



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11444.001040/2009-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.733 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2022  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO DOS SERVIDORES DA JUSTIÇA DE TUPÃ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 31/10/2004 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. PRONUNCIAMENTO. DISPENSÁVEL. MÉRITO. FAVORÁVEL SUJEITO PASSIVO.

Quando o mérito for decidido favoravelmente ao Contribuinte, o julgador não se pronunciará acerca da preliminar de nulidade suscitada no recurso interposto.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. COOPERADOS. SERVIÇOS PRESTADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). INCONSTITUCIONALIDADE. RE nº 595.838/SP. REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. VINCULAÇÃO.

A contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida na sistemática de repercussão geral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros(a): Ana Cláudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Vinícius Mauro Trevisan.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.733 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11444.001040/2009-12

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente à contribuição patronal incidente sobre pagamentos efetuados a cooperado por meio da respectiva cooperativa de trabalho.

### Lançamentos

A Contribuinte deixou de recolher a contribuição patronal incidente sobre o valor das notas fiscais/faturas de serviços a ela prestados por cooperados com a intermediação da respectiva cooperativa de trabalho, motivo por que foi constituído o reportado crédito tributário (Debcad n.º 37.203.900-6), consoante se vê no excerto do Relatório Fiscal, que ora transcrevo (processo digital, fl. 55):

1. O presente relatório integra o Auto de Infração- AI em epígrafe, cujo crédito refere-se a **contribuições previdenciárias** arrecadadas pela Receita Federal do Brasil, a **cargo da empresa** (cota patronal), incidentes sobre o valor base de cálculo das notas fiscais/faturas de **serviços contratuais prestados** ao sujeito passivo **por cooperados intermediados pelas cooperativas de trabalho da área da saúde**, no período de **10/2004 a 12/2008**, não recolhidas e não declaradas nas **Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIPs**.

(Destaques no original)

A propósito, no manifestado procedimento fiscal, também foram lavrados os autos de infração Debcads n.ºs 37.203.899-9 e 37.203.901-4, respectivamente, decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68) e de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as CSP, apresentá-los sem atendimento das formalidades legais exigidas, com omissão ou informação diversa da realidade (CFL 38). É o que traz o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, do qual colho as seguintes informações (processo digital, fl. 54):

Item	Debcad	Rubrica	Período	PAF
	37.203.900-6	Cont. patronal s/ vlr. nf/fatura	10/04 a 12/08	11444.001040/2009-12
	37.203.899-9	CFL 68	10/09	11444.001039/2009-98
	37.203.901-4	CFL 38	10/09	11444.001041/2009-67

Por oportuno, o crédito referente ao Debcad n.º 37.203.901-4 (CFL-38) está definitivamente constituído na seara administrativa, consoante confirmam o Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2803-00.989, o Acórdão de Embargos n.º 2803-01.603, bem como o despacho de encaminhamento à PGFN para execução da cobrança (processo digital n.º 11444.001041/2009-67, fls. 137 a 141, 1.118 a 1.121 e 1.138).

### Impugnação

Inconformada, a Contribuinte apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão n.º 12-32.725 - proferida pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I - DRJ/RJ1 (processo digital, fl. 236):

### **DA IMPUGNAÇÃO**

3. Inconformada com auto de infração que tomou ciência pessoal em 20/10/2009 (fls. 01), a empresa contestou o lançamento em 19/11/2009, através do instrumento de fls. 88/186, argumentando em síntese:

#### Da ilegitimidade passiva

3.1. Argumenta que a cooperativa de trabalho se equipara à empresa, fundamentando no Decreto n.º 89.312/84, parágrafo único do art. 5º e art. 122, VII e § 1º. Cita jurisprudência a respeito da matéria.

3.2. Portanto, *"é patente que o Auto de Infração não pode ser atribuído à Associação impugnante, já que a responsabilidade integral pelo recolhimento previdenciário pertence exclusivamente à UNIMED DE TUPÃ que deve figurar como sujeito passivo"*.

#### Da necessidade de suspensão do auto de infração

3.3. Argui a inconstitucionalidade do artigo 22 inciso IV da Lei 8.212/91, que ampara o presente auto de infração, citando a ADIN n.º 2594-5.

3.4. Sustenta a necessidade de suspensão do presente auto de infração até o final do julgamento da referida ADIN n.º 2594-5.

#### Da base de cálculo e valores apurados

3.5. Os serviços prestados pela UNIMED de Tupã compreenderam consultas médicas, serviços hospitalares e fornecimento de medicamentos e/ou similares. *"Entretanto, é certo que somente nos trabalhos efetuados por profissionais médicos há a incidência de contribuição previdenciária"*.

3.6. O auto de infração foi lavrado sobre o valor total registrado nas faturas, *"sem saber exatamente a identificação dos valores recebidos pela UNIMED de Tupã a título de serviços médicos prestados"*.

3.7. Sustenta a necessidade de *"individualização das faturas perante uma auditoria na documentação da UNIMED de Tupã"*.

3.8. *"Para provar as suas alegações, a Associação impugnante requer-expressamente que a UNIMED de Tupã seja compelida a trazer a este Auto de Infração o demonstrativo detalhado dos valores cobrados nas faturas de 10/2004 até 12/2008, afim de que, somente após a averiguação dos valores devidos, sejam os valores recalculados e dado nova oportunidade para a defesa se manifestar a respeito, sob pena de nulidade e falta de liquidez do AI 37.203.900-6, dado a possibilidade de estar havendo excesso de cobrança"*

#### Do pedido

3.9. Requer:

3.9.1. A nulidade do presente auto de infração por não ser responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias levantadas e sim a UNIMED de Tupã.

3.9.2. A suspensão do presente auto de infração até final julgamento da ADIN n.º 2594-5.

3.9.3. A suspensão provisória do presente auto de infração e a intimação da UNIMED de Tupã *"para que apresente o demonstrativo detalhado dos valores cobrados nas faturas de 10/2004 até 12/2008"*.

(Destaque no original)

## **Julgamento de Primeira Instância**

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I - julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 202 a 209):

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 31/10/2004 a 31/12/2008

LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa tomadora de serviços é responsável pelo recolhimento de 15% incidente sobre a nota fiscal/fatura quando da prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho.

LEGALIDADE - CONSTITUCIONALIDADE

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A apresentação de razões e provas documentais deve obedecer às regras contidas no art. 16 do Decreto 70235/72.

Impugnação Improcedente

(Destaques no original)

## **Recurso Voluntário**

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 219 a 231):

1. Aduz ser indevida a contribuição apurada sobre serviço prestado por meio do cooperado de cooperativa de trabalho por inexistência tanto do fato gerador como da sujeição passiva.

2. Manifesta que a contribuição apurada sobre serviço prestado por meio do cooperado de cooperativa de trabalho é indevida face à inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

3. Ressalta a nulidade da autuação sob o fundamento de que dito crédito foi apurado por mera estimativa.

## **Contrarrazões ao recurso voluntário**

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

## Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 14/10/2010 (processo digital, fl. 215), e a peça recursal foi interposta em 4/11/2010 (processo digital, fl. 219), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

## Preliminares

### Nulidade do lançamento

A Recorrente aduz nulidade do lançamento sob os fundamentos de que tanto está caracterizada sua ilegitimidade passiva como dito crédito foi constituído a partir de mera estimativa. Nestes termos, ainda que a suposta confirmação dos reportados fatos, por si só, implicasse o cancelamento do crédito controvertido, declino de me pronunciar acerca da referida preliminar, eis que o mérito será decidido favoravelmente à Contribuinte, exatamente como prevê o §3º do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

[...]

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Assim entendido, passo à análise do mérito propriamente.

## Mérito

### Contribuição sobre serviço prestado mediante cooperativa de trabalho

Com se vê nos excertos do acórdão recorrido, que passo a transcrever, o julgador de origem decidiu pela procedência da autuação, ali manifestando (processo digital, fl. 207):

12. A empresa argui a inconstitucionalidade do artigo 22, inciso IV da Lei 8.212/91 e sustenta a necessidade de suspensão do presente auto de infração até o final do julgamento da ADIN n.º 2594-5.

[...]

17. Portanto, ainda que a empresa pretenda a suspensão do presente auto de infração até o final do julgamento da ADIN n.º 2594-5, não há como afastar a incidência do artigo 22, inciso IV da Lei 8.212/91, este dispositivo continua em pleno vigor, não inquinado de inconstitucional pelos tribunais superiores. Diante do acima exposto, torna-se incabível o atendimento da suspensão requerida.

Contudo, na forma adiante demonstrada, a contribuição de 15% (quinze por cento) incidente sobre o valor bruto de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho, correspondente à prestação de serviço por seu cooperado é inconstitucional. Com efeito, dita decisão há de ser reproduzida integralmente no âmbito deste Conselho, eis que proferida pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática de repercussão geral.

Nessa perspectiva, mencionado lançamento teve por fundamento o inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999, assim expresso enquanto vigente, *verbis*:

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 n.º 9.876, de 1999). (Execução suspensa pela Resolução n.º 10, de 2016)

No entanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou, por unanimidade e em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do referido mandamento legal, cuja ementa transcrevemos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 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, I, 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. (STF - RE: 595838 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/04/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Ademais, sequer modulação de efeitos houve, eis que rejeitados os embargos de declaração com tal pretensão, nestes termos:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou 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. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito ripristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.

2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de 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.

5. Embargos de declaração rejeitados.(RE 595838 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe036 DIVULG 24022015 PUBLIC 25022015)

Ademais, o Senado Federal suspendeu a execução da reportada exigência tida por inconstitucional pela Corte Suprema, por meio da Resolução n.º 10, de 2016, *verbis*:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 595.838.

A propósito, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho. No entanto, conforme o art. 62, § 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, tomadas na sistemática de repercussão geral ou recurso repetitivo respectivamente, necessariamente, têm de ser reproduzidas pelos conselheiros deste Conselho. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Do que se viu, afasta-se a atuação incidente sobre os serviços prestados por cooperados mediante a respectiva cooperativa de trabalho.

## Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz