



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

Processo nº 14367.000141/2009-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-003.188 – 3ª Turma Especial
Sessão de 20 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ASSOCIAÇÃO AMAZONENSE DO MINISTÉRIO PÚBLICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. RETENÇÃO DE 15% SOBRE A FATURA DE COOPERATIVA. NÃO INCIDÊNCIA. COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. NÃO ENQUADRAMENTO.

A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social é de 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.

A cooperativa de Trabalho é regulada pela Lei nº 12.690/2012 e, no que com ela não colidir, pelas Leis nos 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -Código Civil.

Estão excluídas do âmbito desta norma as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

Tanto sob o enfoque do critério material, quanto sob o ângulo do critério pessoal, trata-se de serviços prestados por cooperados de cooperativa de saúde, a qual legalmente não é considerada como de trabalho, não ocorrendo, portanto, a hipótese de incidência tributária da contribuição prevista no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra Junior que entendem pela cobrança da contribuição social relativa aos serviços prestados por cooperados de cooperativa de trabalho médico de saúde. O Conselheiro

Helton Carlos Praia de Lima entende que não há previsão constitucional nem legal para a desoneração das contribuições previdenciárias relativas à cooperativa de trabalho médico de saúde, ao contrário, há previsão legal no art. 2º e art. 4º inciso II da Lei 12.690/2012. O art. 1º, parágrafo único, inciso I da Lei 12.690/2012 se refere, tão somente, à regulação específica pela legislação de saúde complementar (Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS). Não há previsão legal para tratamento diferenciado da cooperativa de trabalho médico de saúde em relação às demais cooperativas de trabalho, quanto às obrigações das contribuições previdenciárias, em especial do não recolhimento da contribuição patronal da contratante dos serviços (15% do valor da prestação do serviço). A Seguridade Social é financiada pela empresa e entidade a ela equiparada (art. 195, I, CF/88). A contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho está prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/91. Os serviços prestados são contratados e os valores são suportados pela empresa em seu benefício e dos segurados (empregado e contribuinte individual). A função social da empresa é garantir o bem-estar dos trabalhadores visando melhor competitividade e maior lucratividade da atividade econômica, bem como, a distribuição da riqueza gerada ao Estado (na forma de tributos), aos trabalhadores (na forma de remuneração) e prestar contas à sociedade (retorno da atividade econômica à sociedade). A cooperativa de trabalho não é diferente (art. 2º da lei 12.690/2012).

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Léo Meirelles do Amaral e Eduardo de Oliveira.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário apresentado pela contribuinte Associação Amazonense do Ministério Público contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO nº 37.180.5244. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

APRESENTAÇÃO DE GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração, deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, por intermédio da GFIP, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse da Previdência Social na forma estabelecida no Art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores.

RETROATIVIDADE DE PENALIDADE MAIS BENIGNA.

A infração de que trata a autuação teve sua penalidade alterada pela Lei nº 11.941, de 17 de maio de 2009. Se a nova penalidade prevista na legislação for mais benéfica à autuada, deverá retroagir, nos termos da alínea “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional (CTN).

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

2. A contribuinte foi autuada por infração ao dispositivo do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores, em decorrência de ter a interessada em epígrafe apresentado Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições (CFL 68).

3. Constatou no Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06, que a recorrente deixou de declarar em GFIP o valor pago, em nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

4. Devidamente intimada da autuação, a recorrente apresentou tempestiva impugnação, aduzindo, em apertada síntese, que: a) os serviços prestados pela UNIMED e UNIODONTO, não são executados diretamente para a recorrente, mas sim aos seus dirigentes e associados; b) a autoridade administrativa lançou o tributo de forma contrária a lei, violando o princípio constitucional da legalidade.

Processo nº 14367.000141/2009-24
Acórdão n.º **2803-003.188**

S2-TE03
Fl. 176

5. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) não acolheu as alegações da recorrente, julgando a impugnação apresentada improcedente.

6. Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 282/299), reiterando a tese trazida em sede de impugnação, destacando que os serviços foram prestados em prol de seus associados e não em prol da associação autuada.

7. Sem contrarrazões por parte da Fazenda Nacional, foram os autos encaminhados a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE SERVIÇOS DE COOPERATIVA MÉDICA

2. Cinge-se a controvérsia dos autos em apurar se a recorrente deveria ter recolhido aos sofres públicos a retenção de 15% sobre o valor da fatura de cooperativa de trabalho, em decorrência da celebração de dois contratos de assistência de em benefício de seus colaboradores, dependentes e agregados destes, por todo o período de verificação da auditoria, com a UNIMED MINAS e UNIODONTO, cooperativas de trabalho médico e odontológico.

3. Fundamentou-se a autuação fiscal no art. 22, inc. IV da Lei nº 8.212/91 que prevê que a contribuição a cargo da empresa, seria de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, *in verbis*:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 05 de Dezembro de 1996)

(...).

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 26 de Novembro de 1999)"

4. No entanto, entendo que no caso específico das cooperativas de trabalho que prestam serviços médicos, estas não estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária (retenção de 15% sobre a fatura), pelos argumentos que irei expor adiante.

5. Não obstante a previsão do artigo mencionado, alhures, a referida lei não definiu o conceito de cooperativa de trabalho em nenhum dos seus dispositivos. Tal definição ficou a cargo a Lei nº 12.690/11 que consolidou o conceito de cooperativa de trabalho para todos os fins de direito. Note-se que ao realizar essa delimitação conceitual, a referida norma exclui do rol das cooperativas de trabalho aquelas destinadas à assistência a saúde e que operam planos de saúde na forma da legislação de saúde complementar.

"LEI Nº 12.690, DE 19 DE JULHO DE 2012.

Dispõe sobre a organização e o funcionamento das Cooperativas de Trabalho; institui o Programa Nacional de Fomento às Cooperativas de Trabalho - PRONACOOOP; e revoga o parágrafo único do art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943.

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I

DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO

Art. 1º A Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nos 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -Código Civil.

Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:

I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

II - as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;

III - as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e

IV - as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

Art. 2º Considera-se Cooperativa de Trabalho a sociedade constituída por trabalhadores para o exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão para obterem melhor qualificação, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho. (grifei)"

6. A sistemática em debate é simples. Ora, a cooperativa operadora de planos de saúde não presta serviços de saúde, mas de organização de sistema de custeio para demandas de serviços de saúde dos usuários dos planos com a exclusiva finalidade de garantir demanda de serviços médicos prestados por seus sócios. Conclui-se: o plano é apenas um sistema de cobertura financeira dos custos dos serviços.

7. A cooperativa tão somente estrutura tal atividade com o objetivo de criar um fluxo constante e estável de demandas de serviços médicos, para seus sócios por meio do direcionamento do atendimento a rede formada por estes. Ao passo que o cooperado, por sua vez, presta o serviço médico e recolhe seus tributos no âmbito de seu consultório na forma da legislação.

8. Todavia, em que pese a IN 971/09 ter se equivocado quanto à classificação das cooperativas operadoras de planos de saúde na condição de cooperativa de trabalho – pelo

fato destas cooperativas não serem de trabalho –, ela acertou na exclusão das operações de intercâmbio, pois, incluir tal operação como base de cálculo desta contribuição seria um erro.

9. O intercâmbio ocorre no momento em que um cliente de uma cooperativa operadora de plano de saúde é atendido pelo sócio de outra cooperativa operadora de planos de saúde integrante de um mesmo sistema. Sendo assim, ainda que se admitisse que tal cooperativa fosse de trabalho, ao cobrar no intercâmbio tributar-se-ia duas vezes sobre a mesma operação, pois a retenção dos valores devidos já teria sido recolhida pelo usuário no ato do pagamento do plano.

10. Assim, pela inadequação das cooperativas de saúde suplementar ao conceito de cooperativa de trabalho na forma prevista na Lei nº 12.690/12, não há incidência dos 15% de INSS previstos no Art. 22, IV da Lei nº 8.212/91.

11. Destaco ainda que, tais cooperativas nunca foram cooperativas de trabalho e a Lei nº 12.690/12 não alterou o conceito e nem a realidade do que vem a ser uma cooperativa de trabalho, apenas declarou com força normativa uma situação fática.

12. Ademais, para tal análise, ainda que sumária, ela deve ser feita sob o enfoque da regra matriz de incidência, a qual, como norma jurídica de comportamento, regula ou disciplina a conduta do sujeito passivo, portanto, devedor da prestação fiscal, perante o credor desta mesma prestação.

13. A regra matriz de incidência ou norma tributária, de acordo com a melhor doutrina, é formada classicamente por dois termos, a saber: antecedente e consequente, sendo o primeiro o descritor da norma que anunciam os critérios para reconhecimento do fato, critérios estes o material, onde necessariamente há de fazer referência a um comportamento da pessoa física ou jurídica, invariavelmente ligado um verbo, e, o espacial e temporal. Já no segundo termo - consequente da norma – têm-se os dados necessários ao estabelecimento do vínculo jurídico, possibilitando com isso o reconhecimento dos sujeitos envolvidos na relação obrigacional tributária e evidenciação do objeto que é o comportamento imposto pela norma. É no consequente, portanto, onde se identifica, dentre outros aspectos, o pessoal ou a sujeição passiva da relação jurídica tributária.

14. Advirta-se que, para o surgimento da obrigação tributária em análise, primeiro há que se constatar a ocorrência do fato previsto hipoteticamente na norma veiculada no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sendo que a aplicabilidade dessa norma deve se dar de forma inteira, assim considerada em todos os seus critérios (1) material, (2) temporal, (3) espacial, (4) e quantitativo, assumindo relevo, no caso, os aspectos material e pessoal.

15. Dito isto, para melhor compreensão passo a decompor a regra matriz de incidência prescrita no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, quais sejam:

(I) Critério material: ser tomador de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; (parte final do inc. IV, do art. 22).

(II) Critério espacial: território nacional.

(III) Critério temporal: a contribuição incidirá sobre os valores pagos ou creditados, a cada mês, a cooperativa de trabalho, a título de remuneração, conforme nota fiscal

ou fatura de prestação de serviços decorrente das obrigações indicadas no aspecto material (parte inicial do inc. IV, do art. 22).

(IV) Critério pessoal: sujeito ativo é a União; sujeito passivo é a empresa que tomar os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

(V) Critério quantitativo: a base de cálculo é o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços pagos, a cada mês, a cooperativa de trabalho; a alíquota é de 15%.

16. Da decomposição da regra matriz de incidência, conforme item precedente infere-se que não ocorrendo o fato jurídico ou critério material - ser tomador de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho – não há o que se falar em nascimento da relação jurídica tributária.

17. Veja-se que, conjugando-se os critérios material e pessoal, por via de consequência estará sujeito ao cumprimento da obrigação tributária apenas aquele em que a lei o determine como sujeito passivo ou substituto na relação jurídica tributária.

18. Ainda, apenas para facilitar a compreensão, aqui lembro que no caso das empresas que, formalmente, contratam serviços das cooperativas de saúde UNIMED, em muito se assemelham ao papel que fazem as estipulantes de apólices de seguro coletivo para seus empregados, onde, embora formalmente exista um contrato de seguro entre elas e as seguradoras, em realidade são meras intermediárias, pois, num caso concreto de sinistro todo o proveito econômico quem usufrui são os endossantes dessa mesma apólice e não a estipulante.

19. Digo isto porque nos casos de planos de saúde contratados pelas empresas em benefícios de seus empregados, dentre outras possibilidades, poderiam tais serviços serem disponibilizados por intermédio de uma administradora (geralmente não possuem rede própria, credenciada ou referenciada de serviços médico-hospitalares, por exemplo), cooperativa médica ou mesmo por meio de apólice de seguro saúde, emitida exclusivamente por seguradora.

20. Note-se que, independentemente de serem os serviços de saúde disponibilizados para empregados por esses ou outros meios, percebe-se que o papel da empresa empregadora é sempre de mera intermediária, não sendo ela a tomadora dos serviços e sim os seus empregados.

21. É oportuno observar que a não ocorrência do fato jurídico ou critério material - ser tomador de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho – impossibilitado estará esse mesmo fato de se ajustar ao disposto no art. 142 do CTN, e, é o caso em análise, razão pela qual está eivado de vício material o lançamento, implicando em sua nulidade.

22. A assertiva apontada no item precedente apóia-se na doutrina predominante, segundo a qual o vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento. Envolve questões relacionadas à interpretação das normas jurídicas, situação fática apurada pela fiscalização, dados contábeis, etc. Ou seja, o vício material, diz respeito à existência da dívida, a exemplo da inoccorrência da hipótese de incidência ou identificação errônea dos sujeitos da relação jurídica tributária.

23. Aliaís, na busca de diferenciar vício formal de vício material, destaca-se a doutrina de Leandro Paulsen (*In*, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 9ª ed., pág. 01112):

“Vício Formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento a ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da Lei.”

24. Destarte, infere-se que a situação analisada caracteriza-se como vício material, pois se refere ao conteúdo do ato administrativo e não a questões relacionadas a sua forma, o que implica, reitere-se, pela nulidade do lançamento.

25. Assim, do acima exposto, quer sob o enfoque do critério material, quer sob o ângulo do critério pessoal, entendo que assiste razão à recorrente, uma vez que se trata o presente caso de serviços prestados por cooperados de cooperativa de saúde, a qual legalmente não é considerada como de trabalho, não ocorrendo, portanto, a hipótese de incidência tributária da contribuição prevista no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, bem como o cumprimento de obrigações acessórias dessa exação decorrentes.

CONCLUSÃO

26. Dado o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento, nos termos acima expostos.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.