



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

**Processo n°** 15504.727404/2013-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.848 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS DE MINAS GERAIS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). O Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida no RE nº 595.838 (Acórdão publicado em 08/10/2014), declarou inconstitucional o dispositivo da nº Lei 8.212/1991 (artigo 22, inciso IV) que previa a incidência da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho.

No caso deste lançamento, a tributação escudou-se exatamente no dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da

Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente Rosemary Figueiroa Augusto.

## Relatório

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração DEBCAD nº 51.041.615-2, relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho e de saúde, não informados ou informados a menor nas guias de recolhimento do FGTS e na GFIP, no período de 01/2009 a 12/2010. O valor principal em exigência importa em **R\$ 4.819.392,91**, acrescido de multa de ofício e mais juros de mora, calculados pela taxa Selic.

No Relatório Fiscal (fl. 21), sustenta em síntese a Autoridade Fiscal autuante que:

*2.1. Auto de Infração DEBCAD nº 51.041.615-2, referente à contribuição previdenciária incidente sobre pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho e de saúde não incluídos nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviços e Informações à Previdência Social GFIP, nas competências 01/2009 a 12/2010, adiante descritas:*

*a) Pagamentos à UNIMED BH referentes ao plano de saúde contratado para os associados da Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais, nas competências 01/2009 a 12/2010;*

*b) Valores (diferenças) informados a menor nas GFIP relativos aos pagamentos efetuados às Cooperativas: SANCOP; COOPERATIVO; COMMEMGE e CRIAR.*

*(...)*

*Foi constatado que tais pagamentos não foram declarados em sua totalidade nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, das competências ... e que houve recolhimento parcial da contribuição previdenciária prevista no inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212, de 24/07/91, in verbis ...*

Na folha 16, em "fundamentos legais das rubricas" (Contribuição das empresas em geral relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho), o Auditor Fiscal aponta como base para o lançamento a Lei n 8.212/1991, artigo 22, IV, com redação dada pela Lei n. 9.876, de 1999.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, que foi assim resumida pela DRJ em Juiz de Fora/MG (fl. 1833):

*A impugnação foi apresentada às folhas 1624 e seguintes, em 26/9/2013, por procuração, nos seguintes termos, em síntese:*

*Inicialmente, aduz inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei 8.212/1991 face ao art. 146, III, “a” da Constituição Federal, que determina a exigência de lei complementar para a matéria.*

*Em seguida, alega que a impugnante não é tomadora dos serviços, mas mera intermediária, não obstante constar de sua contabilidade tais pagamentos. Salienta que existe processo judicial 2006.38.00.0050366 em grau de recurso no TRF 1ª Região, onde discute esse aspecto do lançamento. Tomador seria quem arca com o ônus dos serviços contratados. Questiona “se o usuário advogado do plano de saúde UNIMED intermediado pela Embargante fosse associado diretamente à UNIMED, se ocorreria a obrigação de pagar a contribuição de 15% que se alega devido”. Alega que a própria Unimed é a operadora e gestora do contrato, cabendo à ela inteira responsabilidade para contribuir para a previdência social.*

*Afirma que da mesma maneira que à Unimed, a situação em relação à Cooperativa de Médicos e Especialidade Médica (Coopham) é também de mera repassadora.*

*Quanto às demais cooperativas, afirma que a fundamentação legal é inconstitucional, posto que a lei a instituir a cobrança somente poderia ser complementar, o que não foi observado.*

*Alega não existirem diferenças de declaração de bases de cálculo em GFIP para as cooperativas Sancop, Cooperativo, Commenge e Criar, tendo em vista a observância da legislação tributária da época.*

*Informa que declarou em GFIP uma base de cálculo para cooperativas de trabalho de R\$ 118.179,01 e que a auditoria fiscal apontou base devida de R\$ 116.250,26.*

*Assim, teria efetuado declaração a maior de R\$ 1.928,75 em janeiro de 2009. Tal crédito não foi considerado no lançamento o que denota a necessidade de sua correção.*

A seguir, reclama da multa de 75% aplicada e da incidência dos juros Selic e também do arrolamento de bens e da representação fiscal para fins penais, elaborada pela Auditoria Fiscal. Requer a realização de diligências.

Ao julgar a manifestação de inconformidade, entendeu, em resumo, a Autoridade Julgadora recorrida que:

1 - o exame de inconstitucionalidade de lei em tese, pela autoridade administrativa, encontra óbices no artigo 59 do Decreto nº 7.574, de 2011;

2 – vê-se entre os benefícios que concede aos seus associados (art. 17), assistência hospitalar, médico, odontológica, laboratorial e previdenciária (alínea “c”), realizada em dependências próprias ou por pessoas e entidades conveniadas. Assim, não há que se falar que é mera intermediária. A disponibilização desses serviços faz parte do objeto social da impugnante e nesse intuito, a impugnante contratou com cooperativas para fornecimento do serviço;

3 – ainda que não tenha trazido qualquer prova relativa à prestadora, a impugnante reconhece que há relacionamento entre a Coopham e estabelecimento filial seu, nominado Hospital Santo Ivo e que os valores relativos à prestação de serviços são repassados integralmente à cooperativa. Não se coaduna, portanto, a argumentação de ausência de vínculo entre a impugnante e a cooperativa.

4 - reclama o impugnante de apuração incorreta da base de cálculo na competência 1/2009. A base de cálculo declarada é superior à encontrada pela auditoria fiscal que apurou a diferença com base na individualização dos pagamentos. Não nos é possível, no entanto, fazer a ilação pretendida pelo impugnante no sentido de haver um crédito com base na diferença a ser transportado para a competência seguinte uma vez que o valor declarado é de responsabilidade do sujeito passivo e foi efetuado nos termos em que mostrados. Para o reconhecimento do direito creditório seria necessário conjugar a declaração com um excesso de pagamento para os quais não há elementos presentemente para a análise.

5 - multa foi aplicada foi nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/1991, incluída pela Lei 11.941/2009. O juro tem previsão no art. 35 da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, e a insurgência quanto à lei em vigor esbarra no óbice já salientado anteriormente.

6 - entendeu que falece competência ao órgão judicante para análise de razões contra arrolamentos. Também falece competência para deliberar sobre a representação fiscal para fins penais. Entendeu por prescindível a perícia pleiteada e votou pelo seu indeferimento, nos termos do art. 365, §2º do Decreto 7.574/2011.

Deu-se **provimento parcial** unicamente para que base de cálculo da competência 1/2009, do levantamento CPCooperativa Trabalho e Saúde, deve ser diminuída em R\$ 1.586,89, o que corresponde a uma diminuição no crédito tributário devido na competência em R\$ 238,03.

Cientificado dessa decisão em 15/04/2014, conforme Aviso de Recebimento na fl. 1848, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 14/05/2014, conforme protocolo na folha 1853. Em sede de recurso, assim manifesta-se, em suma:

a) a prova pericial é imprescindível e seu indeferimento constitui cerceamento do direito de defesa, sendo que existe documentação juntada aos autos que não foi analisada pela DRJ;

b) o Acórdão recorrido deveria apreciar a questão sobre arrolamento de bens, não o fazendo existe cerceamento de defesa. Fala também da representação fiscal para fins penais;

c) diz que o STF declarou, em 23/04/2014 a inconstitucionalidade da cobrança de contribuição social com base no inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, com repercussão geral reconhecida;

d) defende que era mera intermediária no contrato de prestação de serviços entre os associados e a Unimed;

e) não há que se falar em diferenças nas bases de cálculo declaradas em GFIP, pois foi observada a legislação pertinente;

f) a multa aplicada é extremamente rigorosa e são indevidos juros com base na taxa Selic.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais disposições legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é aquela existente na seqüência do processo digital, em meio magnético (*arquivo .pdf*).

O contribuinte levanta preliminares e pede a anulação da decisão recorrida, para que, inclusive, se faça prova pericial de suas alegações. Entretanto, diz o § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria eventual declaração de nulidade, a autoridade não a pronunciará nem mandará repetir o feito. Portanto, deixo de apreciar essas preliminares de nulidade por cerceamento de defesa, em face da decisão de mérito a ser explanada a seguir.

Em relação à medida constritiva denominada arrolamento de bens, entendo exatamente igual ao julgador de 1ª instância no sentido de faltar competência a este CARF para se manifestar sobre o assunto, que é de competência da Delegacia da Receita Federal de origem e não versa sobre "tributos" administrados pela RFB.

Diz o artigo 1º do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

*Art. 1º Compete aos órgãos julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).*

De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11 de maio de 2015:

*Art. 17. É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso administrativo **no processo de arrolamento de bens e direitos**, no prazo de 10 (dez) dias contado da data da ciência da decisão recorrida, nos termos dos arts. 56 a 65 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. (destaquei)*

*§ 1º O recurso será apreciado pelo chefe da divisão, do serviço, da seção ou do núcleo competente para realizar as atividades de controle e cobrança do crédito tributário da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo que, se não o acatar, o encaminhará ao titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo*

Além disso, em relação à representação fiscal para fins penais, temos a matéria consubstanciada em súmula, de observância obrigatória neste julgamento, por força de disposição regimental interna:

*Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

A seguir, vem o argumento da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV, do artigo 22, da Lei nº 8.212, de 1991. Esse argumento, que já fora declinado em sede de impugnação, não foi especificamente tratado pela DRJ porque "o exame de inconstitucionalidade de lei em tese, pela autoridade administrativa, encontra óbices no artigo 59 do Decreto nº 7.574, de 2011".

Ocorre que após o Acórdão de 1ª instância, proferido em 19 de março de 2014, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento do RE 595.838, com repercussão geral reconhecida (Acórdão publicado em 08/10/2014), declarou inconstitucional o dispositivo da Lei 8.212/1991 (artigo 22, inciso IV) que previa a incidência da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Vejamos:

*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. (sublinhei)

Assim, deve-se observar as disposições do art. 62 do RICARF:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;*

*b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;*

Confira-se o seguinte precedente, na jurisprudência recente deste CARF:

*Acórdão 2201-003.228, de 15 de junho de 2016*

*COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).*

*O Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida no RE nº 595.838 (Acórdão publicado em 08/10/2014), declarou inconstitucional o dispositivo da Lei nº 8.212/1991 (artigo 22, inciso IV) que previa a incidência da contribuição previdenciária de 15% sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho.*

Em 09/03/2015, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu a Nota PGFN/CASTF nº 174/2015, solicitando a inclusão do tema relativo à inconstitucionalidade da contribuição previdenciária de serviços prestados por cooperados com intermédio de cooperativa de trabalho a cargo da empresa tomadora dos serviços (art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991) na lista de dispensa de recorrer e contestar para fins de aplicação dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002. E, em 09/07/2015 emitiu a Nota PGFN/CRJ/Nº 604/2015, vinculando a RFB à conclusão exarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT/RFB nº 152, de 17 de junho de 2015, publicada em 23/06/2015, assim dispôs em sua ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.*

*EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE NOTA FISCAL OU FATURA DE COOPERATIVA DE TRABALHO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 595.838/SP*

*O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), declarou a inconstitucionalidade, e rejeitou a modulação de efeitos desta decisão, do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo este que previa a contribuição previdenciária de 15% sobre as notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.*

*(...)*

Considerando que no lançamento que aqui se discute, como se pode verificar no Relatório Fiscal (fl. 22/3) e no Auto de Infração (fl. 16), a tributação escudou-se exatamente no dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF, **VOTO no sentido de dar provimento ao recurso** para cancelar a exigência fiscal em debate. Sendo assim, não há razão para se tratar sobre multa e juros aplicados.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada