



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

**Processo n°** 12268.000136/2009-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.841 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2013  
**Matéria** COOPERATIVAS  
**Recorrente** UNIMED CURITIBA - SOCIEDADE COOPERATIVA DE MÉDICOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2010

AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGAMENTO EM DINHEIRO. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. O valor do auxílio-transporte pago habitualmente em pecúnia aos segurados empregados tem natureza indenizatória; portanto, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO. UNIMED. REPASSES DE VALORES A TÍTULO DE INTERCÂMBIO ENTRE AS COOPERATIVAS DE DESTINO E ORIGEM. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91. NÃO INCIDÊNCIA. Tendo em vista que os valores repassados entre as cooperativas de Origem (nas quais o beneficiário do serviço efetua a contratação do plano de saúde) e as cooperativas de Destino (nas quais o beneficiário usufrui dos serviços do plano de saúde), não podem ser considerados como fatos geradores da contribuição de 15% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços prestados mediante cooperativa de trabalho, a fim de que se evite o bis in idem, bem como pela inexistência de prestação de serviços a este título entre as mesmas. Inteligência do art. 22, IV, da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Lourenço Ferreira do Prado - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Thiago Tabora Simões, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ronaldo de Lima Macedo, e Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por UNIMED CURITIBA - SOCIEDADE COOPERATIVA DE MÉDICOS, em face de acórdão que manteve a integralidade dos seguintes Autos de Infração n. 37.191.683-6, lavrado para a cobrança de contribuições previdenciárias parte da empresa, destinadas ao GILRAT,

Consta do relatório fiscal que fato gerador das contribuições previdenciárias consiste na prestação de serviços remunerados por segurados empregados, à empresa notificada, através da contratação de serviços prestados por cooperados, através de cooperativas de trabalho, tendo sido realizados os seguintes lançamentos:

a-) **VT – Remuneração Vale Transporte:** valores pagos aos segurados empregados a título de vale transporte em dinheiro;

b-) **PAN – Valores pagos a COPAN:** trata da contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) a cargo da empresa, enquanto contratante dos serviços da COPAN —Cooperativa Paranaense dos Anestesiologistas Ltda.

c-) **INT – Valores pagos em Intercâmbio** – trata da contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) a cargo da empresa, enquanto contratante dos serviços das cooperativas de trabalho discriminadas nos relatórios anexos, por prestador de serviço. A prestação de serviços foi executada com base no intercâmbio entre as diversas cooperativas que fazem parte do sistema UNIMED, visando prestar atendimento aos usuários que se encontram fora da área de atendimento da cooperativa de origem. A referida contribuição encontra-se prevista no artigo 22, inciso IV da Lei no 8.212/91, com as alterações da Lei no 9.876/99.

O lançamento compreende o período de 03/2004 a 12/2006, tendo sido o contribuinte cientificado em 02/03/2009 (fls. 01).

Devidamente intimado do julgamento em primeira instância (fls. 150/155), a recorrente interpôs o competente recurso voluntário, através do qual sustenta:

1. que a recorrente integra o sistema nacional UNIMED, o qual é constituído por 377 cooperativas médicas, dentre singulares, federações e confederação. No referido sistema, as cooperativas singulares atuam numa Área geográfica previamente definida, a qual abrange um ou mais municípios. A recorrente, por exemplo, atua em Curitiba e mais 24 Municípios da região metropolitana.;
2. que as cooperativas singulares do sistema UNIMED celebram contratos de plano de saúde com pessoas físicas e jurídicas, através dos quais é garantida a prestação, **em todo o território nacional**, de serviços

médicos, hospitalares, de diagnóstico e terapia. Considerando que o plano tem abrangência nacional, os referidos serviços são prestados pelos médicos cooperados e pelos estabelecimentos de saúde integrantes da rede credenciada de qualquer cooperativa do sistema UNIMED. Por tal razão, as mensalidades pagas pelos contratantes dos planos de saúde UNIMED abrangem a remuneração dos médicos associados e da rede credenciada de **todas** as cooperativas do sistema UNIMED, e não apenas dos cooperados e da rede credenciada da cooperativa que celebrou o contrato.

3. que o processo em que o beneficiário (contratante) de plano de saúde de uma cooperativa singular (por exemplo, (UNIMED CURITIBA) é atendido por médico cooperado de outra singular (por exemplo, UNIMED LONDRINA) é chamado de Intercâmbio. Tal processo, importante destacar, permite que as cooperativas singulares, ,que têm uma pequena Area de atuação, celebrem contratos que asseguram atendimento em todo o território nacional. No processo de intercâmbio, a cooperativa que firmou o contrato (UNIMED ORIGEM) faz o repasse da mensalidade arrecadada, total ou parcialmente, para a cooperativa (UNIMED DESTINO) em cuja Area de atuação foi prestado o atendimento médico-hospitalar. A UNIMED DESTINO, por sua vez, efetua o pagamento do seu médico cooperado e dos estabelecimentos de saúde (hospitais, clinicas e laboratórios) que prestaram os serviços diretamente ao beneficiário do plano de saúde.
4. que a Central Nacional Unimed, da qual a recorrente é filiada, formulou consulta à Coordenação Geral de Arrecadação do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS receita Federal do Brasil em 27/02/2000, respondida no sentido de que processos de intercâmbio a UNIMED ORIGEM não está sujeita ao recolhimento da contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.2 8.212/91 em relação aos valores repassados para a UNIMED DESTINO;
5. que a consulta invocada pela recorrente esclareceu que a contribuição do artigo 22, inciso IV, da Lei n.2 8.212/91 não incide sobre os valores que são repassados pela recorrente (UNIMED ORIGEM) para outras cooperativas do sistema UNIMED (UNIMED DESTINO) relativos aos serviços médico-hospitalares, de diagnóstico e terapia prestados aos seus contratantes de pianos de saúde (intercâmbio).
6. que a edição da Instrução Normativa INSS/DC n.2 71/2002, ao contrário do que consta no acórdão recorrido, não teve o condão de tornar ineficaz a

consulta ora invocada, isso porque se trata de mero ato normativo regulamentar, o qual, em nenhuma hipótese, pode inovar o dispositivo legal regulamentado que foi objeto da consulta;

7. que segundo reiteradamente tem. decidido este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a resposta à consulta vincula a Administração Pública, que não pode negar validade ao procedimento que esteja em conformidade com a orientação recebida pelo contribuinte;

8. que nos processos de intercâmbio, os cooperados da UNIMED DESTINO não prestam serviços para a UNIMED ORIGEM, mas sim para o beneficiário (contratante) do plano de saúde. Em outras palavras, o contratante/tomador dos serviços prestados pela UNIMED DESTINO é a empresa que firmou o contrato de plano de saúde, e não a recorrente (UNIMED ORIGEM), com o que não resta caracterizada a hipótese de incidência do artigo 22, inciso IV, da Lei n. 8.218/91;

9. quem toma tais serviços são as empresas contratantes de planos de saúde, as quais recolhem a contribuição previdenciária de 15% sobre o valor das mensalidades, mensalidades essas que englobam a remuneração dos cooperados de todas as cooperativas do sistema UNIMED, e não apenas da recorrente;

10. que a autuação caracteriza a ocorrência de bis In Idem, pois o mesmo fato (prestação de serviço pelo cooperado da UNIMED DESTINO) dará ensejo a recolhimento da mesma contribuição por duas pessoas jurídicas distintas, quais sejam, a empresa que contratou o plano de saúde (essa sim contribuinte) e a recorrente (UNIMED ORIGEM);

11. que a recorrente não tem como fazer prova do repasse da contribuição previdenciária para as empresas contratantes dos planos de saúde. E por uma razão muito simples: não há qualquer repasse, na medida em que tal contribuição é recolhida pela empresa contratante (sujeito passivo), e não pela recorrente.

12. que houve equívoco na base de cálculo das contribuições lançadas, na medida em que o auditor fiscal fez incidir a contribuição previdenciária de 15% sobre todos os valores repassados pela recorrente a título de intercâmbio, os quais incluem, além da remuneração dos médicos cooperados da UNIMED DESTINO, a

remuneração dos serviços prestados pela rede credenciada (hospitais, clínicas e laboratórios);

13. que a contribuição de 15% prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.2 8.212/91 incide somente sobre a remuneração dos cooperados, sendo que os planos de saúde UNIMED asseguram, além do serviço médico (prestado pelos cooperados), serviços hospitalares, de diagnóstico e terapia, os quais são prestados por estabelecimentos de saúde (hospitais, clínicas e laboratórios) credenciados pelas cooperativas
14. que a base de cálculo, nos termos do inciso II do artigo 291 da Instrução Normativa MPS/SRP n. 2 03/2005, é somente a remuneração dos serviços prestados pelos cooperados da UNIMED DESTINO, ou seja, excluídos os valores repassados para hospitais, clínicas e laboratórios;
15. que Conforme comprovam os documentos que instruíram a impugnação, os cooperados da recorrente, também cooperados da COPAN, enviam o relatório relativo aos serviços prestados aos beneficiários de planos de saúde UNIMED para a COPAN. Essa, por sua vez, consolida tais relatórios e os encaminha para a recorrente, que efetua o pagamento dos seus cooperados através de repasses para a COPAN. Em outras palavras, os cooperados anestesiólogistas, ao invés de encaminharem sua produção diretamente A UNIMED CURITIBA, o fazem por meio da COPAN. E a recorrente, ao invés de pagar diretamente ao seu cooperado, o faz via COPAN. Com efeito, tal fato não caracteriza a contratação de serviços a serem prestados pela COPAN.

Contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 1.450, alegando, em síntese:

- 1, Estão corretas a autoridade fiscal e a decisão recorrida no que toca a incidência da contribuição sobre os valores pagos pela recorrente a outras cooperativas sob a rubrica "intercâmbio".
2. que quando uma outra cooperativa emite nota fiscal discriminando os serviços prestados por seus cooperados, a fim de que a autuada faça o pagamento devido por esses serviços, está configurada a ocorrência do fato gerador
3. Conforme expõe a recorrente, o sistema UNIMED é formado por várias cooperativas de trabalho distintas, cada uma com sua personalidade jurídica, com seus próprios cooperados que prestam entre si serviços, de modo que cada uma delas obrigatoriamente emite nota fiscal/fatura relativa aos serviços prestados por seus cooperados. Nesse sentido, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária determinada pelo art. 22, IV da Lei nº 8.212/91 é

emissão de nota fiscal ou da fatura referente à prestação de serviços por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, conforme art. 71 da IN INSS/DC nº 100/03

4. que ao prestar os serviços que lhes são próprios, ocorre a subcontratação de associados de outra cooperativa, haverá a ocorrência de dois fatos geradores, quais sejam, a emissão da nota fiscal pela UNIMED DESTINO (empresa subcontratada), em razão da prestação de serviço dos seus cooperados, e a emissão da nota fiscal pela UNIMED ORIGEM (contratada) em relação As empresas contratantes (usuários) para cobrar pelos serviços prestados por ela através de subcontratação de terceiros.

5. que a emissão de duas notas fiscais distintas não reflete apenas um sistema de compensação entre as cooperativas: enquanto a nota fiscal emitida pela UNIMED DESTINO A UNIMED ORIGEM reflete os valores dos serviços médicos prestados pelo seu cooperado, a nota fiscal emitida por esta a seus contratantes sell composta de valores distintos, fixos ou variáveis, conforme estipulado no contrato de plano de saúde.

6. Desta forma, o modus operandi do sistema UNIMED não ilide o fato de que, pelo chamado intercâmbio, uma pessoa jurídica (UNIMED ORIGEM) contrata os serviços de um terceiro (médico da outra cooperativa - UNIMED DESTINO) para suprir uma necessidade sua (conferir aos usuários/beneficiários do seu plano de saúde cobertura de abrangência nacional). Este terceiro, posteriormente, emite uma fatura através de sua cooperativa, para receber pelos serviços prestados.

7. Vê-se que nesse caso, o cooperado da UNIMED DESTINO presta um serviço à UNIMED ORIGEM, com a qual não tem vínculo cooperativo, e não ao usuário/beneficiário do atendimento médico em si.

8. Assim, como tomadora de serviços de cooperados alheios, a fim de que possa oferecer a seus clientes/usuários cobertura nacional, a autuada deve recolher a contribuição prevista no artigo 22, IV da Lei 8.212/91.

9. que quanto A Solução de Consulta suscitada pela defesa, cabe mencionar que ela não mais tem vigência, eis que em 28 de maio de 2004, através da Solução de Consulta n.º 5 / 2004, a Coordenação-Geral de Tributação e Julgamento do INSS, bem como a Coordenação-Geral de Arrecadação, concluíram que a partir da edição da Instrução Normativa INSS/DC n.º 71/2002 estabeleceu-se entendimento expressamente diverso.

10. que caberia à autuada trazer à fiscalização prova idônea e suficiente dos valores efetivamente destinados a terceiros não cooperados por parte daquelas cooperativas, o que não ocorreu. E, nos termos do § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91, com a redação vigente A época do fato gerador, "ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo A empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário".

11. No que se refere a COPAN, , ao constituir nova cooperativa, por intermédio da qual passam a prestar, cobrar e receber pelos serviços prestados, os médicos da COPAN assumem situação idêntica à dos médicos cooperados de outras UNIMEDs.

A recorrente apresentou razões aditivas ao seu recurso apontando que: “o § 42 do artigo 216 acima transcrito reconheceu que a contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n. 8.212/91 não Incide sobre os valores que são repassados pela recorrente (UNIMED ORIGEM) para outras cooperativas do sistema UNIMED (UNIMED DESTINO) relativos aos serviços medic ohospitalares, de diagnóstico e terapia prestados aos seus contratantes de planos de saúde (Intercâmbio entre cooperativas).”

Após, subiram os autos a este Eg. Conselho.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado - Relator

**CONHECIMENTO**

Tempestivo o recurso e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Sem preliminares.

**MÉRITO****Dos valores pagos a título de Vale Transporte**

Mesmo que a recorrente tenha deixado de impugnar de forma específica a matéria, fato é que, sobre o assunto, a Advocacia Geral da União, seguiu orientação ditada na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 478.410/SP, que considerou inconstitucional a cobrança previdenciária incidente sobre vale transporte pago em pecúnia, tendo em vista sua natureza indenizatória.

Sobre o assunto a AGU editou a Súmula 60, de 08/12/2011, a seguir:

*Súmula 60 : "Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba*

Logo, em face de referido entendimento, não há que ser mantido lançamento sobre este aspecto.

**Dos Valores pagos a título de intercâmbio**

Outro ponto que merece prévio esclarecimento é o de que o relatório fiscal faz alusão expressa de que o lançamento se fez sobre valores de intercâmbio, ou seja, relativamente a pagamentos efetuados pela recorrente a outras cooperativas da rede UNIMED, não havendo que se falar no presente lançamento de pagamentos efetuados por pessoas jurídicas efetuados pela contratação da UNIMED.

Com o intuito de ainda mais pontuar a questão, transcrevo os fundamentos do relatório fiscal para concluir pelo lançamento da rubrica **INT – Valores pagos em Intercâmbio**:

*Cuida o levantamento acima da contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) a cargo da empresa, enquanto contratante dos serviços das cooperativas de trabalho discriminadas nos relatórios anexos, por prestador de serviço, no período de 03/2004 a 12/2006.*

***A prestação de serviços foi executada com base no intercâmbio entre as diversas cooperativas que fazem parte do sistema UNIMED, visando prestar atendimento aos usuários que se encontram fora da área de atendimento da cooperativa de origem.***

*A referida contribuição encontra-se prevista no artigo 22, inciso IV da Lei no 8.212, de 24/07/1991, com as alterações da Lei no 9.876, de 26/11/99.*

*Seguem anexas cópias do manual de intercâmbio versão 2004 e 2006, Notas Fiscais ou Faturas por amostragem, além de resumos contidos nos relatórios emitidos pela empresa, denominados "Relatório de Conciliação Contábil de Pagamento — Versão Financeira, Agrupado por Prestador".*

E ao indicar as alíquotas e bases de cálculo utilizadas, assim se manifestou o fiscal:

***No anexo denominado DAD — Discriminativo Analítico do Débito, que faz parte integrante do Auto de Infração estão configuradas as alíquotas aplicadas sobre as bases de cálculo do débito, que no presente caso consistem em: 20% (vinte por cento) referente A contribuição da empresa, 2% (dois por cento) A contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT/GILRAT) e 15% (quinze por cento) correspondente A contribuição previdenciária a cargo da empresa, sobre os valores faturados pelas cooperativas de trabalho que lhe prestaram serviços.***

Pois bem, fixados tais pontos, passo a análise das alegações recursais.

Em suma são dois pontos sustentados no recurso voluntário: (i) a impossibilidade de tributação dos valores de intercâmbio e (ii) que o fiscal deixou de abater da base de cálculo o auditor fiscal fez incidir a contribuição previdenciária de 15% sobre todos os valores repassados pela recorrente a título de intercâmbio, os quais incluem, além da remuneração dos médicos cooperados da UNIMED DESTINO, a remuneração dos serviços prestados pela rede credenciada (hospitais, clínicas e laboratórios);

No que se refere a impossibilidade de tributação dos valores de intercâmbio argumenta a recorrente que faz parte de uma rede de cooperativas que atendem em determinada região, efetuando contratos nestas regiões com pessoas físicas e jurídicas, mas que contratam a cobertura de seu plano de saúde para a prestação de serviços médicos, hospitalares, de diagnóstico e terapia com abrangência em todo o território nacional

Explica que considerando que o plano tem abrangência nacional, os referidos serviços são prestados pelos médicos cooperados e pelos estabelecimentos de saúde integrantes da rede credenciada de qualquer cooperativa do sistema UNIMED e, que, por tal razão, as mensalidades pagas pelos contratantes dos planos de saúde UNIMED abrangem a remuneração dos médicos associados e da rede credenciada de todas as cooperativas do sistema UNIMED, e não apenas dos cooperados e da rede credenciada da cooperativa da localidade em que celebrou o contrato.

Aponta que o processo em que o beneficiário (contratante) de plano de saúde de uma cooperativa singular (por exemplo, (UNIMED CURITIBA) é atendido por médico cooperado de outra singular (por exemplo, UNIMED LONDRINA) é chamado de Intercâmbio.

Tal processo, esclarece, permite que as cooperativas singulares, ,que têm uma pequena área de atuação, celebrem contratos que asseguram atendimento em todo o território nacional. No processo de intercâmbio, a cooperativa que firmou o contrato (UNIMED ORIGEM) faz o repasse da mensalidade arrecadada, total ou parcialmente, para a cooperativa (UNIMED DESTINO) em cuja área de atuação foi prestado o atendimento médico-hospitalar. A UNIMED DESTINO, por sua vez, efetua o pagamento do seu médico cooperado e dos estabelecimentos de saúde (hospitais, clínicas e laboratórios) que prestaram os serviços diretamente ao beneficiário do plano de saúde.

E sobre os valores repassados é que o ilustre fiscal autuante entendeu pela incidência da contribuição de 15%, instituída pelo art. 22 , IV, da Lei 8.212/91, a seguir:

*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 nº 9.876, de 1999).*

De fato, não tenho dúvidas de que a norma supra aponta que para a incidência da contribuição, deve-se tratar de uma nota fiscal relativa a prestação de serviços por cooperados, mediante uma cooperativa de trabalho. Ou seja, está evidente que para a subsunção da norma ao fato deve haver uma prestação de serviços contratada por intermédio de uma cooperativa de trabalho.

E no caso dos autos, a fiscalização entendeu que os repasses a título de intercâmbio configuram-se numa prestação de serviços médicos entre cooperativas de uma mesma rede, pois a cooperativa de DESTINO emite a nota fiscal contra a cooperativa de ORIGEM para receber pelos serviços que seus cooperados prestaram aos beneficiários do plano da cooperativa de DESTINO. Ou seja, em suma, o entendimento é de que o cooperado da cooperativa de DESTINO presta serviço a cooperativa de origem, motivo pelo qual deveria ter destacado no valor da nota o percentual de 15%.

Não compartilho de referido entendimento.

Ainda sobre o assunto, trago a baila o art. 216 da Instrução Normativa n. 971 de 13 de novembro de 2009 da Secretaria da Receita Federal, a seguir transcrito:

### ***Seção III***

#### ***Das Obrigações Específicas da Cooperativa de Trabalho e de Produção***

*Art. 216. As cooperativas de trabalho e de produção são  
equiparadas às empresas em geral, ficando sujeitas ao*

*cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 47 e às obrigações principais previstas nos arts. 72 e 78, em relação:*

[...]

*VI - à contribuição incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, quando contratarem serviços mediante intermediação de outra cooperativa de trabalho, ressalvado o disposto no § 4º.*

[...]

**§ 4º O disposto no inciso VI do caput não se aplica à cooperativa de trabalho quando os serviços forem prestados à empresa contratante mediante intermediação de outra cooperativa, situação denominada como intercâmbio entre cooperativas, e deverá ser observado o que segue:**

*I - a cooperativa de origem, assim entendida aquela que mantém contrato com o tomador do serviço, deverá emitir a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação de serviço à empresa contratante, incluindo os valores dos serviços prestados pelos seus cooperados e os daqueles prestados por cooperados de outras cooperativas;*

**II - o valor total dos serviços cobrados conforme inciso I constitui a base de cálculo da contribuição a cargo da empresa contratante;**

**III - os valores faturados pelas cooperativas de destino, cujos cooperados prestaram o serviço à cooperativa de origem, não constituem base de cálculo para as contribuições desta, uma vez que serão cobrados na forma do inciso II.**

Depreende-se de referido artigo que as cooperativas, quando prestarem serviços prestados por intermédio de seus cooperados diretamente para outras cooperativas de trabalho deverá efetuar o destaque do percentual de 15% na nota fiscal.

Todavia, o § 4º excetua os casos em que uma cooperativa de trabalho, no caso a de DESTINO, vier a prestar serviços diretamente à empresa contratante dos serviços mediante outra cooperativa, no caso a de ORIGEM, situação na qual não haverá incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores que forem repassados para a cooperativa de DESTINO.

A Instrução Normativa 971/09, determina, pois, que o pagamento da contribuição, no caso, seja em relação aos cooperados da cooperativa de DESTINO, seja em relação aos cooperados da cooperativa de ORIGEM, deverá ser efetuada diretamente pela empresa contratante dos serviços, devendo a nota fiscal conter o valor total a ser faturado a ambas cooperativas.

Ou seja, a meu ver, a legislação atual deixa clara a existência de duas situações:

a-) a primeira no sentido de que a cooperativa de ORIGEM é a própria tomadora de serviços;

b-) a segunda no sentido de que a cooperativa de ORIGEM atua no mero repasse de valores a outras cooperativas (DESTINO)

Todavia, em ambos os casos, a IN deixa claro que os valores da contribuição de 15% devem ser recolhidos pela empresa tomadora. E tal determinação se dirige inclusive a evitar uma bitributação dos valores pagos pelos usuários dos serviços, que necessitem tomá-los em outra localidade, que não aquela onde efetuou o contrato.

No caso dos autos, o relatório fiscal é claro ao frisar que se trata do exato caso do intercâmbio entre cooperativas, não havendo que se falar na prestação de um serviço no qual o beneficiário seja outra cooperativa do mesmo grupo, mas sim as empresas contratantes da cooperativa de ORIGEM.

Ressalto que de fato a Instrução Normativa em comento não estava vigente a época da ocorrência dos fatos geradores das contribuições. Todavia entendo que sua aplicabilidade ao presente caso é possível diante daquilo o que preceitua o art. 106, II, “b”, do Código Tributário Nacional, pois verifico que a Instrução Normativa expressamente veio a regular matéria antes não expressamente regulada, mas no exato sentido de demonstrar que os repasses efetuados a título de intercâmbio deveriam sofrer a tributação exclusivamente quando do pagamento dos beneficiários efetivos da prestação dos serviços, o que não gera falta de pagamento do tributo.

Confira-se o teor do artigo:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

***b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;***

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*

Mesmo se assim não o fosse, entendo que o presente caso, também não possui sequer fundamento de validade a partir da análise da redação contida no art. 22 da Lei 8.212/91. É que, conforme já apontado, referido artigo exige a efetiva prestação de serviços diretamente para a cooperativa de ORIGEM, agora na qualidade tomadora, para que então venha a ser exigida a tributação.

E tal condição, no presente caso não fora verificada.

Ademais, a título elucidativo, este Eg. Conselho, na análise de outros casos, já decidiu pela exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS das receitas repassadas a título

de intercâmbio em relação às cooperativas, por não estarem incluídas na base de cálculo de referidas exações, já que não são consideradas como faturamento.

Confira-se a ementa de referido julgado na parte em que se refere ao presente caso:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.*

*Período de Apuração: 01/02/1999 a 31/07/2002*

[...]

**INTERCÂMBIO A PAGAR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.**

*Os valores do intercâmbio a pagar devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições a partir de dezembro de 2011, por terem o mesmo tratamento contábil, nas operações entre cooperativas, das responsabilidades cedidas.*

[...]

*(Acórdão 3302-01.280, Sessão de 09/11/2001, Rel. Conselheiro José Antônio Francisco)*

Assim, entendo que tais valores devam ser excluídos do lançamento.

#### **Da rubrica PAN – Valores pagos a COPAN**

Pelos mesmos motivos acima e considerando, sobretudo, que a fiscalização tratou o relatório fiscal os pagamentos efetuados a COPAN como possuidores das mesmas características dos pagamentos efetuados a título de intercâmbio, sem apontar de forma cabal alguma diferenciação na sua contratação ou mesmo relativamente ao formato da constituição de referida cooperativa, não vejo outra conclusão possível, senão por também excluir tal rubrica do lançamento efetuado.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **DAR INTEGRAL PROVIMENTO** ao recurso para excluir as rubricas PAN e INT.

É como voto.

Lourenço Ferreira do Prado.