



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



**Processo n°** 13603.720094/2014-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-010.914 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** TRANSIMAO TRANSPORTES RODOVIÁRIOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DECISÃO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) N° 598.838/SP. INCONSTITUCIONALIDADE.

A decisão definitiva de mérito no RE n° 598.838/SP, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, declarando a inconstitucionalidade da contribuição da empresa prevista no inciso IV do art. 22 da Lei n° 8.212, de 1991 sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, relativamente a serviços que lhe sejam prestados por cooperadores, por intermédio de cooperativas de trabalho, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyaama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyaama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de fls. 125/133 proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a qual julgou improcedente a impugnação decorrente da falta de recolhimento de contribuições previdenciárias.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização em face da empresa em epígrafe, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 13/15, refere-se ao Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOF DEBCAD n.º 51.001.524-7, lavrado em 29/01/2014, no valor de R\$ 131.189,18 relativo à contribuição patronal destinada ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), incidente sobre os serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa médica, envolvendo as competências de 04/2010, 08 a 10/2010, 01 a 03/2011, 05/2011, 10 a 12/2011 e 01 a 12/2012, em conformidade com o disposto no § 7º do artigo 33 e na alínea “b” do inciso I do artigo 30 da Lei n.º. 8.212 de 24/07/1991, publicada no D.O.U. de 25/07/1991, com as alterações posteriores, combinado com o disposto nos artigos 2º, 3º e 25, I da Lei n.º.11.457, de 16/03/2007, publicada no D.O.U. de 19/03/2007

Informa o Auditor fiscal em seu relatório que:

- a empresa não efetuou o recolhimento do total das contribuições previdenciárias incidentes sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho, conforme previsto no inciso IV, do artigo 22 da Lei n.º. 8.212 de 24/07/1991 ( acrescentado pela Lei n.º 9.876 de 26/11/1999). As competências envolvidas estão discriminadas, no ANEXO I. do relatório fiscal;
- o fato gerador das contribuições apuradas foi a efetiva prestação de serviços remunerados à empresa por segurados contribuintes individuais, através de cooperativa de trabalho, nos termos da alínea “h” do inciso “V” do artigo 12 da Lei n.º. 8.212/1991, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9.876/1999;
- a base de cálculo do crédito constituído consistiu no valor da mão de obra contida nas notas fiscais de serviços prestados por cooperativas de trabalho médico, cujas contribuições não foram contabilmente reconhecidas pelo sujeito passivo e, portanto, não foram declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- o sujeito passivo, apesar de devidamente intimado, não apresentou os contratos e faturas de serviços prestados por cooperativas de trabalho, motivo pelo qual a base de cálculo foi fixada em sessenta por cento do valor bruto das notas fiscais emitidas por cooperativas de trabalho médico, conforme previsto na alínea “b” do inciso I do artigo 219 da Instrução Normativa n.º 971 de 13/11/2009, publicada no D.O.U. de 17/11/2009;
- sobre a base de cálculo apurada fez incidir a alíquota de 15% (quinze por cento), em conformidade com o mencionado inciso IV do artigo 22 da Lei n.º 8.212/1991;
- as bases de cálculo foram consolidadas por meio do Levantamento CT – Cooperativa de Trabalho, de acordo com os valores escriturados na conta ASSISTÊNCIA MEDICA E ODONTOLÓGICA, no período: 04/2010, 08/2010 a 10/2010, 01/2011 a 03/2011, 05/2011, 10/2011 a 12/2012;
- os recolhimentos efetuados, as deduções legais (salário família e salário maternidade) e os valores da retenção destacados nas notas fiscais de prestação de serviços, já foram utilizados pelo sujeito passivo na regularização das contribuições previdenciárias declaradas na GFIP;
- o presente lançamento encontra-se fundamentado nos dispositivos legais citados no Relatório Fiscal, bem como na legislação constante do Anexo “FLD – Fundamentos Legais do Débito”, que integram o presente Auto de Infração.

## Da Impugnação

Devidamente intimado apresentou impugnação, conforme consta do relatório extraído da decisão recorrida:

Da impugnação

Cientificada do lançamento por via postal, em 06/02/2014, conforme AR fl. 68, a empresa apresentou em 05/03/2014, impugnação às fls. 86/108, acompanhada dos documentos às fls. 109/120 alegando, em apertada síntese que:

**DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO – NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

- não ocorreu o fato gerador descrito na citada norma legal porque no presente caso os cooperados médicos não lhe prestam serviço diretamente;
- os favorecidos com a contratação de cooperativa que atua na área da saúde (planos de saúde) foram seus empregados e não a empresa diretamente como pessoa jurídica;
- a regra de incidência é que a contribuição incide sobre: "serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho";
- no presente caso nenhum serviço foi prestado pelos cooperados à Impugnante, mas sim aos seus funcionários;
- por esse motivo deve ser cancelado o Auto de Infração, vez que não ocorreu a hipótese descrita no inciso IV do art. 22 da Lei 8212/91, tendo em vista que não há que se falar em "serviço prestado" pelo médico-cooperado à Impugnante que autorize a cobrança da contribuição previdenciária em questão.

**INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INSTITUÍDA PELA LEI 9.876/99**

- referida fonte de custeio da previdência social é absolutamente ilegal e inconstitucional, porque a receita de uma terceira pessoa jurídica, como é o caso das cooperativas não deve ser fonte de custeio permitida para incidência de contribuição previdenciária criada por lei ordinária;
- não há regra constitucional que outorgue competência à União Federal para criar a contribuição exigida, uma vez que a Constituição permite apenas a criação de contribuições com base econômica taxativamente prevista no seu art. 195;
- as contribuições previdenciárias instituídas pela Lei 8.212/91 restringem-se às hipóteses explicitadas na alínea "a" do inciso I do dispositivo constitucional acima citado.

Em outras palavras, esses tributos somente podem incidir sobre o salário e demais rendimentos de trabalho;

Cita o artigo 11 da Lei 8.212/91, o artigo 146 da CF/88, Artigo 110 do CTN e os artigos 457 e 458 para fundamentar sua peça defensiva no tocante à definição do alcance e conceitos das expressões salário e remuneração para fortalecer sua tese de que as contribuições previdenciárias jamais podem incidir sobre quantias repassadas a pessoas jurídicas ou atinentes a fatos que não se enquadrem como trabalho propriamente dito, como, por exemplo, mera prestação de serviços. No caso, o serviço prestado por médicos autônomos cooperados aos funcionários da Impugnante.

Com suporte em lição de renomado jurista, discorre sobre o conceito de trabalho como prestação personalíssima, serviço e o tipo societário Cooperativa para concluir que os valores repassados às cooperativas não remuneram trabalho, mas tão-somente mera e simples prestação de serviço (em sentido estrito), de modo que essa atividade não compõe os fatos geradores da contribuição prevista na alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, tampouco qualquer outro discriminado nesse artigo.

Traz também à sua peça defensiva trecho do parecer exarado pela Procuradoria Geral da República acerca da inconstitucionalidade da indigitada contribuição na ADIn 2.594, o qual considera corroborar suas alegações.

Encerra esse item reafirmando com base no exposto acima que não há relação de trabalho entre a Impugnante e a cooperativa, ou entre a Impugnante e o médico cooperado que autorize a cobrança da contribuição previdenciária em questão, insiste que a base de cálculo instituída pela Lei 9.876/99 não se coaduna com aquelas estabelecidas no art. 195, incisos, I, II e III da CF/88, devendo, portanto ser reconhecida a inconstitucionalidade da exação prevista no inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91, com o conseqüente cancelamento do presente Auto de Infração.

**DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE**

- está inconformado com a multa de ofício no percentual de 75% aplicada com base no artigo 44 inciso I da lei 9.430/96, vez que ofende expressamente os princípios do não confisco e da capacidade contributiva previstos respectivamente nos artigos 150 inciso IV

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fls. 125):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO DA ÁREA DA SAÚDE.

A pessoa jurídica que contrata plano de saúde de cooperativa de trabalho, a seus colaboradores, deve recolher a contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, incidente sobre os serviços por meio dela prestados, contidos em nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida em seu nome.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PARTE DA EMPRESA. COOPERATIVA DE TRABALHO. ÁREA DA SAÚDE. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade. A constitucionalidade das leis é vinculada aos atos da Administração Pública.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão, a empresa apresentou recurso voluntário (fls. 143/147) em que alegou em apertada síntese: o reconhecimento da declaração de inconstitucionalidade material do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, que permitia a incidência da contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho expressa violação ao art. 195, I, a, da Constituição Federal.

O presente processo foi distribuído a este relator em sessão pública.

Em síntese, é o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

### Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço em parte e passo a apreciá-lo.

### Inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária lançada sobre os valores pagos a cooperativa de trabalho

Para o deslinde do presente feito, apesar das diversas alegações, apresentadas em seu recurso, de forma bem resumida, será analisada a questão da inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre valores pagos a cooperativa de trabalho.

Conforme consta dos autos, parte do presente lançamento decorreu, em última análise, da falta de pagamento de contribuição previdenciária decorrente de prestação de serviços de cooperativas de médicas. Esta questão já foi objeto de apreciação pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE n. 595.838, declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, o qual foi utilizado para ensejar o lançamento.

Na sessão realizada no dia 23/4/2014, o plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, reconheceu a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescentado pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999. Transcrevo a ementa:

**Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.**

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.
2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico "contribuinte" da contribuição.
3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.
4. O art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

**5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99.**

(grifei)

Em 18/12/2014, ao apreciar os embargos de declaração interpostos pela União este RE n.º 595.838/SP, a Corte rejeitou o pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Por fim, o RE n.º 595.838/SP transitou em julgado em 9/3/2015.

Diante desse contexto fático, o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, assim estabelece:

Art. 62 (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento de ofício foi considerado em descompasso com o texto constitucional, em decisão definitiva de mérito proferida pelo STF, na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, devendo o entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

Logo, afastado o fundamento jurídico que sustenta a autuação, assiste razão à recorrente, devendo ser declarada a improcedência do crédito tributário.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe provimento para excluir a incidência da contribuição previdenciária lançada sobre valores pagos por serviços tomados de cooperativa de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya