



**Processo nº** 11444.000162/2010-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.176 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de agosto de 2023  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE BASTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/10/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS VINCULADAS A PRINCIPAL. MULTA. CFL 68.

Tendo as questões relacionadas à incidência dos tributos sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

De início, para consulta e remissão aos principais marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

<b>Índice de Peças Processuais</b>				
<b>Documento</b>	Lançamento	Impugnação	DRJ - Acórdão	Recurso Voluntário
<b>Localização (Fl.)</b>	2	29	40	51

Para registro, o feito está apenso aos autos do processo nº 11444.000161/2010-81 e acompanha os processos nº 11444.000163/2010-70 e 11444.000164/2010-14, que, em síntese, tratam de autos de infração correlacionados. Em tempo, consigne-se que os créditos tributários apurados nos dois últimos citados foram extintos por pagamento.

Dianete da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo às Multa por Descumprimento de Obrigações Acessórias – CFL 68, o recorrente se insurgiu perante o contencioso administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 14-30.944 da lavra da 7<sup>a</sup> Turma da Delegacia da RFB de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

#### DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração DEBCAD nº 37.243.646-3, no valor de R\$ 94.522,93 (noventa e quatro mil, quinhentos e vinte e dois reais e noventa e três centavos), lavrado em 19/02/2010 em razão de a empresa ter apresentado GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, IV e §40 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A Fiscalização consigna em seu Relatório que constatou, com base nas notas fiscais/faturas emitidas pela UNIMED de Tupã — Cooperativa de Trabalho Médico - contra a autuada, que os fatos geradores relativos aos serviços prestados por cooperados por intermédio da cooperativa no período de 02/2005 a 10/2008 deixaram de ser declarados em GFIP. Consigna ainda que as contribuições devidas, relativas a esses fatos geradores, não foram recolhidas aos cofres públicos. Sobre o valor dos serviços prestados, esclarece que os mesmos foram obtidos diretamente das notas fiscais/faturas emitidas, discriminados sob a denominação de "Mensalidade PP (60% com IR)".

Quanto à multa cominada, esclarece a Fiscalização que a Lei 8.212/91, na redação vigente até 11/2008, previa para as condutas praticadas pelo contribuinte: a) por deixar de informar fatos geradores em GFIP, a penalidade estabelecida no artigo 32 § 5º da Lei 8.212/91 (CFL 68); b) pelo não recolhimento de contribuições, a multa de mora do artigo 35, II, "a", no percentual de 24%; e c) pela entrega de GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, não relacionadas a fatos geradores, a penalidade do artigo 32 § 6º (CFL 69), mas que, com a superveniência da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, passaram a ser previstas para as duas primeiras condutas (falta de recolhimento e de declaração) a multa estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, e, para a apresentação de GFIP com incorreções e omissões não relacionadas à falta de recolhimento de contribuições, a multa do artigo 32-A da Lei 8.212/91 (CFL 78).

Tendo em vista a regra insculpida no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (retroatividade benigna), até 11/2008 foram calculadas e comparadas, competência a competência, a multa total aplicável de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores e a multa aplicável de acordo com a legislação superveniente (conforme tabela às fls. 24 e 25), o que resultou na lavratura dos seguintes autos de infração (situação mais benéfica ao contribuinte):

- AI DEBCAD 37.243.646-3 — CFL 68 (o presente auto), para as competências 02/2005 a 10/2008.
- AI DEBCAD 37.243.645-5 com multa de mora de 24% para as competências 02/2005 a 11/2008 (e multa de ofício de 75% para a competência 12/2008, já sob a égide da novel legislação)
- AI DEBCAD 37.243.648-0 — CFL 69, para as competências 02/2005 a 10/2008.
- AI DEBCAD 37.243.647-1 — CFL 78, para as competências 12/2004, 01/2005 e 11/2008:

Obs: CFL — Código de Fundamentação Legal.

O contribuinte apresentou IMPUGNAÇÃO alegando, em síntese, que:

1) A Lei 9.876/99 alterou a Lei 8.212/91, instituindo nova contribuição previdenciária que não se amolda a qualquer das exações previstas no artigo 195 da Constituição Federal, malferindo ainda os artigos 195, § 4º e 154, 1 da Carta Magna, que exigem lei complementar para a instituição de novas fontes de custeio. Portanto, seja pela incompatibilidade da base de cálculo, seja pela inobservância do procedimento legislativo específico, o artigo 22, IV da Lei 8.212/91 deve ser considerado inconstitucional.

2) A impugnante (ACIB) é mera intermediária entre a cooperativa de trabalho médico e os usuários, ou seja, enquanto entidade associativa, não recebe qualquer prestação de serviços da cooperativa ou dos cooperados médicos. Os tomadores dos serviços médicos são os funcionários e diretores da autuada, bem como os titulares e proprietários das empresas filiadas à associação, seus familiares e funcionários. Quem se submete a consultas médicas, internações hospitalares, procedimentos cirúrgicos e paga por eles são os usuários do plano (pessoas físicas), e não a autuada.

A finalidade do contrato entre a autuada e a UNIMED é viabilizar a contratação de planos de saúde por pessoas físicas ligadas à contratante e suas associadas a um custo mais acessível. Por se tratar de um plano de saúde empresarial, destinado a um grande grupo de usuários, o valor das mensalidades é menor que aquele que os interessados teriam que pagar na contratação de planos individuais junto à cooperativa de trabalho médico.

Portanto, é totalmente equivocado o enquadramento da situação fática à previsão contida no artigo 22, IV da Lei 8.212/91 e, por outro lado, não há nenhuma previsão de contribuição por parte dos segurados (pessoas físicas) nos artigos 20 e 21 da mesma Lei sobre valores pagos por estes a cooperativas de trabalho.

3) Conforme se verifica nas faturas de serviços apresentadas pela impugnante, mensalmente eram emitidas duas faturas separadas, uma relativa ao contrato entre ela e a UNIMED Tupã (entre 700 e 960 usuários) e outra referente a contrato mantido entre a Fiação de Seda Bratac S.A. e a UNIMED Tupã (entre 250 e 400 usuários). Para disponibilização de planos de saúde para funcionários da citada empresa. Em janeiro de 2002 a impugnante e a Fiação de Seda Bratac S.A. firmaram um contrato destinado exclusivamente à administração do grupo de usuários desta por aquela (conforme documento em anexo), ou seja, a prestação de serviços da UNIMED à Bratac e seus funcionários era objeto de contrato próprio, mantido entre elas desde data anterior.

Dante disso, os valores da faturas de serviços relativas ao contrato entre a UNIMED e a Bratac devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição ora exigida da impugnante.

4) O auditor adotou como base de cálculo 60% do valor das faturas de serviços apresentadas pelo contribuinte, entretanto, como dispõe o artigo 291, I, "a" da Instrução Normativa SRP nº 3/2005, a base de cálculo deveria ser de 30%.

As faturas de serviços apresentadas nos autos não discriminam especificamente os serviços prestados e seus respectivos valores, não sendo lícito concluir que estes correspondam a 60% do valor da fatura, pelo simples fato de nelas constar a singela e inespecífica anotação "Mensalidade PP (60% com IR)".

O valor que excede os 30% previstos na IN (70%) não corresponde a serviços prestados pelos cooperados, mas decorre de outras despesas tidas com o cumprimento do contrato, como diárias hospitalares (devidas a pessoas jurídicas), exames realizados em clínicas próprias (pessoas jurídicas), utilização de equipamentos (UT1). pagamento de funcionários próprios da cooperativa, etc., portanto, falta razão para que esse remanescente, mesmo que em parte, entre na base de cálculo da contribuição.

Requer:

O acolhimento das alegações apresentadas sobre a inconstitucionalidade do artigo 22. IV da Lei 8.212/91 e sobre a impossibilidade de enquadramento da autuada no citado dispositivo, já que é mera intermediária na contratação dos serviços médicos e, por consequência, o julgamento de improcedência do presente auto de obrigação acessória, que decorre diretamente da obrigação principal.

Subsidiariamente, caso não atendido o pedido, pugna pela adequação da base de cálculo das contribuições previdenciárias (dedução dos valores relativos à Fiação de Seda Bratac S.A. e redução da base de cálculo para 30% do valor das faturas), e assim, da multa aplicada no presente auto de infração.

Requer ainda a oportunidade de provar o alegado por todos os meios legalmente admitidos.

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ/RPO decidiu por unanimidade não dar provimento a impugnação e, assim, manteve a integralidade do crédito tributário contestado. Segue ementa do acórdão.

#### DRJ ACORDÃO – EMENTA

##### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/10/2008

##### MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar GFIP com omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária.

##### CONTRATAÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A NOTA FISCAL OU FATURA.

É devida pela empresa contratante 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.

##### COOPERATIVA DE TRABALHO. ATIVIDADES NA ÁREA DE SAÚDE. CONTRATOS COLETIVOS PARA PAGAMENTO POR VALOR PREDETERMINADO. SERVIÇOS DISCRIMINADOS NA NOTA FISCAL OU FATURA. BASE DE CÁLCULO.

Nas atividades na 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, nos casos de contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, a base de cálculo corresponderá ao valor dos serviços prestados pelos cooperados quando estes estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.**

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre constitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

#### **PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PRECLUSÃO.**

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carreou em síntese os seguintes fundamentos.

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONSTITUCIONALIDADE**

Que o recorrente foi autuado pr falta de recolhimento da CSP do art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991;

Que o inconformismo decorre do entendimento jurídico de que é indevida a CSP haja vista sua manifesta constitucionalidade;

Que a constitucionalidade do dispositivo legal em tela não foi devidamente enfrentada pelo acórdão guerreado, o que gerou cerceamento flagrante do direito de defesa;

Que a argumentação acerca da constitucionalidade do dispositivo legal deve ser objetiva e fundamentadamente enfrentada pela instância administrativa;

Que ao instituir dita CSP, incidente sobre serviços prestados por cooperativas de trabalho a empresas, o dispositivo legal em tela violou frontal e expressamente o art. 195, I da CF;

Que o art. 1º da Lei nº 9.786/1999 alterou o art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991 no sentido de instituir para as empresas uma contribuição destinada à seguridade social de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou

fatura de prestação de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

Que foi inserida no ordenamento uma nova base de cálculo para CSP, absolutamente estranha às previstas pelo art. 195, I da CF;

Que a empresa não efetua a contratação de cooperado, nem com este mantém qualquer vinculação jurídica, e tampouco lhe paga ou credita salários ou rendimentos;

Que no sistema de cooperativas é possível vislumbrar duas relações jurídicas distintas: uma entre a cooperativa e seus cooperados e outra, de natureza distinta, entre a cooperativa e as empresas contratantes;

Que a relação jurídica formada pela contratação de uma cooperativa para prestação de serviços a um empresa apresenta como sujeitos, exclusivamente, a empresa tomadora e a cooperativa, sendo os cooperados figuras absolutamente estranhos a esta relação;

Que para a criação de novas fontes de custeio da seguridade social, distintas daquelas previstas na CF, é imprescindível o emprego de lei complementar, conforme art. 195, § 4º c/c art. 154, I da CF;

Que seja pelo aspecto formal ou material, a conclusão sobre o dispositivo que sustentou a cobrança é de que se trata de inconstitucionalidade;

Que pelo exposto acima, a recorrente nunca declarou em GFIP o valor das faturas de prestação de serviços pagas para cooperativa de trabalho médico e, consequentemente, nunca recolheu a contribuição no período apontado no AI;

#### DA INTERMEDIAÇÃO

Que pelo princípio da eventualidade, a recorrente é mera intermediária entre a cooperativa e os usuários, ou seja, a contribuinte não recebe qualquer tipo de prestação de serviços da cooperativa ou dos cooperados médicos;

Que os tomadores dos serviços médicos são os funcionários e diretores da contribuinte, bem como os titulares e proprietários das empresas filiadas à associação, seus familiares e funcionários;

Que entre o usuário e a cooperativa, é necessária a existência de um segundo intermediário, no caso, a empresa filiada à associação;

Que a despeito do contrato firmado com a cooperativa prever planos para diretores e funcionários da contribuinte, o benefício é extensivo a pessoas ligadas às empresas associadas;

Que os destinatários dos serviços oferecidos pela cooperativa são os usuários do plano de saúde, e não a recorrente;

Que a finalidade do contrato firmado entre a recorrente é viabilizar a contratação de planos de saúde por pessoas físicas;

#### DA BASE DE CÁLCULO

Que ficam expressamente impugnados os cálculos para atualização monetária, juros de mora, multas e outros acréscimos baseados em normas e dispositivos legais que não tenham observado a aplicação do princípio da norma mais benéfica a recorrente;

Que mensalmente eram emitidas duas faturas de serviços, sendo uma relativa ao contrato da recorrente com a Unimed Tupã e a outra referente ao contrato mantido entre a Fiação de Seda Bratac S/A e a mesma cooperativa;

Que a prestação de serviços da Unimed à Bratac e seus funcionários era objeto de contrato próprio mantido entre as partes desde data anterior, em janeiro de 2002;

Que os valores relativos à Bratac devem ser excluídos da base de cálculo da CSP, os abrangem entre 250 e 400 usuários de 12/2004 a 10/2008;

Que a autoridade fiscal adotou redução de 60% na base de cálculo, ou seja, aplicou a alíquota de 15% sobre 60% do valor das faturas de serviços;

Que em se tratando de serviços médicos, a base de cálculo deve ser reduzida para 30% do valor da fatura, em razão dos valores e serviços não se encontrarem nela discriminados;

Que deve adorar o percentual mínimo de 30% da fatura, consoante art. 291, I, a da IN SRP nº 003/2005;

Que os outros 70% decorre de outras despesas tidas com o cumprimento do contrato, como diárias hospitalares, exames, UTI, dentre outros;

#### DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a contribuinte entende indevida a contribuição do art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991, porquanto o reputa duplamente inconstitucional, assim como não se vê enquadrada no citado dispositivo, em função de sua condição de mera intermediária na contratação de serviços médicos, tudo nos termos da fundamentação supra, razão pela qual requer a Vossas Excelências o acolhimento do presente recurso voluntário reformando-se o v. acórdão de 1<sup>a</sup> instância, para o fim de julgar insubsistente e improcedente o lançamento relativo à contribuição em pauta, cancelando-se o débito fiscal reclamado e os acessórios dele decorrentes.

Caso não seja este o entendimento de Vossas Excelências, o que se cogita por argumentar, sucessivamente, requer, por primeiro, a conversão do julgamento em diligência junto a Unimed Tupã, nos termos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72, requisitando-se a apresentação completa e pormenorizada da discriminação dos serviços prestados e dos materiais fornecidos pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas, durante o período de apuração objeto do presente auto de infração, visando aferir corretamente a base cálculo da contribuição OU o pronto acolhimento do recurso para determinar a redução da base de cálculo da contribuição para 30% do valor das faturas, nos termos da fundamentação supra, bem como para determinar a aplicação do princípio da norma mais benéfica ao contribuinte nos cálculos da atualização monetária, dos juros de mora, das multas e de outros acréscimos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

### ADMISSIBILIDADE

### TEMPESTIVIDADE E PRESSUPOSTOS

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância por via postal, em 18/01/2011, conforme Aviso de Recebimento (fl. 50). Uma vez que o recurso foi protocolizado em 17/02/2011 (fl. 51), é considerado tempestivo ademais de preencher os pressupostos legais de admissibilidade.

### NATUREZA ACESSÓRIA

Em razão da natureza do crédito carreado nos autos, consistente em multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), é mister reconhecer a vinculação tratada nos precedentes da CSRF.

*CSRF – 2<sup>a</sup> Seção- 2<sup>a</sup> Turma – Acórdão 9202-007.772 – Abr/2019  
OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. Tendo as questões relacionadas à incidência dos tributos sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.*

*CSRF – 2<sup>a</sup> Seção- 2<sup>a</sup> Turma – Acórdão 9202-008.504 – Jan/2020  
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. APLICAÇÃO. RICARF. Devem ser replicados ao julgamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória os*

*resultados dos julgamentos dos processos atinentes ao descumprimento das obrigações tributárias principais, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.*

Portanto, para conhecimento, reproduz-se aqui a ementa e o dispositivo produzidos no bojo do processo nº 11444.000161/2010-81, em julgamento promovido pela 2<sup>a</sup> Seção – 2<sup>a</sup> Câmara – 2<sup>a</sup> Turma Ordinária deste Conselho, por meio do qual é analisada a obrigação tributária principal consubstanciada na CSP de responsabilidade patronal.

Processo nº 11444.000161/2010-81 - EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COOPERATIVAS DE TRABALHO.

Com a inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei nº 8.112/1991, declarada no julgamento do RE 595838 pelo STF, reconhecida a repercussão geral do tema, tornou-se incabível a cobrança de contribuições previdenciárias da tomadora de serviços em decorrência da contratação de cooperativas de trabalho.

Processo nº 11444.000161/2010-81 - DISPOSITIVO

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

Pelo exposto, sem maiores considerações sobre os fundamentos colacionados, depreende-se que o crédito tributário principal foi cancelado em primeira instância, destino que deve seguir a multa por descumprimento de obrigação acessória CFL 68 de que trata os presentes autos.

## ■ Conclusão

Baseado no exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro