



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

Processo nº 11080.727742/2011-11
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-002.348 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SINDICATO DOS ASSALARIADOS ATIVOS, APOSENTADOS E PENSIONISTAS NAS EMPRESAS GERADORAS OU TRANSMISSORAS OU DISTRIBUIDORAS OU AFINS DE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL E ASSISTIDOS POR FUNDAÇÕES DE SEGURIDADE PRIVADA ORIGINADAS NO SETOR ELÉTRICO - SENERGISUL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - COOPERATIVAS DE TRABALHO - CONTRATANTE - CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, IV, lei 8.212/1991. Desta forma, há a responsabilidade da empresa relativas a serviços prestados à contratante, por cooperados e por intermédio de cooperativa de trabalho.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991

(que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, 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, impõe-se 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 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que, em relação ao AIOP nº 37.338.060-7, se recalcule o valor da multa de mora até a competência 11/2008, inclusive, de acordo com o disciplinado no art. 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Freitas Souza Costa, Marcelo Magalhães Peixoto e Jhonatas Ribeiro da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente – SINDICATO DOS ASSALARIADOS ATIVOS, APOSENTADOS E PENSIONISTAS NAS EMPRESAS GERADORAS OU TRANSMISSORAS OU DISTRIBUIDORAS OU AFINS DE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL E ASSISTIDOS POR FUNDAÇÕES DE SEGURIDADE PRIVADA ORIGINADAS NO SETOR ELÉTRICO - SENERGISUL - contra Acórdão nº 10-37.151 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigações principais, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.338.060-7, com valor inicial de R\$ 6.852.751,87; e AIOP nº. 37.338.061-5, com valor inicial de R\$ 3.418,18.

O crédito previdenciário se refere à:

a) AIOP nº 37.338.060-7, referente às contribuições da empresa incidentes sobre os valores pagos a empregados e contribuintes individuais e sobre os valores dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho RAT, incidente sobre as remunerações dos segurados empregados, competências 01/2007 a 12/2008, no valor de R\$ 6.852.751,87;

b) AIOP nº 37.338.061-5, referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, ao Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária INCRA e ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação FNDE (Salário-Educação), incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados, competências 08/2007 a 12/2008, no valor de R\$ 3.418,18.

Conforme o Relatório Fiscal, tem-se **os fatos geradores:**

5.1 Pagamento de salário a empregados

5.1.2.1 *Os salários pagos na competência 08/2007 aos empregados das filiais 0047-76 e 0048-57 não foram declarados em GFIP e não houve recolhimento de contribuição previdenciária. Os valores estão lançados no levantamento FP - FOLHA DE PAGAMENTO e estão demonstrados na planilha "Empregados não declarados em GFIP".*

5.1.2.2 (...) *as atividades de organizações sindicais enquadram-se no CNAE FISCAL 94.20-1-00, cuja alíquota GILRAT passou a ser de 3 % a partir da competência 06/2007. A entidade declarou em GFIP alíquota menor do que a devida, tendo declarado alíquota de 1 % em todo o período fiscalizado, exceto nas GFIPs da filial 0009-40, nas competências 11/2008 e*

12/2008, em que declarou a alíquota de 2%, conforme demonstrado na planilha "Demonstrativo da de diferença de contribuição devida para o custeio do seguro acidente do trabalho", tendo declarado contribuições a menor. Os valores lançados nos levantamentos AS, SA1 e SA2- SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO.

5.2 Caracterização de segurado empregado

5.2.1 Nas folhas de pagamento verificamos o pagamento de remuneração ao segurado HEITOR SILVEIRO DE S ALMEIDA em todo o período fiscalizado. Nas folhas de pagamento dos empregados e nas GFIPs o mesmo consta no período de 01/2007 a 11/2011 (admissão 05/12/1997 e demissão em 01/11/2007). No período de 12/2007 a 12/2008 o segurado consta nas folhas de pagamento como contribuinte individual, sem informação de remuneração na GFIP.

5.2.2. A análise da situação demonstra que embora formalmente tenha havido a rescisão de contrato de trabalho, de fato o segurado permanece executando as mesmas atividades até hoje, com pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, na função de Contador, tendo sido o encarregado de prestar as informações durante essa ação fiscal.

5.2.3 Por isso, descaracterizamos o segurado como contribuinte individual caracterizando-o como segurado empregado, tendo em vista que na verdade enquadra-se no artigo 12, I, a, Lei 8.212/1991.

5.2.4 As remunerações pagas ao segurado empregado são fato gerador de contribuições previdenciárias e sociais. Os valores estão lançados nos levantamentos CE e CE2 - CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADO e estão demonstradas na planilha "empregados não declarados em GFIP".

5.3 Pagamento de remunerações a contribuintes individuais

5.3.2 A entidade efetuou pagamento de honorários de médicos e dentistas, como também efetuou pagamento de remunerações a outros contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

5.3.3.1 Somente parte dos honorários pagos foram declarados em GFIP, conforme planilha "remunerações de contribuintes individuais não declaradas em GFIP". Os honorários não declarados constam na folha de pagamentos da filial 0009-40 e estão lançados nos levantamentos HO e HO2 - HONORÁRIOS.

5.3.3.2 As remunerações pagas a outros contribuintes individuais constam na folha de pagamentos da matriz e estão demonstradas na planilha acima e não foram declaradas em GFIP. Os valores estão lançados nos levantamentos CI e CI2 - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

5.4 Pagamento de serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho

5.4.1 É fato gerador de contribuição previdenciária os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de

trabalho, cuja contribuição é de 15%, conforme disposto no art. 22, IV, Lei 8.212/1991.

5.4.2 A entidade contratou serviços de diversas cooperativas de trabalho na área de saúde, cujos valores estão demonstrados na planilha "Pagamentos à Cooperativa de Trabalho".

5.4.3 Os pagamentos efetuados às cooperativas não foram declarados em GFIPs e não houve recolhimento da contribuição previdenciária devida. Os valores estão lançados nos levantamentos CO e CO2 - COOPERATIVAS DE TRABALHO.

Quanto à aplicação dos acréscimos moratórios, a fiscalização realizou um comparativo de multas visando a aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte, considerando-se a Lei 11.941/2009, de forma que aplicou a legislação vigente à época dos fatos geradores.

A Recorrente teve ciência dos AIOPs em 30.08.2011, conforme capa dos AIOPs.

O período objeto do auto de infração, conforme o Relatório Discriminativo do Débito - DD, é de 01/2007 a 12/2008.

Observa-se que, em relação ao AIOP nº 37.338.061-5, o contribuinte não apresentou Impugnação o que motivou o desmembramento deste AIOP para o processo 11080.729463/2011-91, conforme informação do Serviço de Acompanhamento e Controle Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre - RS, às fl. 584.

A Recorrente apresentou Impugnação tempestiva para o AIOP nº 37.338.060-7, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

A empresa afirma, inicialmente, que a contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.876/99, não pode ser exigida, na medida em que o Sindicato não se enquadra como sujeito passivo da contribuição. Nenhum serviço lhe é prestado por cooperados, muito menos através de cooperativa de trabalho, na forma prevista na legislação que trata da exação.

Acrescenta que, no caso em tela, por se tratar de situação que envolve uma cooperativa de profissionais liberais, mais especificamente de médicos, com o impugnante, que tão somente operacionaliza o plano de saúde, sem qualquer intermediação entre paciente e o serviço médico-hospitalar, falta, pois, à hipótese de incidência da exação o atendimento a um de seus requisitos fundamentais, qual seja, o aspecto material.

Prossegue afirmando que o sindicato impugnante é um mero intermediário que disponibiliza aos seus associados a utilização dos serviços médico-hospitalares em face do contrato firmado com a cooperativa à qual estão ligados os profissionais cooperados; não há acerto entre estes e o impugnante, mas sim em relação aos médicos cooperados e os associados deste que são os tomadores do serviço.

Em se tratando de cooperativas de profissionais liberais da classe médica, como é o caso presente, a relação é sempre pessoal médico/paciente e essa situação não é alterada pelo fato de a contratação da cooperativa dar-se por intermédio de uma pessoa jurídica. Quem usufrui dos serviços dos associados cooperados são os terceiros previamente indicados pela pessoa jurídica contratante, prestação alguma é dirigida ao impugnante.

Aduz que o artigo 22 da Lei nº 8.212/91, em seu inciso IV, é claro ao dispor que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, é devida quando um cooperado pessoa física presta serviço à empresa sujeito passivo e pessoa jurídica – por intermédio de uma cooperativa de trabalho.

Assim sendo, entende que não cabe ao operacionalizador dos planos de saúde, como é o caso do impugnante, recolher a contribuição previdenciária, cujo ônus, por previsão constitucional e infraconstitucional, é de empresa, ou entidade a ela equiparada, que recebe a prestação do serviço de profissional cooperado, através de cooperativa de trabalho.

Ressalta, ainda, que se a lei não determina o pagamento pela empresa operadora do plano de saúde da contribuição previdenciária, não poderá o executivo, por analogia, estender o disposto no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, sob pena de afrontar diretamente a legislação ordinária e a própria Constituição Federal.

A autoridade administrativa não é livre na escolha dos sujeitos passivos, ela é obrigada a escolher somente aquela pessoa que realmente corresponda às exigências do aspecto pessoal das hipóteses de incidência, tal como determinada, em seus contornos essenciais pelo próprio texto constitucional, qual seja, o realizador da operação tributária. Em o fazendo, acaba afrontado o artigo 150 da Constituição Federal.

Apresenta decisões judiciais no sentido de que as empresas que operacionalizam planos de saúde não são os sujeitos passivos da contribuição previdenciária ora questionada.

Também alega que a UNIMED não é uma cooperativa de trabalho, pois os médicos, profissionais liberais que são, executam seus serviços de forma individualizada, via de regra em seus consultórios particulares, fazendo uso de meios e fatores que lhe pertencem, bem como de métodos e formas próprios, mantendo a característica individual de prestação de serviço, razão pela qual essa cooperativa não pode ser qualificada como de trabalho, mas de prestação de serviços, o que, por si só, já afastaria a exigência da contribuição.

Salienta que as cooperativas de trabalho e as cooperativas de prestação de serviço, notadamente as cooperativas da área da saúde, não se confundem possuindo, cada uma, características próprias, de tal sorte que criada uma contribuição específica em

relação a uma delas a exação não pode atingir a outra, por falta de respaldo legal.

A exação é devida unicamente naquelas situações que envolvam os associados cooperados que, de forma coletiva, prestem serviços diretamente à empresa (pessoa jurídica) que tenha firmado o contrato com a cooperativa. Tal situação, de acordo com as razões apresentadas, não ocorre na relação entre a UNIMED e o SENERGISUL e seus associados.

Por todo o exposto, conclui que a contribuição previdenciária em comento, em sua regra-matriz de incidência, prevê situação que não alcança os pacientes, ou beneficiários, ou mesmo o Sindicato, alcançando unicamente o profissional da saúde cooperado, ou então a própria cooperativa que recebe o pagamento pela utilização dos serviços.

Ao final, requer a anulação da autuação, uma vez que ilegal o auto de infração relativo à contribuição prevista no artigo 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 10-37.151 - 7ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. SUJEITO PASSIVO. CONTRATANTE.

A empresa contratante é a responsável pelo recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre as faturas de serviços prestados por cooperados contratados através de cooperativa de trabalho.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação e manter o crédito tributário exigido no Auto de Infração Debcad nº 37.338.0607, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo,

conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Porto Alegre, 29 de fevereiro de 2012

Inconformada com a decisão de primeira instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação, em apertada síntese:

(i) Dos fatos

Conforme consta da narrativa dos fatos constantes da impugnação apresentada, o recorrente, na qualidade de operador de planos de saúde, desde 1997 vem firmando Contratos de Prestação de Serviços Médicos e Hospitalares por Custo Operacional com a UNIMED/RS - Federação das Cooperativas Médicas do Rio Grande do Sul Ltda (docs. anexos), a fim de que seus associados possam usufruir dos serviços médicos colocados à disposição por esta entidade.

Em 30/08/2011, o recorrente foi autuado ante o não recolhimento da contribuição social prevista no art. 195, I, "a" da CF/88 e instituída pela Lei nº 9.876/99, que incluiu o inciso IV ao artigo 22 da Lei 8.212/91, tributo este devido pelas empresas para custeio da Seguridade Social, incidente sobre as faturas dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Apresentada impugnação, foi aduzido que tal espécie tributária não poderia ser exigida do ora recorrente, na medida em que este não se enquadraria como sujeito passivo da contribuição, pois nenhum serviço lhe é prestado por cooperados, muito menos através de cooperativa de trabalho, na forma prevista na legislação que trata da exação, motivo pelo qual foi requerida a anulação do auto de infração então impugnado

(ii) Da sujeição passiva - não enquadramento do recorrente - OPERADOR DE PLANO DE SAÚDE.

A partir do regramento acima transcrito, se percebe que a decisão recorrida acabou por lhe dar uma equivocada interpretação, aumentando indevidamente seu alcance, ao considerar o recorrente como sujeito passivo do tributo, confundindo a relação contratual havida entre o recorrente e a UNIMED e a relação tributária prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, pouco importa o fato de o recorrente ser, PERANTE A UNIMED, responsável pelo adimplemento das obrigações estabelecidas no contrato, a exemplo do que acontece na situação inversa, UNIMED em face do Sindicato; a relação é contratual entre UNIMED e SENERGISUL, ora recorrente, e só.

O contrato não estabelece quem é o sujeito passivo do tributo, e nem poderia ser diferente, pois são relações distintas: uma é definida pelo contrato - entre os contratantes - e a outra - a tributária - é prevista na legislação competente, a qual deve ser observada para o deslinde das questões que a envolvam.

(...)

No caso em tela, o recorrente tão somente operacionaliza o plano de saúde, sem qualquer intermediação entre paciente e o serviço médico-hospitalar, faltando, pois, à hipótese de incidência da exação em debate o atendimento a um de seus requisitos fundamentais, qual seja, o aspecto material

Com efeito, o dispositivo que prevê a cobrança da contribuição é claro ao fixar que o sujeito passivo desta é aquele que faz uso dos serviços prestados por cooperados, através de cooperativa de trabalho:

*Na situação em apreço, na relação UNIMED e Sindicato, **os médicos cooperados não atendem o recorrente**, mas as pessoas físicas por este indicadas, que procuram os serviços daqueles, que os atendem sempre de forma pessoal, como é o normal em se tratando de uma relação médico/paciente; **os associados da UNIMED não prestam serviço ao recorrente, que apenas se apresenta como operacionalizador do plano de saúde e intermediador.***

*Em se tratando de cooperativas de profissionais liberais da classe médica, como é o caso presente, a relação é sempre pessoal - médico/paciente - e essa situação não é alterada pelo fato de a contratação da cooperativa dar-se por intermédio de uma pessoa jurídica. **Em outras palavras, quem usufrui dos serviços dos associados cooperados são os terceiros previamente indicados pela pessoa jurídica contratante.***

*O art. 22 da Lei nº 8.212/91, em seu inciso IV, é claro ao dispor que a contribuição é devida quando um cooperado - **pessoa física - presta serviço à empresa - sujeito passivo e pessoa jurídica** - por intermédio de uma cooperativa de trabalho, o que não acontece na presente situação.*

Salta aos olhos, pois, que não cabe ao operacionalizador dos planos de saúde - caso do recorrente - recolher a contribuição previdenciária, cujo ônus, é de empresa, ou entidade a ela equiparada, que recebe a prestação do serviço de profissional cooperado, através de cooperativa de trabalho.

(iii) A UNIMED não é uma cooperativa de trabalho

Por fim, calha referir de forma ligeira que as cooperativas de profissionais liberais, tais como aquelas ligadas à área da saúde - médicas, odontológicas, entre outras - não são cooperativas de trabalho, mas sim cooperativas de serviço, de tal sorte que a

previsão legal do aporte, claramente voltada às cooperativas de trabalho, não lhes alcançam.

Com efeito, as organizações cooperativadas de trabalho e as de prestação de serviço não se confundem, sendo a distinção reconhecida tanto no campo doutrinário, quanto no âmbito jurisprudencial.

*Segundo a doutrina nacional, a característica fundamental das cooperativas de trabalho é o fato de que esse pode ser executado por todos conjuntamente ou por grupos de alguns, isto é, **sempre de forma coletiva**. Nesse sentido Marcelo Mauad refere que "Jvb caso específico das cooperativas de trabalho, acrescente-se que a prestação de serviço pelos cooperados deve ser exercida coletivamente, por todos ou por grupos de alguns."**

*Tal situação não ocorre com as cooperativas de prestação de serviço - caso da UNIMED - que, em realidade, prescindem, na execução do trabalho, da coletividade, haja vista que cada sócio busca seu desenvolvimento pessoal, **servindo a cooperativa como mera agrupadora dos profissionais**.*

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação colhida aos autos a partir da data de ciência do Acórdão da decisão de primeira instância e a data de protocolo do Recurso Voluntário.

Observa-se que, **em relação ao AIOP nº 37.338.061-5, o contribuinte não apresentou Impugnação o que motivou o desmembramento deste AIOP para o processo 11080.729463/2011-91**, conforme informação do Serviço de Acompanhamento e Controle Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre - RS, às fl. 584.

Desta forma, **permanece apenas o AIOP nº 37.338.060-7 neste presente processo nº 11080.727742/2011-11.**

Outrossim, a Recorrente, da mesma forma que na Impugnação, apresenta as razões recursais somente em relação à contribuição previdenciária da empresa incidente sobre os valores dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho e se limita, basicamente, aos serviços prestados pela UNIMED.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(A) Da regularidade do lançamento.

Analisemos.

Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente – SINDICATO DOS ASSALARIADOS ATIVOS, APOSENTADOS E PENSIONISTAS NAS EMPRESAS GERADORAS OU TRANSMISSORAS OU DISTRIBUIDORAS OU AFINS DE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL E ASSISTIDOS POR FUNDAÇÕES DE SEGURIDADE PRIVADA ORIGINADAS NO SETOR ELÉTRICO - SENERGISUL -

contra Acórdão nº 10-37.151 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigações principais, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.338.060-7, com valor inicial de R\$ 6.852.751,87; e AIOP nº. 37.338.061-5, com valor inicial de R\$ 3.418,18.

O crédito previdenciário se refere à:

a) AIOP nº 37.338.060-7, referente às contribuições da empresa incidentes sobre os valores pagos a empregados e contribuintes individuais e sobre os valores dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho RAT, incidente sobre as remunerações dos segurados empregados, competências 01/2007 a 12/2008, no valor de R\$ 6.852.751,87;

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado o AIOP nº. 37.338.060-7 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a*

lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DD - Discriminativo Analítico do Débito (Este relatório lista, em suas páginas iniciais, todas as características que compõem o levantamento, que é um agrupamento de informações que servirão para apurar o débito de contribuição previdenciária existente. Na seqüência, discrimina, por estabelecimento, competência e levantamento, as bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas, os valores já recolhidos, confessados, autuados ou retidos, as deduções permitidas (salário-família, salário-maternidade e compensações), as diferenças existentes e o valor dos juros SELIC, da multa e do total cobrado);

c. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);

d. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);

e. REFISC – Relatório Fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se o AIOP nº. 37.338.060-7, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de

débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

DO MÉRITO

(ii) Da sujeição passiva - não enquadramento do recorrente - OPERADOR DE PLANO DE SAÚDE.

Analisemos.

Resumidamente, a Recorrente alega não há a responsabilidade da empresa relativas a serviços prestados à contratante, por cooperados e por intermédio de cooperativa de trabalho UNIMED:

Com efeito, pouco importa o fato de o recorrente ser, PERANTE A UNIMED, responsável pelo adimplemento das obrigações estabelecidas no contrato, a exemplo do que acontece na situação inversa, UNIMED em face do Sindicato; a relação é contratual entre UNIMED e SENERGISUL, ora recorrente, e só.

(...)

No caso em tela, o recorrente tão somente operacionaliza o plano de saúde, sem qualquer intermediação entre paciente e o serviço médico-hospitalar, faltando, pois, à hipótese de incidência da exação em debate o atendimento a um de seus requisitos fundamentais, qual seja, o aspecto material

Ora, conforme o já enfrentado em sede de decisão de primeira instância, às fls. 592, nos termos do contrato de assistência médica entre a Recorrente e a Federação das UNIMED do Rio Grande do Sul, anexado às fls. 180 a 187 e as faturas de serviço, às fls. 193 a 208, a Recorrente é a contratante dos serviços prestados pelos médicos cooperados da UNIMED:

"O contrato anexado às fls. 180/187 e as faturas de serviços de fls. 193/208 deixam evidente que a pessoa jurídica autuada figura como contratante dos serviços prestados pelos médicos cooperados. O fato de os associados do Sindicato serem, em última análise, usuários destes serviços, não significa que, para fins tributários, sejam eles os tomadores dos serviços, haja vista que é o Sindicato que figura na relação contratual, assumindo direitos e responsabilidades perante as cooperativas de trabalho.

Nesse contexto cabe observar que o SENERGISUL, como entidade sindical, age em nome dos seus filiados e os seus atos têm como objetivo defender os direitos individuais e coletivos da categoria que representa, na forma do estabelecido no artigo 8º, inciso III da Constituição da República e nos artigos 2º e 3º de seu Estatuto.

Assim é que, por meio do contrato de assistência médica firmado, o SENERGISUL contraiu direitos e assumiu obrigações perante as cooperativas de trabalho, sendo, inclusive, as faturas de prestação de serviço constantes dos autos emitidas em seu nome e não em nome de cada filiado.

Acrescente-se, ainda, que de acordo com a cláusula sexta (Da Apresentação de Faturas e da Forma de Pagamento), do contrato nº 900.01.0, a obrigação pelo adimplemento do contrato recai sobre o SENERGISUL que responde por eventuais débitos advindos da relação contratual.

Portanto, ainda que diretamente os serviços sejam prestados aos filiados do Sindicato, não se pode negar que o destinatário imediato dos serviços é o SENERGISUL, na medida em que este é efetivamente o contratante dos serviços das cooperativas que lhe prestaram serviços e, por consequência de tal ato, o sujeito passivo da obrigação tributária."

Desta forma, o art. 22, IV, lei 8.212/1991 dispõe expressamente acerca da contribuição a cargo das empresas 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:

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).

Em outro diapasão, a Recorrente argumenta que é operacionalizadora de planos de saúde, de forma a não ser obrigada a recolher tal contribuição previdenciária em questão:

Salta aos olhos, pois, que não cabe ao operacionalizador dos planos de saúde - caso do recorrente - recolher a contribuição previdenciária, cujo ônus, é de empresa, ou entidade a ela equiparada, que recebe a prestação do serviço de profissional cooperado, através de cooperativa de trabalho.

Ora, tal argumentação da Recorrente de que seria operacionalizadora de planos de saúde também não merece acolhimento porque, conforme já demonstrado acima, nos termos do contrato de assistência médica entre a Recorrente e a Federação das UNIMED do Rio Grande do Sul, anexado às fls. 180 a 187 e as faturas de serviço, às fls. 193 a 208, a Recorrente é a contratante dos serviços prestados pelos médicos cooperados da UNIMED.

Ademais, na presente hipótese, o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento de serviços prestados pelos cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho e tem por contribuinte, para fins tributários, o contratante de tais serviços, a Recorrente.

Ou seja, a Recorrente é a responsável pelo recolhimento da contribuição patronal dos segurados cooperados (contribuintes individuais), cuja remuneração é aferida sobre o valor da nota fiscal/fatura de prestação de serviços da cooperativa, no presente caso a cooperativa de trabalho UNIMED.

Portanto, diante do exposto acima, não prospera tal argumentação da Recorrente.

(iii) A UNIMED não é uma cooperativa de trabalho

Analisemos.

Neste ponto, a Recorrente não traz novos argumentos de fato ou de direito para afastar a decisão de proferida em sede de primeira instância.

Conforme o já debatido na instância anterior, às fls. 593, as cooperativas da área de saúde, tais como a UNIMED, enquadram-se na definição normativa insculpida no art. 281 da IN MPS/SRP nº 03/2005, de cooperativa de trabalho posto se constituírem em associações de médicos que prestam serviços a terceiros, ora pessoas físicas ora pessoas jurídicas:

Art. 281. Cooperativa de trabalho, espécie de cooperativa também denominada cooperativa de mão-de-obra, é a sociedade formada por operários, artífices, ou pessoas da mesma profissão ou ofício ou de vários ofícios de uma mesma classe, que, na qualidade de associados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio.

Parágrafo único. A cooperativa de trabalho intermedeia a prestação de serviços de seus cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com os seus contratantes, pessoas físicas ou jurídicas, não produzindo bens ou serviços próprios.

Inclusive o enquadramento da UNIMED como cooperativa de trabalho é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme se depreende do AgRG no Resp 786612/RS, julgado em 17.10.2013, Relator Min. Mauro Campbell Marques:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. UNIMED. CONCEITO DE ATO COOPERATIVO TÍPICO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ART. 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/08.

MULTA DE MORA

Esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.

Ocorre que esse artigo foi alterado pela 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%.

Visto que o artigo 106, II, 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, impõe-se 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 (presente no crédito lançado neste processo) 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.

Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma **de juros de mora** (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que, em relação ao AIOP nº. 37.338.060-7, se recalcule o valor da multa de mora até a competência 11/2008, inclusive, de acordo com o disciplinado no art. 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, se mais benéfico ao contribuinte.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro