



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

Processo nº 11516.001410/2010-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-003.060 – 3ª Turma Especial
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente IRMÃOS CANDEMIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. RETENÇÃO DE 15% SOBRE A FATURA DE COOPERATIVA. NÃO INCIDÊNCIA. COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. NÃO ENQUADRAMENTO.

A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social é 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.

A cooperativa de Trabalho é regulada pela Lei nº 12.690/2012 e, no que com ela não colidir, pelas Leis nos 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -Código Civil.

Estão excluídas do âmbito desta norma as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

Tanto sob o enfoque do critério material, quanto sob o ângulo do critério pessoal, trata-se de serviços prestados por cooperados de cooperativa de saúde, a qual legalmente não é considerada como de trabalho, não ocorrendo, portanto, a hipótese de incidência tributária da contribuição prevista no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Oséas Coimbra Junior que entendem pela cobrança da contribuição social relativa aos serviços prestados por cooperados de cooperativa de trabalho médico de saúde. O Conselheiro

Helton Carlos Praia de Lima entende que não há previsão constitucional nem legal para a desoneração das contribuições previdenciárias relativas à cooperativa de trabalho médico de saúde, ao contrário, há previsão legal no art. 2º da Lei 12.690/2012. O art. 1º, parágrafo único, inciso I da Lei 12.690/2012 se refere à regulação específica pela legislação de saúde complementar (Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS). A contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por intermédio de cooperativa de trabalho está prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/91. Os serviços prestados são contratados e os valores são suportados pela empresa em benefício dos segurados. A cooperativa de trabalho, também se equipara à empresa quando da contratação de outro serviço por intermédio de cooperativa de trabalho (art. 15, § único, Lei 8.212/91).

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa IRMÃOS CANDEMIL em face da decisão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela recorrente.

2. Trata-se de auto de infração por inobservância ao disposto no artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.528/97, c/c artigo 225, inciso IV, e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99.

3. Transcrevo abaixo trecho do Relatório Fiscal (fls. 6) que descreve o fato gerador das contribuições previdenciárias sociais, *in verbis*:

“11. Analisados a documentação, informações e esclarecimentos apresentados pela empresa auditada (ver Docs. de fl. 37, de fls. 40 e 41, de fl. 42, de fl. 43 e de fls. 44 a 49, em anexo), constatou a fiscalização ter a mesma mantido em benefício de seus colaboradores, dependentes e agregados destes, por todo o período de verificação da auditoria, com a UNIMED DE TUBARÃO - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DA REGIÃO DA AMUREL, CNPJ 85.241.339/10001-32, sediada à Av. Marcolino Martins Cabral, 2300, Tubarão — SC, o CONTRATO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE — PLANO COLETIVO POR ADESÃO UNIFLEX ESTADUAL Nº 1019 (ver Docs. de fls. 50 a 61 e de fls. 62 a 76, em anexo) e o CONTRATO DE ASSISTÊNCIA MÉDICO-HOSPITALAR — PLANO COLETIVO UNIFLEX ESTADUAL COM VINCULAÇÃO NACIONAL Nº 1020 (ver Doc. de fls. 77 a 98, em anexo), ambos com o objetivo de receber, por intermediação da referida cooperativa de trabalho contratada, serviços médicos, hospitalares e ambulatoriais nos termos da norma regulamentadora dos planos de saúde, a Lei nº 9.656/1998.

12. Nos referidos ajustes coube aos colaboradores do sujeito passivo beneficiados com os referidos contratos o papel de meros usuários das assistências médicas, hospitalares e de auxílio em diagnósticos e terapia contratadas junto à cooperativa UNIMED DE TUBARÃO, ficando a cargo da pessoa jurídica fiscalizada figurar sozinha como efetiva contratante das referidas prestações e sujeitar-se, como tal, a todas as responsabilidades contratuais tipicamente reservadas aos tomadores de serviços de planos de saúde, tais como a obrigação de fornecer à cooperativa contratada a relação das pessoas autorizadas a utilizar os serviços, a de fornecer as atualizações desta relação, com novas inclusões e exclusões, a de proceder o recolhimento de cartões de identificação fornecidos pela cooperativa, no caso de exclusões de usuários ou de rescisão, resolução ou rescisão do contrato, a de responder, sob todos os aspectos, pelos prejuízos resultantes à contratada da utilização indevida ou extemporânea à validade dos cartões de identificação, a de efetuar o pagamento pelos serviços conforme preço e condições fixadas no contrato, a de arcar

com os reajustes e revisões do preço e a de ressarcir a contratada pelas perdas e danos no caso de inadimplemento.

13. Não obstante a realidade constatada e as obrigações tributárias que decorreram para o sujeito passivo da manutenção dos contratos de assistência à saúde firmados com a UNIMED DE TUBARÃO, inferiu a fiscalização dos documentos apresentados, do esclarecimento fornecido em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 001 (ver Doc. de fl. 39, em anexo) e das verificações feitas junto aos sistemas informatizados do Ministério da Fazenda — MF e da Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB que em relação às competências abrangidas no período de verificação da auditoria não foi efetuado o recolhimento ou procedida a regularização das contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor das faturas emitidas em decorrência destes ajustes, assim como também não foram informados os dados relacionados aos fatos geradores referentes a estas contribuições nas guias GFIP o - transmitidas pela, pessoa jurídica fiscalizada através do sistema Conectividade Social até a data do início da ação fiscal.

14. Razão por que as contribuições em tela foram lançadas no Auto de Infração a que se refere este Relatório Fiscal, havendo sido efetuada a sua apuração conforme exposto a seguir.”.

4. De acordo com Portaria SRF nº 1.364, de 10 de novembro de 2004, o acórdão dispensou ementa.

5. Após a empresa ter sido cientificada do referido acórdão (fls. 148/163), interpôs o recurso voluntário tempestivamente (fls. 168/188) , requerendo em suma:

a) preliminarmente, aduz que a recorrente não deveria ter sido incluída no pólo passivo da autuação, uma vez que a legislação de custeio da previdência social define o responsável pelo pagamento da contribuição discutida é o “tomador de serviços”;

b) argui, alternativamente, inconstitucionalidade da contribuição social sobre a fatura de prestação de serviços de cooperados ou o sobrestamento do feito até que a matéria seja analisada pelo STF;

c) defende que houve violação às disposições do CTN e até mesmo, da CF que tratam sobre o princípio da legalidade e o poder regulamentar, tendo em vista que a base de cálculo da contribuição exigida nos autos foi estabelecida por Orientação e Instruções Normativas;

d) alega bis in idem pois a remuneração dos médicos já está sendo tributada através de seus recolhimentos como autônomos, então não há que se fala em pagamento pela tomadora dos serviços cooperados.

e) ressalta a boa-fé, idoneidade e a conduta ilibada dos representantes e colaboradores da recorrente;

f) questiona a aplicabilidade da multa por meio de portaria, o que considera ofensa ao princípio da legalidade;

g) suscita a aplicação penalidade que resultar em menor valor, mais favorável ao contribuinte;

h) argumenta que não foram cometidas várias infrações pela recorrente, no máximo uma única infração que se perpetuou ao longo do tempo, para requerer a aplicação da multa de forma singular

6. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE SERVIÇOS DE COOPERATIVA MÉDICA

2. Cinge-se a controvérsia dos autos em apurar se a recorrente deveria ter recolhido aos sofres públicos a retenção de 15% sobre o valor da fatura de cooperativa de trabalho, em decorrência da celebração de dois contratos de assistência de saúde (contrato de assistência à saúde – plano coletivo por adesão UNIFLEX e o contrato de assistência médico-hospitalar — plano coletivo UNIFLEX estadual com vinculação nacional) em benefício de seus colaboradores, dependentes e agregados destes, por todo o período de verificação da auditoria, com a UNIMED DE TUBARÃO, cooperativa de trabalho médico.

3. Fundamentou-se a autuação fiscal no art. 22, inc. IV da Lei nº 8.212/91 que prevê que a contribuição a cargo da empresa, seria de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, *in verbis*:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 05 de Dezembro de 1996)

(...).

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 26 de Novembro de 1999)"

4. No entanto, entendo que no caso específico das cooperativas de trabalho que prestam serviços médicos, estas não estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária (retenção de 15% sobre a fatura), pelos argumentos que irei expor adiante.

5. Não obstante à previsão do artigo mencionado alhures a referida lei não definiu o conceito de cooperativa de trabalho em nenhum dos seus dispositivos. Tal definição ficou a cargo a Lei nº 12.690/11 que consolidou o conceito de cooperativa de trabalho para todos os fins de direito. Note-se que ao realizar essa delimitação conceitual, a referida norma exclui do rol das cooperativas de trabalho aquelas destinadas à assistência a saúde e que operam planos de saúde na forma da legislação de saúde complementar.

"LEI Nº 12.690, DE 19 DE JULHO DE 2012.

Dispõe sobre a organização e o funcionamento das Cooperativas de Trabalho; institui o Programa Nacional de Fomento às Cooperativas de Trabalho - PRONACOOOP; e revoga o parágrafo único do art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943.

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I

DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO

Art. 1º A Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nºs 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -Código Civil.

Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:

I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

II - as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;

III - as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e

IV - as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

Art. 2º Considera-se Cooperativa de Trabalho a sociedade constituída por trabalhadores para o exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão para obterem melhor qualificação, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho. (grifei)"

6. A sistemática em debate é simples. Ora, a cooperativa operadora de planos de saúde não presta serviços de saúde, mas de organização de sistema de custeio para demandas de serviços de saúde dos usuários dos planos com a exclusiva finalidade de garantir demanda de serviços médicos prestados por seus sócios/cooperados. Conclui-se: o plano é apenas um sistema de cobertura financeira dos custos dos serviços.

7. A cooperativa tão somente estrutura tal atividade com o objetivo de criar um fluxo constante e estável de demandas de serviços médicos, para seus sócios por meio do direcionamento do atendimento a rede formada por estes. Ao passo que o cooperado, por sua vez, presta o serviço médico e recolhe seus tributos no âmbito de seu consultório na forma da legislação.

8. Todavia, em que pese a IN nº 971/09 ter se equivocado quanto a classificação das cooperativas operadoras de planos de saúde na condição de cooperativa de

trabalho – pelo fato destas cooperativas não serem de trabalho –, ela acertou na exclusão das operações de intercâmbio, pois, incluir tal operação como base de cálculo desta contribuição seria um erro.

9. O intercâmbio ocorre no momento em que um cliente de uma cooperativa operadora de plano de saúde é atendido pelo sócio de outra cooperativa operadora de planos de saúde integrante de um mesmo sistema. Sendo assim, ainda que se admitisse que tal cooperativa fosse de trabalho, ao cobrar no intercâmbio tributar-se-ia duas vezes sobre a mesma operação, pois a retenção dos valores devidos já teria sido recolhida pelo usuário no ato do pagamento do plano.

10. Assim, pela inadequação das cooperativas de saúde suplementar ao conceito de cooperativa de trabalho na forma prevista na Lei 12.690/12, não há incidência dos 15% de INSS previstos no Art. 22, IV da Lei 8.212/91.

11. Destaco ainda que, tais cooperativas nunca foram cooperativas de trabalho e a Lei 12.690/12 não alterou o conceito e nem a realidade do que vem a ser uma cooperativa de trabalho, apenas declarou com força normativa uma situação fática.

12. Ademais, para tal análise, ainda que sumária, ela deve ser feita sob o enfoque da regra matriz de incidência, a qual, como norma jurídica de comportamento, regula ou disciplina a conduta do sujeito passivo, portanto, devedor da prestação fiscal, perante o credor desta mesma prestação.

13. A regra matriz de incidência ou norma tributária, de acordo com a melhor doutrina, é formada classicamente por dois termos, a saber: antecedente e consequente, sendo o primeiro o descritor da norma que anunciam os critérios para reconhecimento do fato, critérios estes o material, onde necessariamente há de fazer referência a um comportamento da pessoa física ou jurídica, invariavelmente ligado um verbo, e, o espacial e temporal. Já no segundo termo - consequente da norma – têm-se os dados necessários ao estabelecimento do vínculo jurídico, possibilitando com isso o reconhecimento dos sujeitos envolvidos na relação obrigacional tributária e evidenciação do objeto que é o comportamento imposto pela norma. É no consequente, portanto, onde se identifica, dentre outros aspectos, o pessoal ou a sujeição passiva da relação jurídica tributária.

14. Advirta-se que, para o surgimento da obrigação tributária em análise, primeiro há que se constatar a ocorrência do fato previsto hipoteticamente na norma veiculada no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sendo que a aplicabilidade dessa norma deve se dar de forma inteira, assim considerada em todos os seus critérios (1) material, (2) temporal, (3) espacial, (4) e quantitativo, assumindo relevo, no caso, os aspectos material e pessoal.

15. Dito isto, para melhor compreensão passo a decompor os critérios da regra matriz de incidência prescrita no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, quais sejam:

(I) Critério material: ser tomador de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; (parte final do inc. IV, do art. 22).

(II) Critério espacial: território nacional.

(III) Critério temporal: a contribuição incidirá sobre os valores pagos ou creditados, a cada mês, a cooperativa de trabalho, a título de remuneração, conforme nota fiscal ou fatura de prestação de serviços decorrente das obrigações indicadas no aspecto material (parte inicial do inc. IV, do art. 22).

(IV) Critério pessoal: sujeito ativo é a União; **sujeito passivo é a empresa que tomar os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.**

(V) Critério quantitativo: a base de cálculo é o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços pagos, a cada mês, a cooperativa de trabalho; a alíquota é de 15%.

16. Da decomposição da regra matriz de incidência, conforme item precedente infere-se que não ocorrendo o fato jurídico ou critério material - **ser tomador de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho** – não há o que se falar em nascimento da relação jurídica tributária.

17. Veja-se que, conjugando-se os critérios material e pessoal, por via de consequência estará sujeito ao cumprimento da obrigação tributária apenas aquele em que a lei o determine como sujeito passivo ou substituto na relação jurídica tributária.

18. Ainda, apenas para facilitar a compreensão, aqui lembro que no caso das empresas que, formalmente, contratam serviços das cooperativas de saúde UNIMED, em muito se assemelham ao papel que fazem as estipulantes de apólices de seguro coletivo para seus empregados, onde, embora formalmente exista um contrato de seguro entre elas e as seguradoras, em realidade são meras intermediárias, pois, num caso concreto de sinistro todo o proveito econômico quem usufrui são os endossantes dessa mesma apólice e não a estipulante.

19. Digo isto porque nos casos de planos de saúde contratados pelas empresas em benefícios de seus empregados, dentre outras possibilidades, poderiam tais serviços serem disponibilizados por intermédio de uma administradora (geralmente não possuem rede própria, credenciada ou referenciada de serviços médico-hospitalares, por exemplo), cooperativa médica ou mesmo por meio de apólice de seguro saúde, emitida exclusivamente por seguradora.

20. Note-se que, independentemente de serem os serviços de saúde disponibilizados para empregados por esses ou outros meios, percebe-se que o papel da empresa empregadora é sempre de mera intermediária, não sendo ela a tomadora dos serviços e sim os seus empregados.

21. Assim, do acima exposto, quer sob o enfoque do critério material, quer sob o ângulo do critério pessoal, entendo que assiste razão à recorrente, uma vez que se trata o presente caso de serviços prestados por cooperados de cooperativa de saúde, a qual legalmente não é considerada como de trabalho, não ocorrendo, portanto, a hipótese de incidência tributária da contribuição prevista no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, bem como o cumprimento de obrigações acessórias dessa exação decorrentes.

Processo nº 11516.001410/2010-64
Acórdão n.º **2803-003.060**

S2-TE03
Fl. 303

CONCLUSÃO

22. Dado o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento, nos termos acima expostos.

E como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.