



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 11080.725115/2013-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-010.895 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS DA UNIMED PORTO ALEGRE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DECISÃO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) N° 598.838/SP. INCONSTITUCIONALIDADE.

A decisão definitiva de mérito no RE n° 598.838/SP, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, declarando a inconstitucionalidade da contribuição da empresa prevista no inciso IV do art. 22 da Lei n° 8.212, de 1991 sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, relativamente a serviços que lhe sejam prestados por cooperadores, por intermédio de cooperativas de trabalho, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de fls. 481/493 proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a qual julgou improcedente a impugnação decorrente da falta de recolhimento de contribuições previdenciárias.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Da autuação

O presente processo foi identificado no sistema COMPROT pelo número 11080.725115/2013-15, e refere-se aos autos de infração identificados pelos DEBCAD 51.040.066-3 (destinado à cobrança da contribuição de 15% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho), no valor de R\$ 106.707,23, e respectivos acréscimos legais; e DEBCAD 51.040.067-1 (auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento legal 78), no valor de R\$ 12.000,00.

2. O relatório fiscal foi juntado às fls. 14/19 dos autos.

3. Durante a ação fiscal a Auditoria constatou que a empresa autuada não informa em GFIP os valores pagos a cooperativas de trabalho, e não recolhe a contribuição previdenciária incidente sobre tais pagamentos.

4. O fato gerador das contribuições devidas são os serviços remunerados prestados à Autuada por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho na área de saúde.

5. Foram examinados os seguintes contratos:

- Contrato de Assistência à Saúde, UNIPART – Coletivo por Adesão – Termo nº 8047;
- Contrato UNIMAX-Coletivo por Adesão, Assistência à Saúde – Ambulatorial e Hospitalar com co-participação – Termo 8046;
- Contrato de Assistência à Saúde – Plano Coletivo por Adesão – Plano UNIPART – Termo nº 8426;
- Contrato de Assistência à Saúde com co-participação, Contrato Coletivo por Adesão, Ambulatorial e Hospitalar – Termo nº 883, Contrato 8167/1612.

5.1. Acorde o subitem 7.5 do relatório fiscal, a empresa informou que os termos nº 24255/24256/24257/24172/24173/24174 que são representados pelos contratos termos 883 e 8426.

6. A Auditoria Fiscal demonstrou em seu relatório como foi obtida a base de cálculo das contribuições devidas, tendo elaborado as seguintes planilhas:

- Planilha 1 – Relação de Notas Fiscais da Unimed (fls. 347/351 e 352/356 e 357/361);
- Planilha 2 – Resumo da Base de Cálculo Cooperativas de Trabalho (fl. 362);
- Planilha 3 – Dados e valores informados em GFIP (fl. 363).

7. Foi lavrado auto de infração com fundamento legal 78, por ter a Autuada informado incorretamente nas GFIP os campos “CNAE” e “CNAE Preponderante”, nas competências 01/2009 a 12/2010. Esclarece a Auditoria que a Autuada informou o código 9420100 – ATIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES SINDICAIS.

7.1. Esclarece a Auditoria que, o código 9420100 compreende as atividades das entidades sindicais e associações de trabalhadores assalariados ou profissionais centradas principalmente na representação e defesa de seus interesses trabalhistas.

7.2. Aduz a Auditoria que, a Autuada é uma agremiação cultural, desportiva e recreativa, tendo por objetivo promover a melhoria de qualidade de vida de seus associados e respectivos dependentes, por meio de várias formas de apoio e da administração coletiva dos recursos próprios da Entidade e dos que a ela forem destinadas, devendo ser corretamente enquadrada na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE sob o número 9499500 – atividades associativas não especificadas anteriormente.

7.3. Esclarece a Auditoria que a multa para esse tipo de infração corresponde a R\$ 20,00 para cada grupo de até dez informações incorretas ou omitidas na GFIP entregue. Esclarece ainda a Auditoria que o valor mínimo da multa é de R\$ 500,00 por competência, e, como o número de competências com incorreções na GFIP é de 24 competências, a totalidade das multas aplicadas corresponde a R\$ 12.000,00.

## Da Impugnação

Devidamente intimado apresentou impugnação, conforme consta do relatório extraído da decisão recorrida:

Da impugnação

8. Intimado em 17/06/2013, conforme é possível constatar nas fls. 3 e 11, o Contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 370/386, e de fls. 427/435, protocoladas em 17/07/2013, conforme consta nas fls. 370 e 427.

9. Às fls. 370/386, alega a Impugnante que a contribuição objeto da NFLD é inconstitucional por violação aos artigos 154, inciso I e 195, inciso I, e parágrafo 4º da Constituição Federal.

10. A base de cálculo adotada pela Fiscalização em alguns lançamentos está em desconformidade com a base de cálculo apontada pela própria cooperativa (Unimed Porto Alegre) na nota fiscal de serviços, bem como em contrariedade ao que dispõe o artigo 291, I, “a”, da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

10.1. Argumenta a Impugnante que nas notas fiscais emitidas pela Unimed Porto Alegre contra a Autuada, é destacado o valor da base de cálculo da contribuição de que trata o artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991. A base de cálculo fixada pela cooperativa corresponde exatamente ao percentual de 30% do valor bruto da cobrança, conforme determina o artigo 291, inciso I, alínea “a”, da Instrução Normativa SRP 03, de 14 de julho de 2005.

Contesta a Impugnante a base de cálculo utilizada pela Fiscalização, a qual foi obtida através de outros critérios (valor dos serviços médicos prestados).

10.2. Assevera a Autuada que pela natureza do contrato firmado com a Unimed Porto Alegre, não possui a cooperativa condições de estimar o valor que corresponde precisamente ao serviço médico prestado. Aduz a Autuada (fls. 383/384):

4. Com efeito, da leitura do contrato confrontada com a verificação das Notas Fiscais emitidas, extrai-se duas importantes conclusões: (a) não há determinação do valor dos serviços médicos, mas uma mera estimativa, feita por força de um cálculo atuarial; b) o valor total da fatura está dividido entre o ato principal e ato auxiliar, não existindo qualquer rubrica que destaque valores que remuneram os custos operacionais da Unimed com a administração do plano de saúde.

5. Conseqüência direta das conclusões acima, por sua vez, é a de que a base de cálculo da contribuição não poderia ser outra senão a de 30% da fatura, já que não está discriminado o que corresponde exatamente aos serviços médicos.

Hipótese diversa resultaria na situação à Unimed – cooperativa de milhares de médicos e clientes – não caberia qualquer centavo daquilo que é cobrado pelos planos de saúde que explora, situação absolutamente inverossímil!

11. Acompanham a impugnação: procuração (fl. 387); cópia de ata de assembléia geral ordinária (fl. 389); cópia do Estatuto Social (fls. 391/421); identificação do procurador da Autuada (fl. 423).

12. Às fls. 427/435, a Autuada argumenta que teve prejudicado o pleno exercício de seu direito de defesa, pois o Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, com fundamento legal 78 – AI CFL 78, não teria sido devidamente motivado.

12.1. Protesta que o referido vício no AI CFL 78 decorreu de erro cometido pela Auditoria, a qual teria indicado “CNAE” impróprio para a substituição daquele que

classificou como erradamente empregado pela empresa (foi atribuído à empresa o preenchimento incorreto dos campos “CNAE” e “CNAE preponderante”).

13. Assevera a Impugnante que tem por objeto social promover a qualidade de vida de seus associados e respectivos dependentes, sendo, pois, correta a sua classificação no CNAE informado nas GFIP, correspondente a “atividades de organizações sindicais”. Em razão de seu objeto social (promoção da qualidade de vida de seus associados), a Autuada faz a representação de seus associados perante o empregador, visando os interesses daquele.

14. Argumenta a Impugnante que a aplicação da multa com valor mínimo de R\$ 500,00 por competência é claramente desproporcional, não guardando qualquer relação de proporcionalidade entre a suposta falta cometida pelo contribuinte e a sanção aplicada.

Nesse contexto, a sanção que atinge valores significativos que envolvam direitos patrimoniais dos contribuintes, mesmo que indiretamente, são dotadas do efeito confiscatório repellido pela Carta Máxima de 1988.

15. Acompanham a impugnação: cópia de procuração (fl. 436); cópia de ata de assembléia geral ordinária (fl. 438); cópia do estatuto social (fls. 440/470); identificação do procurador da Autuada (fl. 472).

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fls. 481/482):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Contribuição de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura.

Deve a empresa contratante recolher a contribuição de 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.

Apuração da base de cálculo nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado.

Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo.

Em se tratando de contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, a base de cálculo não poderá ser inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura.

A apuração da base de cálculo mediante a aplicação da alíquota de trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura, não será cabível quando os serviços prestados pelos cooperados estiverem discriminados nas notas fiscais ou faturas.

Havendo discriminação, na nota fiscal ou fatura, dos valores dos serviços prestados pelos cooperados (serviços médicos), essa deverá ser a base de cálculo das contribuições, ainda que superior a 30% sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas.

Alegação de inconstitucionalidade dos diplomas legais que fundamentam a cobrança dos créditos fiscais. Descabimento da alegação na instância administrativa.

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas.

Constitui infração apresentar a empresa a GFIP com informações incorretas ou omissas.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão, a empresa apresentou recurso voluntário (fls. 503/518) em que alegou em apertada síntese: (a) Preliminarmente: a possibilidade de exame de matéria constitucional pelos órgãos administrativos de julgamento; inconstitucionalidade material do art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91; (b) Da incidência da contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho expressa violação ao art. 195, I, a, da Constituição Federal; (c) da inconstitucionalidade formal do art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91. Alteração de matéria reservada à lei complementar por lei ordinária. Violação ao art. 146, III, a, art. 154, I e ao art. 195, § 4º, da Constituição Federal; (d) da necessidade de aplicação de decisão do Supremo Tribunal Federal sob o rito do artigo 543-C.

O presente processo foi distribuído a este relator em sessão pública.

Em síntese, é o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

### **Recurso Voluntário**

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço em parte e passo a apreciá-lo.

### **Inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária lançada sobre os valores pagos a cooperativa de trabalho**

Para o deslinde do presente feito, apesar das diversas alegações, apresentadas em seu recurso, de forma bem resumida, será analisada a questão da inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre valores pagos a cooperativa de trabalho.

Conforme consta dos autos, parte do presente lançamento decorreu, em última análise, da falta de pagamento de contribuição previdenciária decorrente de prestação de serviços de cooperativas de médicas. Esta questão já foi objeto de apreciação pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, nos autos do ao decidir sobre o RE n. 595.838, declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, o qual foi utilizado para ensejar o lançamento.

Na sessão realizada no dia 23/4/2014, o plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, reconheceu a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescentado pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999. Transcrevo a ementa:

**Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.**

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.
2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico "contribuinte" da contribuição.
3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.
4. O art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154,1, da Constituição.

**5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99.**

(grifei)

Em 18/12/2014, ao apreciar os embargos de declaração interpostos pela União este RE n.º 595.838/SP, a Corte rejeitou o pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Por fim, o RE n.º 595.838/SP transitou em julgado em 9/3/2015.

Diante desse contexto fático, o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, assim estabelece:

Art. 62 (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento de ofício foi considerado em descompasso com o texto constitucional, em decisão definitiva de mérito proferida pelo STF, na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, devendo o entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

Logo, afastado o fundamento jurídico que sustenta a autuação, assiste razão à recorrente, devendo ser declarada a improcedência do crédito tributário.

Merece destaque o fato de que, quanto à multa imposta e referente ao DEBCAD 51.040.067-1, não houve questionamento tanto em sede de impugnação, quanto em sede de recurso voluntário, de modo que não se analisa esta questão e portanto.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe provimento para excluir a incidência da contribuição previdenciária lançada sobre valores pagos por serviços tomados de cooperativa de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya