



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

Processo nº 11516.008210/2008-18
Recurso nº 002.209 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.209 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente ASSOCIAÇÃO DOS SERVIDORES PÚBLICOS DA PREFEITURA MUNICIPAL DE CAPIVARI DE BAIXO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO DA ÁREA DA SAÚDE. CONTRATOS COLETIVOS. ART. 22, IV DA LEI Nº 8.212/91.

É devida a contribuição previdenciária a cargo da empresa, relativamente aos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, incidente à alíquota de quinze por cento sobre os serviços contidos em nota fiscal/fatura de prestação de serviços emitida em seu nome, cuja base de cálculo será definida pelas peculiaridades da cobertura do contrato firmado, nos termos da legislação previdenciária.

RECUSA OU SONEGAÇÃO DE DOCUMENTOS OU SUA APRESENTAÇÃO DEFICIENTE. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, constitui-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, Paulo Roberto Lara dos Santos, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

Data da lavratura do AIOP: 23/12/2008.

Data da Ciência do AIOP: 23/12/2008.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da Associação acima identificada, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 144/149, e demonstrativos a fls. 50/68.

Em resenha sucinta, informa a Autoridade Lançadora que a empresa notificada mantém Contrato de Prestação de Serviços Médicos e Hospitalares com a Unimed Cooperativa de Trabalhos Médicos da Região de Amurel, com sede em Tubarão/SC. Relata haverem sido analisados os contratos e faturas mensais, sendo constatado que não foram recolhidas as contribuições incidentes sobre as notas fiscais ou faturas de prestação de serviços e nem informado tais valores na GFIP correspondentes.

Reporta a Fiscalização que, embora intimada a apresentar os documentos necessários ao desenvolvimento da auditoria fiscal, conforme Termos de Intimação, datados de 02/07/2008, 29/08/2008 e 05/11/2008, restou caracterizada a falta de escrituração contábil e ou outros registros inerentes às atividades negociais. Restou também caracterizada a falta das notas fiscais e faturas de serviços referentes aos pagamentos efetuados à Unimed no período.

Visando a suprir lacunas pela falta de documentação e aproximar os levantamentos da realidade dos fatos, buscou a fiscalização perante a Autuada e a Unimed Tubarão a obtenção de arquivos eletrônicos das faturas de pagamentos realizados bem como cópia das faturas emitidas no período fiscalizado.

Subdivide-se o lançamento em 03 levantamentos distintos:

- a) Levantamento UN – Referente ao Contrato 1113 - global cobertura hospitalar. Aplicada alíquota de 30% sobre o valor das notas fiscais/fatura, conforme alínea "a" inciso I do art. 299 da IN INSS/DC nº 100/2003 e alínea "a", inciso I do art. 291 da IN INSS/MPS/SRP nº 03/2005.
- b) Levantamento UN1 – Referente ao contrato 549 - Ambulatorial - Custo Operacional e Pós Pago. Incidência das disposições do inciso II e Parágrafo único do Art. 299 da IN INSS/DC nº 100/2003 e inciso II e Parágrafo único do art. 291 da IN INSS/MPS/SRP nº 3/2005. Aplicado o percentual de 100% sobre o valor dos serviços cooperados pessoa física e valor referente administração.

- c) Levantamento UN2 – Referente ao contrato 549 - Ambulatorial - Custo Operacional e Pós Pago. Incidência das disposições do inciso II e Parágrafo único do Art. 299 da IN INSS/DC nº 100/2003 e inciso II e Parágrafo único do art. 291 da IN INSS/MPS/SRP nº 3/2005. Na falta dos documentos comprobatórios de pagamento (notas fiscais/faturas) e, diante da impossibilidade de identificar os serviços prestados por cooperados, foi aplicado o percentual de 100% sobre o valor total dos pagamentos mensais.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 152/179.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão a fls. 596/609, julgando procedente a autuação em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 07/06/2010, conforme Aviso de Recebimento a fl. 611.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 613/640, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Cerceamento de defesa pelo não deferimento de perícia;
- Inocorrência do fato imponible da hipótese de incidência tributária do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91;
- Que a Recorrente não se sujeita à contribuição previdenciária prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91;
- Que deve ser reduzido o percentual utilizado para o cálculo das contribuições previdenciárias referentes ao levantamento UN2.

Ao fim, requer o cancelamento do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 07/06/2010. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 06 de julho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente cerceamento de defesa pelo não deferimento de produção de prova pericial.

Razão não assiste.

Inicialmente, mostra-se prudente trazer à balha que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina do rito do Processo Administrativo Fiscal foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados**, assim como, no caso de perícia, **o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito**. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua apresentação em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais previstas no §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse contexto, não logrando o Recorrente comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

No que se refere à perícia, cumpre de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para

o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

De outro eito, mostra-se auspicioso destacar que os artigos 15, 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72, sob cuja égide desenvolve-se o presente Processo Administrativo Fiscal, estipulam que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamenta a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as perícias pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito indicado, sob pena de o pedido de perícia ser tido como não formulado.

Impende observar, ademais, que os efeitos fixados no §1º do art. 16 do precitado decreto não se sujeitam ao jugo da discricionariedade da autoridade fazendária. Eles decorrem *ex lege*, não tendo o legislador infraconstitucional facultado alternativas.

No caso em estudo, além de não demonstrar a sua necessidade, o Recorrente não atendeu aos requisitos legais para a realização de perícia, deixando de formular os quesitos referentes aos exames desejados, tampouco o nome, endereço, e qualificação do profissional do seu perito, como assim exige o preceito inscrito no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Dessarte, considerando que o Recorrente, em se instrumento de Recurso Voluntário, apenas formulou pedido genérico de perícia, sem a indispensável observância dos requisitos essenciais fixados no inciso IV do art. 16 supra, além de não demonstrar a sua necessidade, imperiosa é a incidência as regra tributária fixada no §1º do supra transcrito dispositivo legal, impondo-se que seja considerado como não formulado o aventado pedido de perícia.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de cerceamento de defesa.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra assinalar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DA EXIGÊNCIA FISCAL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/11/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 27/11/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 27/11/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 27/12/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Alega o Recorrente a inocorrência do fato imponible da hipótese de incidência tributária do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Aduz, em adito, que não se sujeita à contribuição previdenciária prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

A razão está muito distante do alegado.

Em primeiro lugar, há que se observar que, nos termos dispostos no art. 4º da Lei nº 5.764/71, *“as sociedades cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características...”*.

De outro canto, o art. 3º do citado Diploma Legal dispõe que “celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro”.

Dessai da Lei das Sociedades Cooperativas as marcantes diferenças entre as cooperativas e as sociedades mercantis típicas: a) aquelas são sociedades de pessoas e estas sociedades de capital; b) as cooperativas têm como objetivo essencial a prestação de serviços aos cooperados ao passo que as sociedades mercantis visam o lucro; c) o cooperativado é o próprio dono, havendo uma relação interna não mercantil, diferentemente das sociedades mercantis, nas quais o usuário é estranho ao dono, há uma relação comercial de consumo; d) Nas cooperativas reúnem-se um número limitado de cooperativados, já nas sociedades mercantis restringe-se ao máximo o número de acionistas; e) na cooperativa, o controle é democrático, cabendo um voto para cada cooperado, enquanto nas mercantis a força do voto é ditada pelo número de quotas; f) nas cooperativas, as quotas partes são intransferíveis a não associados, enquanto que nas sociedades mercantis a transferência de ações é livre; g) nas cooperativas, os excedentes são retornados na proporção das operações dos cooperativados, enquanto que nas sociedades mercantis o lucro é vertido aos sócios na proporção de suas quotas parte.

Assim, não são as cooperativas de trabalho que prestam serviços a outras pessoas, físicas ou jurídicas, mas, sim, os cooperados, tidos pela lei de custeio da Seguridade Social como segurados contribuintes individuais, que prestam serviços, através da cooperativa, a empresas.

Em segundo lugar, a contribuição social previdenciária, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, incidente total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas foi instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, cumprindo às exigências fixadas no art. 195, §4º c.c. art. 154, I da CF/88.

Cabe observar que, até 16 de dezembro de 1998, data da publicação da Emenda Constitucional nº 20/1998, assim dispunha o art. 195, I da Constituição Federal:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

(...)

§4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Conforme redação acima transcrita, não figurava abarcada no campo de incidência das contribuições previdenciárias, a exação incidente sobre a remuneração de segurados que não se enquadrassem no conceito de folha de salários. Assim, a instituição de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de segurados não empregados, dentre eles os assim denominados segurados contribuintes individuais, somente poderia ser promovida mediante Lei Complementar, no exercício da competência residual exclusiva da União, prevista no art. 150, I da CF/88, conforme estatuído expressamente no art. 195, §4º da Carta.

Nessa perspectiva, no desempenho da competência residual supra referida e trilhando um processo legislativo em perfeita sintonia com o ordenamento jurídico vigente à época, foi editada pelo Congresso Nacional e promulgada pelo Presidente da República a Lei Complementar nº 84/1996, instituindo a novel fonte de custeio previdenciário incidente sobre a remuneração de trabalhadores autônomos, empresários e trabalhadores avulsos e demais pessoas físicas.

LEI COMPLEMENTAR nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

Art.1º - Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;

Posteriormente, com a publicação da citada Emenda Constitucional nº 20/1998, foi alterado o teor normativo do art. 195, I da Constituição Federal, cuja redação passou a dispor, *ad litteris et verbis*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. (grifos nossos)

(...)

Da leitura de tais comandos constitucionais, deflui que as normas que disciplinam a espécie ora em apreciação não impõem mais qualquer exigência de Lei Complementar para a imposição de tributação sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, a qual pode ser instituída mediante mera lei ordinária, em obediência à reserva legal prevista no art. 97 do CTN, *in verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; (grifos nossos)

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Nessa toada, sem que tenha ocorrido solução de continuidade, foi editada, já sob a nova ordem constitucional, a lei nº 9.876/99 que majorou a alíquota de 15% para 20%, ao mesmo tempo em que fez inserir, no corpo da lei de custeio da Seguridade Social, precisamente em seu art. 22, não somente o inciso III, estabelecendo o regramento da exação previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, como, também, o inciso IV, o qual estatuiu a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos mesmos segurados contribuintes individuais, agora quando tais serviços são prestados, à empresa, mediante cooperativas de trabalho.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

*III - vinte por cento sobre o **total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título**, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99). (grifos nossos)*

*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) (grifos nossos)*

Conforme detalhadamente descrito, na ordem jurídica inaugurada pela EC nº 20/1998, a contribuição social previdenciária a cargo das empresas e pessoas jurídicas, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, não demanda mais, para a sua instituição, de Lei Complementar, mas mera lei ordinária.

A matéria ora em debate já foi bater às portas da Suprema Corte Constitucional, no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1/DF, da Relatoria do Min. Moreira Alves, que assentou *“A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n. 1/69 – e a Constituição atual não alterou este sistema – se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária”*. (grifos nossos)

Nesse panorama, diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência legal, que a condução do regramento a respeito da incidência de contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, a segurados contribuintes individuais é prerrogativa reservada à Lei Orgânica da Seguridade Social, a qual estabeleceu duas hipóteses distintas:

- a) Se o serviço for prestado diretamente à empresa pelo segurado contribuinte individual – Subsunção à hipótese descrita no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 -, a Contribuição previdenciária a cargo da empresa será à alíquota de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.
- b) Se o serviço for prestado à empresa pelo segurado contribuinte individual, por intermédio da cooperativa de trabalho – Subsunção à hipótese descrita no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 -, a Contribuição previdenciária a cargo da empresa será à alíquota de quinze por cento incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe forem prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Dessarte, a base de incidência das contribuições previdenciárias, na hipótese ora tratada, abraça o valor bruto global mensal das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços referentes aos serviços que foram prestados à empresa por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

A exação ora em debate refere-se à contribuição patronal destinada ao custeio da Seguridade Social, a qual será suportada pela empresa, nos termos da lei, conforme as circunstâncias da contratação de mão de obra:

- a) Se a contratação for direta de segurados contribuintes individuais: a empresa contratante recolherá 20% sobre o Salário de Contribuição dos segurados contribuintes individuais que lhe prestarem serviços (art. 22, III da Lei nº 8.212/91);

- b) Se a contratação for de segurados contribuintes individuais por intermédio de cooperativa de trabalho: a empresa contratante (não a cooperativa) recolherá 15% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (art. 22, IV da Lei nº 8.212/91)

Conforme já salientado, a cooperativa não se configura como empregadora dos cooperados (segurados contribuintes individuais prestadores de serviços), tampouco se assela como o contribuinte nem mesmo como o responsável tributário da exação em comento. Na hipótese em estudo, segurados contribuintes individuais se reúnem em cooperativa para prestar serviços a terceiros, por intermédio da cooperativa. A contribuição patronal associada a tal prestação de serviços é da empresa contratante, jamais da cooperativa.

Não se sustenta, a todo ver, a alegação de inoccorrência do fato imponible da hipótese de incidência tributária do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Tal situação avulta dos contratos de prestação de serviços nº 549, a fls. 69/78 e nº 1113, a fls. 79/93, firmados entre o Recorrente e a Unimed de Tubarão, consistentes na prestação de serviços de assistência médica hospitalar, de diagnóstico e terapia, e de assistência à saúde, respectivamente.

Confirmam, a mais não poder, a ocorrência do fato imponible da hipótese de incidência tributária do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 as notas fiscais/faturas dos serviços ora em ribalta, acostadas a fls. 94/132, emitidos pela Unimed Tubarão em desfavor da ASSEMCAP, no período de apuração.

Também se revela desmedida a alegação de que a associação Recorrente não se sujeita à contribuição previdenciária prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Trata-se de caso típico de estipulação em favor de terceiros em que a estipulante (Recorrente) pactua com o promitente (Unimed) mediante contrato que o benefício deste decorrente se reverterá, no todo ou em parte, em proveito de terceira pessoa que é estranha à formação do vínculo contratual (o beneficiário, *in casu*, o cooperado ou seu dependente).

Maria Helena Diniz (*in* Curso de Direito Civil Brasileiro. 3º vol., 23ª ed., São Paulo. Ed. Saraiva, 2007, pag. 108) realçou os traços características da estipulação em favor de terceiro: “*A estipulação em favor de terceiro vem a ser um contrato estabelecido entre duas pessoas, em que uma (estipulante) convenciona com outra (promitente) certa vantagem patrimonial em proveito de terceiro (beneficiário), alheio à formação do vínculo contratual*”.

Importante destacar que, nos termos da cláusula décima do Contrato nº 549 e cláusula décima nona do contrato nº 1113, é a ASSEMCAP que se obriga a pagar à Unimed as taxas de inscrição e de coparticipação de beneficiários, os valores da mensalidade fixa mais o percentual sobre os custos dos serviços contratados, os valores dos serviços efetivamente executados, a importância correspondente ao número de usuários aderentes ao contrato, sendo certo que a contratante formalmente reconhece o extrato de serviços prestados destinados a identificar a utilização, a respectiva participação nos custos e o valor das mensalidades fixadas como prova de seu débito, bem como reconhece que os valores lançados no extrato constituem dívida líquida, certa e exigível, nos termos do art. 585, inciso II do Código de Processo Civil.

Vale ainda reprimir que, no cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas observaram estritamente as peculiaridades da cobertura do contrato celebrado, em conformidade com as disposições entabuladas nos artigos 299 a 301 da IN INSS/DC nº 100/2003 e artigos 291 a 293 da IN SRP nº 3/2005, conforme se vos segue:

Levantamento UN – Referente ao Contrato 1113 – global. Cobertura hospitalar. Aplicada alíquota de 30% sobre o valor das notas fiscais/fatura, conforme alínea "a" inciso I do art. 299 da IN INSS/DC nº 100/2003 e alínea "a", inciso I do art. 291 da IN INSS/MPS/SRP nº 03/2005.

Levantamento UN1 – Referente ao contrato 549 - Ambulatorial - Custo Operacional e Pós Pago. Incidência das disposições do inciso II e Parágrafo único do Art. 299 da IN INSS/DC nº 100/2003 e inciso II e Parágrafo único do art. 291 da IN INSS/MPS/SRP nº 3/2005. Aplicado o percentual de 100% sobre o valor dos serviços cooperados pessoa física e valor referente administração.

Levantamento UN2 – Referente ao contrato 549 - Ambulatorial - Custo Operacional e Pós Pago. Incidência das disposições do inciso II e Parágrafo único do Art. 299 da IN INSS/DC nº 100/2003 e inciso II e Parágrafo único do art. 291 da IN INSS/MPS/SRP nº 3/2005. Na falta dos documentos comprobatórios de pagamento (notas fiscais/faturas) e, diante da impossibilidade de identificar os serviços prestados por cooperados, foi aplicado o percentual de 100% sobre o valor total dos pagamentos mensais.

O Recorrente argumenta que deve ser reduzido o percentual utilizado para o cálculo das contribuições previdenciárias referentes ao levantamento UN2.

O Levantamento UN2 refere-se ao contrato 549 - Contrato coletivo por custo operacional e Pós Pago.

Segundo o relato da Fiscalização, “Embora intimada a apresentar os documentos necessários ao desenvolvimento da auditoria fiscal, conforme Termos de Intimação, datados de 02/07/2008, 29/08/2008 e 05/11/2008, restou caracterizada a falta de escrituração contábil e ou outros registros inerentes às atividades negociais. Restou também caracterizada a falta das notas fiscais e faturas de serviços referentes aos pagamentos efetuados à Unimed no período”.

Com efeito, no âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, ficando esta obrigada a exibir todos os documentos e livros relacionados com as exações em tela.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete

arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Nesse viés, ante a inexistência de documentos comprobatórios de pagamento (notas fiscais/faturas) e, diante da impossibilidade de identificar os serviços prestados por cooperados, com fundamento de validade no preceito estampado no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, a fiscalização inscreveu de ofício a importância reputada como devida, com esteio no inciso II do art. 291 da IN SRP nº 3/2005 e inciso II do art. 299 da IN INSS/DC nº 100/2003, mediante a aplicação do percentual de 100% sobre o valor total dos pagamentos mensais, transferindo para a empresa o ônus da prova em contrário.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

Art. 299. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:

(...)

II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 291. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:

(...)

II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária.

Ora, tratando-se de contrato coletivo por custo operacional, para se obter o valor dos serviços efetivamente prestados revela-se imprescindível a disponibilidade dos documentos comprobatórios que os discriminem, especificamente.

Ocorre todavia que, mesmo intimada formalmente mediante termo próprio, o Autuado não apresentou a documentação ora em foco, circunstância que obrigou a Autoridade Lançadora a lançar a importância devida com base no valor bruto das notas fiscais/faturas, observando, no caso, as disposições insculpidas no art. 289 da IN SRP nº 3/2005, *in verbis*:

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 289. Na prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, havendo previsão contratual de fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, esses valores serão deduzidos da base de cálculo da contribuição, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e comprovado o custo de aquisição dos materiais e de locação de equipamentos de terceiros, se for o caso, observado o disposto no § 2º do art. 149 e no art. 152. (grifos nossos)

O Órgão Julgador de 1ª Instância já havia indeferido o pleito formulado pelo Recorrente alicerçando seu juízo negativo de acolhimento na carência de documentação idônea e hábil a demonstrar e comprovar, com precisão, a parcela referente aos serviços efetivamente realizados pelos médicos cooperados, com o assim determina a legislação previdenciária. Considerou, assim, improcedente a impugnação oferecida pela entidade autuada, mantendo o lançamento em sua integralidade.

Nesse contexto, mesmo ciente de que o pleito formulado em sede de defesa administrativa houvera sido denegado pelo Órgão de Entrância em razão da carência da comprovação material do Direito alegado, retorna à carga o Recorrente limitando-se a argumentar que a utilização de percentual de 100 % sobre o valor bruto das notas

fiscais/faturas afigurar-se-ia desproporcional e irrazoável, sem, no entanto, cortejá-la com qualquer indício de prova material apto a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela fiscalização, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da lavratura do Auto de Infração que integra o vertente Processo Administrativo Fiscal, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe é avesso.

Nessa perspectiva, havendo um documento público com presunção de veracidade, consubstanciado em Auto de Infração, não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

Por todo o exposto, há se se concluir pela procedência do lançamento levado a efeito pela Autoridade Fiscal, inexistindo arestas a serem reparadas.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que a decisão de 1ª Instancia não demanda, alfim, qualquer reparo.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva.