário do que se pode observar na contratação da referida cooperativa pela ora autuada.*

*10. Importa notar ainda que a base de cálculo destacada pela UNIMED NORDESTE RS na faturas, para fins de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRF, equivale ao valor do Ato Cooperativo Principal – ACP, não devendo ser outra a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

Assim sendo, nas NF em que não estão definidos os serviços propriamente (ACP), aplica-se o percentual de 30% do valor bruto da fatura, sendo que tal redutor do valor da nota apenas se aplica nos casos em que não haja discriminação dos valores relativos a serviços médicos e daqueles que se destinam a custear outros procedimentos e materiais. Isto posto, não há reparo a ser feito na decisão que determinou a procedência do lançamento.

#### DAS INCONSTITUCIONALIDADES APONTADAS E DA POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA

Quanto a possibilidade de órgãos administrativos manifestarem-se acerca da constitucionalidade de lei discordo do posicionamento adotado pelo recorrente, assim como o fiz em relação ao pedido de sobrestamento.

Nesse sentido, no que tange a arguição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre o recolhimento de contribuições pautada na lei nº 9.876/1999 institui contribuição (nova) não prevista no texto constitucional., determinando a exigência de contribuições sobre a faturas de cooperativas de trabalho, frise-se que, assim ,como já defendido pela autoridade julgadora, entendo que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja

constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as regras previstas na Lei n° 8.212/1991.

Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis contribuições sobre as faturas emitidas pela contratação de Cooperativas de Trabalho médico. Entendo assim, que externado pelo próprio recorrente, que a Constituição da República é clara ao definir as competências para apreciar questionamentos de constitucionalidade, seja por via de controle abstrato (concentrado), seja em via de controle concreto (difuso). É clara também a Carta Magna em reservar apenas aos órgãos do Poder Judiciário a competência para declarar a constitucionalidade ou não de atos normativos. Assim sendo, a esfera administrativa não é o foro adequado para discussões acerca da constitucionalidade das leis e dos atos normativos, estando tal vedação atualmente prevista no Decreto n° 70.235/1972, que trata do processo administrativo fiscal, em seu art. 26-A, incluído pela Medida Provisória n° 449/2008, e posterior lei 11.941/2009, in verbis:

*"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. "*

*§ 6o 0 disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n°11.941, de 2009)*

*I — que \_Id tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei n°11.941, de 2009)*

*II— que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n°11.941, de 2009)*

*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; (Incluído pela Lei n°11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n° 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n°11.941, de 2009)*

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n° 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

*Cumpre ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de*

*uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*

*A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

#### *SÚMULA N. 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

#### **APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA**

Com relação da interpretação em relação a aplicação dos dispositivos da MP 449/2008, convertida na lei 11.941 em relação a competência 10/2008, entendo que os argumentos do recorrente não merecem prosperar. Filio-me a tese adotado pelo auditor fiscal e ratificada pelo julgador de primeira instância.

No que tange ao cálculo da multa, face à edição da MP 449/08, convertida em lei 11.941, a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“Art. 32A.*

*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:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*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.*

*§ 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.*

*§ 2o Observado o disposto no § 3o deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

*“Art. 35-A.*

*Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado (75%). As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso conforme descrito no relatório fiscal, para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática, multa moratória, com a aplicação de multa pela não informação em GFIP, e da sistemática descrita na nova legislação. Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados acima. Em relação as competências anteriores a edição da referida MP (04/12/2008) e considerando que o art. 106 que, inciso II, “c - do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) dispõe que - tratando-se de



ato não definitivamente julgado a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, efetuamos o demonstrativo da multa entre as penalidades da legislação posterior e anterior a MP 449/2008 para a aplicação da mais benéfica, conforme Anexo único e resumo abaixo.

Ou seja, para efeitos da apuração da situação mais favorável, observou o auditor fiscal notificante:

1. Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
2. Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Pelo exposto, foi correta a aplicação do presente auto de infração pelo órgão previdenciário nos termos em que se encontra.

### **CONCLUSÃO:**

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso para REJEITAR a preliminar de sobrestamento e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.