



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.008425/2008-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.821 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de abril de 2021  
**Recorrente** ASSOC. DOS SERV. PÚBLICOS MUNICIPAIS DE JAGUARUNA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. COOPERATIVA DE TRABALHO. ART. 22, IV, LEI 8.212/1991. RE 595.838/SP. REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO. RICARF.

O STF, no âmbito do RE 595.838/SP, declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 9.876/1999, afastando a incidência da contribuição previdenciária prevista naquele dispositivo legal, restando, portanto, prejudicado o lançamento que a constituiu.

Nos termos do art. 62, § 1º, II, alínea “b”, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015, impõe-se a aplicação da decisão do STF, em sede de repercussão geral, à mesma matéria objeto do processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Luis Henrique Dias Lima, Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído em 23/12/2008 e consignado Auto de Infração (AI) – DEBCAD 37.000.938-0 – valor total de R\$ 67.949,57 – com fulcro em contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços prestados por intermédio da cooperativa de trabalho (Unimed Cooperativa de Trabalho Médico da Região da Amurel) nas competências 01/2004 a 12/2007, conforme discriminado no relatório fiscal.

Cientificada do teor da decisão de primeira instância em 07/06/2010, a Impugnante, agora Recorrente, apresentou recurso voluntário em 06/07/2010, alegando, em apertada síntese, preliminar de cerceamento de defesa; e, no mérito, em linhas gerais, ilegitimidade da exigência da contribuição previdenciária sobre valores pagos à cooperativa de trabalho (Unimed Cooperativa de Trabalho Médico da Região da Amurel).

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstas no Decreto n. 70.235/1972.

Para uma melhor contextualização deste litígio, resgato o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de auto de infração, no valor de R\$ 67.949,57, lançado contra o sujeito passivo em epígrafe, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, referentes ao período de 01/01/2004 a 31/12/2007.

Segundo informa a autoridade lançadora (fl. 109), o contrato de nº 3708- 1573 classifica-se como de grande risco ou de risco global e o de nº 569 fica restrito ao atendimento em consultórios médicos e ambulatórios, na forma de pagamento por custo operacional, ou seja, pagamento após a execução dos serviços.

Relata ainda o auditor que, após ser intimado a apresentar documentos comprobatórios da operação com a Unimed Tubarão, a fiscalizada não apresentou as notas fiscais ou faturas correspondentes ao período examinado. Além disso, ficou evenciada a falta de registros dos referidos negócios durante o mesmo período. Em virtude da ausência dos elementos necessários ao levantamento do débito, o agente fiscal tratou de obter as informações de que necessitava junto à autuada e à Unimed em meio magnético ou/e cópias dos documentos fiscais. Apesar do intento, a autoridade lançadora declara que logrou êxito somente em relação aos dados relacionados às competências a partir de novembro de 2005.

Diante das situações mencionadas, o cálculo do tributo foi apurado de três maneiras distintas a saber:

a) Contrato nº 3708-1573 (grande risco): foi aplicado sobre o valor das notas fiscais/faturas o percentual de 30%, com o propósito de se apurar a base de cálculo; e b) Contrato nº 569 (custo operacional pós pago):

b.1) Lev "UN1": diante da falta de documentos, foi considerado com base de cálculo o valor correspondente a 100% dos pagamentos mensais;

b.2) Lev "UN2": desta vez, tendo posse das informações atinentes às faturas, foi empregado a taxa de 100%, porém incidente sobre os valores dos serviços cooperados pessoas físicas e relativos à administração do plano.

A notificada, cientificada do lançamento do tributo em 23/12/2008 (fl. 02), apresentou o instrumento de impugnação (fls. 118 a 143), por meio do qual apresenta as seguintes razões:

Inicialmente, a requerente apresenta algumas considerações a respeito da Associação dos Servidores Públicos Municipais de Jaguaruna (ASPMJ) e da Unimed, sobretudo quanto aos objetivos sociais, suas composições e aos seus funcionamentos, bem como no que diz respeito às relações jurídicas entre cooperados e cooperativa. Também discorre em torno da natureza jurídica dos planos privados de saúde comercializados.

Invoca o art. 109 e 110 do CTN, sustentando que os conceitos, institutos e formas, prevalentes no Direito Civil, ou no Direito Comercial prevalecem igualmente no Direito Tributário.

Realiza considerações no que toca à hipótese de incidência tributária e seus aspectos. Em seguida, respaldando-se no inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, expõe que a contribuição que se exige é devida em todo território nacional, em virtude da prestação de serviços de integrantes de cooperativa de trabalho à empresa ou equiparada, tem por base de cálculo o valor da nota fiscal de serviços, tornando-se devida a partir da data da respectiva expedição, e tem por sujeito passivo a tomadora ou equiparada beneficiária destes serviços.

Com base no que expõe, assevera que o primeiro óbice à tipificação da hipótese de incidência é o fato de os planos privados de assistência à saúde terem natureza diversa da dos contratos de prestação de serviços. Enquanto os primeiros são tratados pela Lei nº 9.656/98 e considerados contratos de produto, tutelados subsidiariamente pela legislação consumerista (Lei nº 8.078/90), os contratos de prestação de serviço seguem a disciplina dos arts. 593 a 609 do Código Civil.

Entende que não há prestação de serviços dos médicos cooperados ou terceiros à estipulante ou aos seus usuários, mas sim à operadora do plano de assistência à saúde (Unimed). Ressalta ainda que, em virtude da Lei nº 9.656/98, as cooperativas de saúde tem sua definição jurídica transmutada para operadora de plano de assistência à saúde. Dessa forma, se não há contrato de prestação de serviço e, por determinação legal, se a Unimed tem sua definição jurídica transformada para operadora de plano de saúde, incorre a subsunção do fato real à norma tributária sob exame.

Assegura que a Unimed Tubarão forma espécie distinta das cooperativas de trabalho: cooperativas de saúde, de acordo com a definição dada pela Organização das Cooperativas do Brasil (OCB). Por isso, a atividade da fiscalizada é atípica à hipótese de incidência tributária.

Pondera que, embora as notas fiscais sejam emitidas em nome da ASPMJ por questões organizacionais, a associação não tem nenhuma participação ou dispêndio em relação aos serviços prestados, que são integralmente custeados pelos beneficiários dos planos.

Argumenta que inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 estabelece que o contribuinte do tributo em tela é o tomador dos serviços, relativamente aos serviços que lhe foram prestados. Nessa esteira, interpreta que o tipo tributário exige que a tomadora seja a destinatária dos serviços dos cooperados. Assim sendo não está, portanto, a ASPMJ sujeita à contribuição previdenciária do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, uma vez que a autuada não obtém benefício de nenhuma natureza em virtude dos planos de saúde coletivos estipulados com a Unimed Tubarão, bem como, de nenhum modo, tem a si dirigido os serviços médicos que a integram.

Acredita que utilização do valor correspondente a 100% da nota fiscal de serviços, tendo em vista a falta de documentos comprobatórios de pagamento, conforme planilha "UN 1" (afigura desproporcional e desarrazoado. Consoante a requerente, como no cômputo da mesma contribuição relativa aos serviços prestados na modalidade "custo

operacional" (plan "UN 2"), a base de cálculo chegou ao percentual médio de 44,77%, seria razoável e proporcional que se empregasse a mesma taxa para a formação da base de cálculo do período não abrangido pela documentação existente, ou, caso fosse outro o entendimento, que fosse aplicado, então, o percentual de 60%, previsto no art. 300, caput, da IN INSS/DC nº 100/2003 c/c art. 292, caput, da IN MPS/SRP nº 3/2005.

Por fim, requer o cancelamento do auto de infração, ou, alternativamente e secundariamente, a redução da contribuição previdenciária apurada de acordo com a planilha "UN 1", por meio da utilização do percentual de 44,77%, para a obtenção da base de cálculo, ou, na hipótese mais desfavorável, da taxa de 60% conforme normas expedidas pela administração tributária. Pede também a produção dos meios de prova em direito admitidos, em especial documental e pericial, a juntada dos documentos que arrola no campo próprio e a remessa das intimações ao advogado que subscreve a impugnação, no endereço por ele indicado.

No julgamento de primeira instância, a DRJ decidiu pela improcedência da impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente repisa, em linhas gerais, os mesmos argumentos aduzidos na impugnação, com foco na ilegitimidade da exigência da contribuição previdenciária sobre valores pagos à cooperativa de trabalho (Unimed Cooperativa de Trabalho Médico da Região da Amurel) – art. 22, IV, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 9.876/1999).

Pois bem.

Na espécie, verifica-se que os fatos geradores do lançamento teve por base as notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa Unimed Cooperativa de Trabalho Médico da Região da Amurel.

Com efeito, consta como fundamento legal do Auto de Infração (AI) – DEBCAD 37.000.938-0:

**Fundamentos Legais das Rubricas**

227 - CONTRIBUICAO DAS EMPRESAS EM GERAL RELATIVAMENTE A SERVICOS QUE LHE SAO PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMEDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO

227.01 - Competências : 01/2004 a 12/2004, 01/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006, 01/2007 a 12/2007  
Lei n. 8.212 de 24.07.91, art. 22, IV (com a redacao dada pela Lei n. 9.876 de 26.11.99); Regulamento da Previdencia Social aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art.201, III (na redacao dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99).

Ocorre que a contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/1991, incluído pela Lei n. 9.876/1999, foi considerada inconstitucional pelo STF, nos termos do RE n. 595.838/SP (Tema 166 de Repercussão Geral), transitado em julgado em 09/03/2015, com o entendimento sumarizado na ementa abaixo:

EMENTA 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 nº 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 nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 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 nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 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) (grifei)

Conforme se observa, a declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 9.876/1999, afasta o critério material da hipótese da regra matriz de incidência tributária da contribuição previdenciária constituída no lançamento em litígio, sendo forçoso reconhecer a improcedência deste.

Considerando-se a vinculação regimental deste relator à decisão emanada pelo STF em sede de repercussão geral (art. 62, § 1º, II, alínea “b”, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015, impõe-se a aplicação da decisão do STF a este processo.

Nessa perspectiva, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento, cancelando integralmente o lançamento.

(assinado digitalmente)  
Luís Henrique Dias Lima