



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



**Processo nº** 13888.005024/2008-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.791 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de dezembro de 2021  
**Recorrente** S L SERVIÇOS EMPRESARIAIS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRATAÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. INDEVIDA A CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A NOTA FISCAL OU FATURA. DECISÃO STF. NÃO é devida, pela empresa contratante, a contribuição de 15% 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. Decisão do STF transita em julgado.

AJUDA DE CUSTO REITERADA. INCIDÊNCIA. É devida a contribuição sobre a ajuda de custo paga de forma reiterada aos empregados.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Afasta-se a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento quando resta configurado que não houve o alegado cerceamento de defesa e nem vícios durante o procedimento fiscal. Verificada correta adequação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, deve ser afastado o argumento de ilegitimidade passiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação relativa à exclusão dos responsáveis do relatório de vínculos, e na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar parcial provimento ao Recurso para excluir do lançamento a cobrança relativa à contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento a cooperativas de trabalho

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Diogo Cristian Denny (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.205.287-8), no valor total de R\$ 49.552,73, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre o valor bruto de faturas emitidas por cooperativa de trabalho médico e sobre a remuneração de segurados empregados (parte da empresa, incluindo a parcela relativa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - SAT/RAT). A lavratura ocorreu em 12/11/2008 e o débito refere-se às competências 01/2004 a 12/2007.

O Relatório Fiscal informa que são fatos geradores das contribuições lançadas:

=> os valores pagos à cooperativa de trabalho na atividade médica Unimed de Santa Bárbara D'Oeste e Americana no período de 01/2004 a 12/2007 pelos serviços prestados pelos cooperados desta ao sujeito passivo. Como o contrato celebrado entre a cooperativa de trabalho e o sujeito passivo enquadra-se na categoria de grande risco, com pagamento por valor pré-determinado, a base de cálculo utilizada para o lançamento das contribuições foi de 30% do valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, conforme prevê o artigo 291, I, "a" da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

=> Os pagamentos feitos no período de 01/2004 a 12/2004 pelo sujeito passivo a seus empregados a título de ajuda de custo, cujos valores foram extraídos da folhas de pagamento elaboradas pela autuada. Segundo a Auditora Fiscal, esses fatos geradores deixaram de ser informados em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia Previdência Social, motivo pelo qual o sujeito passivo não teve o benefício da redução da multa de mora previsto no artigo 35 § 4º da Lei 8.212/91, além de ter sido autuado (AI DEBCAD 37.205.285-1).

A empresa apresentou IMPUGNAÇÃO alegando, em síntese, que:

a) O Relatório Fiscal não demonstra a origem das diferenças entre os valores efetivamente recolhidos e os valores supostamente devidos. A afirmação de forma unilateral e genérica de que a Notificada deixou de recolher valores devidos à Previdência Social, sem contudo demonstrar a origem e a natureza da contribuição, impede a perfeita identificação da obrigação inadimplida, fere o princípio da legalidade e cerceia o direito à ampla defesa do contribuinte.

b) Os diretores da Notificada e de sua Controlada foram apontados nos relatórios CORESP e VÍNCULOS como corresponsáveis pelo lançamento em apreço de forma indevida, já que, segundo o Código Tributário Nacional e a Lei das Sociedades Anônimas, isto só seria permitido se estivesse provado, mediante apuração em procedimento fiscal, que os referidos praticaram condutas ensejadoras da tributação em comento, e que o fizeram com culpa ou dolo, o que não restou demonstrado.

Além disso, tais diretores não foram cientificados da lavratura do presente Auto de Infração, sendo este, portanto, nulo de pleno direito em relação aos mesmos.

c) O lançamento do débito no percentual de 15% sobre o valor das faturas emitidas por cooperativas de trabalho médico não pode prosperar, pois a Lei Ordinária nº 9.876/99, ao instituir tal contribuição, desrespeitou a Constituição Federal. Isto porque tal norma não encontra fundamento de validade no inciso I, “a” do artigo 195 da Lei Magna, pois não trata da incidência de contribuição sobre o trabalho de pessoa física, nem tampouco no parágrafo 4º do mesmo artigo, pois este determina que somente Lei Complementar pode criar novas fontes de custeio para a Previdência.

d) A título de ajuda de custo, foram efetuados pagamentos em decorrência das despesas adicionados trabalhadores na capital de São Paulo, com natureza própria de reembolso de despesas, não se caracterizando remuneração para qualquer finalidade, especialmente para integrar a base de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Requer a exclusão dos diretores da condição de corresponsáveis pelo débito e a declaração de nulidade do lançamento

A DRJ Ribeirão Preto, na análise das peças impugnatórias, manifestou seu entendimento no sentido de que:

Não há no lançamento, como alegado, nenhuma afirmação genérica de falta de recolhimentos à Previdência Social, tampouco foram omitidas, como quer a defesa, a origem e a natureza das contribuições lançadas.

O Relatório Fiscal (fls. 55 a 58) explica que as contribuições são devidas pela empresa e destinadas à Seguridade Social e que sua origem está no pagamento de valores a seus empregados (a título de ajuda de custo) e à cooperativa de trabalho Unimed de Santa Bárbara D'Oeste e Americana (pelos serviços prestados pelos cooperados desta ao sujeito passivo); informa o período em que ocorreram os fatos geradores (01/2004 a 12/2007) e descreve os documentos em que estes dados foram colhidos (folhas de pagamento elaboradas pelo contribuinte e faturas emitidas pela cooperativa). A Auditora Fiscal esclarece ainda que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos relativamente às contribuições lançadas.

Mas não é só. O Discriminativo Analítico do Débito - DAD (fls. 4 a 14) traz, mês a mês, as bases de cálculo e as alíquotas utilizadas e o Relatório de Lançamentos (fls. 20 a 26) discrimina as faturas da Unimed, assim como os nomes dos empregados que receberam ajuda de custo, tudo com seus respectivos valores. O Anexo Fundamentos Legais do Débito - FLD explicita a legislação que deu suporte ao lançamento relativamente a cada contribuição, aos juros e à multa aplicada.

Portanto, não há como falar-se aqui em desrespeito ao princípio da legalidade ou em falta de motivação do ato administrativo. Todas as razões de fato e de direito ensejadoras da autuação foram sobejamente expostas no lançamento em debate, permitindo de forma inequívoca que a impugnante exercesse seu direito constitucionalmente assegurado à ampla defesa.

Quanto ao fato de estarem os diretores da empresa e de sua controlada relacionados nos Relatórios de Vínculos e de Representantes Legais, equivoca-se a impugnante ao concluir que isso teria o intuito de atribuir-lhes responsabilidade tributária. Tais Relatórios têm natureza meramente informativa e, por isso mesmo, não houve a cientificação dessas pessoas do presente lançamento, nem a abertura de prazo para que pudessem apresentar defesa.

Como estão corretamente identificados como representantes legais, e não como sujeitos passivos, não há porque aceitar sua requerida exclusão.

Sobre a alegação de inconstitucionalidade da Lei 9.876/99, é preciso esclarecer que o contencioso administrativo não é a esfera competente debater tal questão. Por estarmos todos submetidos ao princípio da legalidade, cumpre-nos aplicar as leis tal como estejam em vigor. Somente nossa Corte Magna possui a prerrogativa de declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual (art. 102, I, “a”, da Lei Soberana) e se o destinatário de uma lei entender que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode, se não há manifestação definitiva do STF a respeito, eximir-se de aplicar uma norma porque o seu destinatário entende ser inconstitucional.

Portanto, estando a Lei 9.876/99 em pleno vigor e não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses previstas no artigo acima transcrito, não há como afastar sua incidência.

Em relação aos argumentos da impugnante de que as quantias pagas a seus empregados a título de ajuda de custo seriam, na verdade, reembolso de despesas, não há como aceitá-los.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração aduz que a classificação das verbas pagas como ajuda de custo foi feita pelo próprio contribuinte nas folhas de pagamento que apresentou à fiscalização e, apesar da impugnação alegar que trata-se de reembolso de despesas, não carrega aos autos nenhuma prova disto. Meras alegações, sem nenhuma comprovação, não têm o condão de derribar Auto de Infração que foi lavrado com embasamento nos documentos apresentados pela empresa.

Tratando-se de ajuda de custo, só não se enquadraria no conceito de salário de contribuição se satisfeitos os requisitos previstos no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “g” da Lei 8.212/91.

Não é o caso. Pelos Relatórios Fiscal (fls. 56 e 57) e de Lançamentos (fls. 24 a 26), verifica-se que a ajuda de custo foi paga reiteradamente aos empregados durante todo o ano de 2004, não sendo cabível assim, por determinação legal, sua exclusão do conceito de salário de contribuição.

Por derradeiro, tendo em vista que a Medida Provisória nº 449/2008, transformada na Lei 11.941/2009, alterou de forma substancial as penalidades aplicáveis tanto para o descumprimento de obrigações acessórias quanto de obrigações principais, é necessário que se faça a verificação, por previsão do artigo 106 do CTN, de qual legislação é mais benéfica ao contribuinte.

Entretanto, em razão das características da multa de mora que era prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91, cujo quantum é definido apenas no momento do pagamento do débito, tal comparação não é factível no presente momento, devendo ser realizada apenas quando da quitação pelo sujeito passivo dos valores lançados, e na forma estabelecida pelo Parecer PGFN/CAT nº 433/2009, ou seja, levando-se em conta na comparação as multas de todas as lavraturas conexas, in casu, os Auto de Infração DEBCAD nºs 37.205.286-0 e 37.205.285-1.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores. Salienta que houve cerceamento ao direito do exercício da ampla defesa, ratifica o pedido de exclusão de diretores, alegando que não podem ser considerados como responsáveis, mais uma vez argumenta inconstitucionalidade de lei e repete que a ajuda de custo não pode ser base de cálculo da contribuição previdenciária no presente caso.

## Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Quanto à preliminar de nulidade, entendo que no presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Repito que o Relatório Fiscal (fls. 55 a 58) explica que as contribuições são devidas pela empresa e destinadas à Seguridade Social e que sua origem está no pagamento de valores a seus empregados (a título de ajuda de custo) e à cooperativa de trabalho Unimed de Santa Bárbara D'Oeste e Americana (pelos serviços prestados pelos cooperados desta ao sujeito passivo); informa o período em que ocorreram os fatos geradores (01/2004 a 12/2007) e descreve os documentos em que estes dados foram colhidos (folhas de pagamento elaboradas pelo contribuinte e faturas emitidas pela cooperativa). A Auditora Fiscal esclarece ainda que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos relativamente às contribuições lançadas.

Mas não é só. O Discriminativo Analítico do Débito - DAD (fls. 4 a 14) traz, mês a mês, as bases de cálculo e as alíquotas utilizadas e o Relatório de Lançamentos (fls. 20 a 26) discrimina as faturas da Unimed, assim como os nomes dos empregados que receberam ajuda de custo, tudo com seus respectivos valores. O Anexo Fundamentos Legais do Débito - FLD explicita a legislação que deu suporte ao lançamento relativamente a cada contribuição, aos juros e à multa aplicada.

Portanto, não há como falar-se aqui em desrespeito ao princípio da legalidade ou em falta de motivação do ato administrativo. Todas as razões de fato e de direito ensejadoras da autuação foram sobejamente expostas no lançamento em debate, permitindo de forma inequívoca que a impugnante exercesse seu direito constitucionalmente assegurado à ampla defesa.

Quanto ao fato de estarem os diretores da empresa e de sua controlada relacionados nos Relatórios de Vínculos e de Representantes Legais, mais uma vez vale repetir que equivoca-se a Recorrente ao afirmar que isso teria o intuito de atribuir-lhes responsabilidade tributária. Tais Relatórios têm natureza meramente informativa e, por isso mesmo, não houve a cientificação dessas pessoas do presente lançamento, nem a abertura de prazo para que pudessem apresentar defesa.

Como estão corretamente identificados como representantes legais, e não como sujeitos passivos, não há porque aceitar sua requerida exclusão.

No que se refere à cobrança da contribuição previdenciária sobre o pagamento de cooperativas, como é de conhecimento, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº. 595.838/SP, decidiu, por unanimidade, pela inconstitucionalidade do recolhimento da contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) incidente sobre a nota fiscal ou fatura dos serviços prestados pelos cooperados através das cooperativas, disposto no inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991 com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999,

Sendo assim, afastada tal parcela do lançamento.

Em relação aos argumentos da impugnante de que as quantias pagas a seus empregados a título de ajuda de custo seriam, na verdade, reembolso de despesas, não há como aceita-los.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração aduz que a classificação das verbas pagas como ajuda de custo foi feita pelo próprio contribuinte nas folhas de pagamento que apresentou à fiscalização e, apesar da impugnação alegar que trata-se de reembolso de despesas, não carrega aos autos nenhuma prova disto. Meras alegações, sem nenhuma comprovação, não têm o condão de derribar Auto de Infração que foi lavrado com embasamento nos documentos apresentados pela empresa.

Tratando-se de ajuda de custo, só não se enquadraria no conceito de salário de contribuição se satisfeitos os requisitos previstos no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “g” da Lei 8.212/91.

Não é o caso. Pelos Relatórios Fiscal (fls. 56 e 57) e de Lançamentos (fls. 24 a 26), verifica-se que a ajuda de custo foi paga reiteradamente aos empregados durante todo o ano de 2004, não sendo cabível assim, por determinação legal, sua exclusão do conceito de salário de contribuição.

Quanto às demais considerações, ratifico tudo o quanto exposto e fundamentado pela DRJ na decisão de piso.

Desta feita, entendo que deve ser rejeitada a preliminar, e no mérito, conhecer parcialmente do Recurso, não conhecendo das alegações de exclusão de responsáveis do relatório de vínculos, e na parte conhecida dar provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário

para excluir do lançamento a cobrança relativa à contribuição previdenciária sobre o pagamento à cooperativa.

**CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar, e no mérito conhecer parcialmente, não conhecendo das alegações de exclusão de responsáveis do relatório de vínculos, e na parte conhecida dar provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento a cobrança relativa à contribuição previdenciária sobre o pagamento à cooperativa.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal