



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

**Processo nº** 15540.000218/2009-71  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-002.681 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2013  
**Matéria** Cooperativa de Trabalho  
**Recorrente** UNIMED NITEROI SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2007

**COOPERATIVA DE TRABALHO INTERCÂMBIO**

As receitas oriundas do intercâmbio eventual não estão sujeitas à incidência da contribuição previdenciária, conforme especificado no artigo 216, inciso IV, § 4º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n.º 971/2009.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Conselheiro Fábio Pallaretti Calcini declarou-se impedido de atuar no julgamento.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Leo Meirelles do Amaral, Andre Luis Marsico Lombardi, Fabio Pallaretti Calcini, Arlindo da Costa e Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes

## Relatório

Trata o Auto de Infração de Obrigação Principal de contribuições previdenciárias patronais devidas à Seguridade Social incidentes sobre o valor das notas fiscais ou faturas de prestação de serviço, relativamente aos serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho da área da saúde, nas competências de 01/2005 a 01/2007.

O Auto de Infração foi lavrado em 11/05/2009 e cientificado ao sujeito passivo em 15/05/2009.

O relatório fiscal de fls. 19/23, diz que a contribuição de 15% é incidente sobre valores pagos a outras cooperativas que prestaram serviços, por intermédio de seus cooperados à autuada. Aduz o relatório que no desempenho de suas atividades, a UNIMED SÃO GONÇALO NITERÓI permite que seus associados sejam atendidos por médicos cooperados filiados a outras cooperativas UNIMED's, configurando-se uma contraprestação de serviços, onde a autuada equipara-se às empresas em geral para efeito do recolhimento previsto no inciso IV do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91.

A base de cálculo para a incidência da contribuição foi de 30%, conforme disposto no artigo 291, da Instrução Normativa n.º 03/2005, porque a contabilidade da autuada não permitiu vislumbrar o custo com materiais ou equipamentos, sendo inclusive autuada por tal fato. Às fls. 24/130 consta discriminadamente, por competência o histórico do intercâmbio entre as UNIMED's.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 314/322, julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que a contribuição não incide sobre os valores pagos a título de reembolso de despesas a outras cooperativas UNIMED em função do intercâmbio entre elas, o que permite aos clientes serem tratados em outras localidades que não a da cooperativa;
- b) que ninguém contrataria um plano de saúde que ficasse circunscrito a um município;
- c) que apesar de serem pessoas jurídicas distintas todas as UNIMED's integram um mesmo sistema de saúde;
- d) os pagamentos efetuados entre as UNIMED's são verdadeiros reembolsos;
- e) que possui consulta sobre o assunto respondida de forma favorável ao contribuinte, com efeito vinculante;
- f) que a Instrução Normativa n.º 971/2009 se manifesta no sentido de que não incide a contribuição no caso de intercâmbio;

g) que é infundada a alegação de que não há prova de que os valores pagos eram devidos em razão do intercâmbio, pois é isto o que diz a autuação;

h) a incidência da contribuição sobre os reembolsos de despesas de outras cooperativas UNIMED com usuários pessoas jurídicas enseja bi-tributação;

i) que o entendimento jurisprudencial se coaduna com o modo de agir da recorrente no caso em questão.

Requer o provimento do recurso, a reforma da decisão e o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, devendo ser conhecido e examinado.

A questão trazida aos autos reporta-se a efetiva incidência da contribuição disposta pelo artigo 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99, quando uma cooperativa de trabalho toma serviço de outra:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei n.º 9.317, 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 n.º 9.876, de 26/11/99)*

As cooperativas são equiparadas à empresa para os efeitos da Lei n.º 8.212/91, conforme disposto pelo parágrafo único do artigo 15, e devem sujeitar-se aos seus ditames:

*Art. 15. Considera-se:*

*I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;*

*(...)*

*Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 26/11/99)*

Entretanto, é de se ver que o caso aqui tratado tem uma particularidade porquanto não se trata de tomar serviço de outra cooperativa de trabalho, onde restaria clara a obrigatoriedade do recolhimento, nos moldes do artigo 22, IV, da Lei n.º 8.212/91, mas trata-se de uma operação de intercâmbio entre as cooperativas de saúde, onde o beneficiário toma serviço de outra cooperativa da mesma atividade, área da saúde, apenas em outra localidade daquela ao qual é vinculado.

A operação entre a tomadora e a prestadora se reveste, nestes casos, de uma política própria, que não pode ser comparada a outras contratações de cooperativas de outras áreas. Aqui, a contribuição previdenciária é devida pelas contratantes dos planos da UNIMED em relação à totalidade dos serviços. Na medida em que se for cobrar contribuição sobre os

valores pagos nas operações do sistema de intercâmbio utilizado pela cooperativa, certamente se estará tributando novamente um mesmo fato, porque como já dito, incide a contribuição previdenciária a cargo da empresa contratante quando do pagamento da mensalidade decorrente da contratação da cooperativa da origem.

Atualmente a matéria vem tratada especificamente na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971, de 13 de novembro de 2009, onde conforme expressa disposição do artigo 216, inciso IV, § 4º, as receitas oriundas do intercâmbio eventual não estão sujeitas à incidência da contribuição previdenciária :

*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.*

Muito embora o crédito se refira a período anterior à vigência da citada Instrução Normativa, é de se ver que a legislação que suportou o lançamento nada trazia especificamente sobre intercâmbio entre cooperativas de trabalho, tampouco as Instruções Normativas aludidas na decisão recorrida, que foi somente embasada no princípio de que incide a contribuição quando uma cooperativa toma serviço de outra. Desta forma, o auto de infração foi lavrado com base na regra geral da contribuição esculpida no artigo 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99.

No entanto, compete a Secretaria da Receita Federal do Brasil dispor sobre as normas gerais de tributação previdenciária, nos termos do artigo 33, da Lei n.º 8.212/91, onde a edição da Instrução Normativa n.º 971/2009, veio dirimir as dúvidas quanto às operações relativas ao intercâmbio entre cooperativas de trabalho da mesma área e que por ser interpretativa deve ser acatada no julgamento deste recurso voluntário:

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. Alterado pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 – DOU DE 4/12/2008*

Por outro lado, há de ser observado, também, o disposto pelo artigo 144, do Código Tributário Nacional, onde aplica-se ao lançamento a legislação que posteriormente à ocorrência do fato gerador tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Corroborando o entendimento a seguinte ementa:

*“Ementa: .... O próprio art. 144, § 1º, do CTN dispõe que normas posteriores ao fato gerador, relativas ao estabelecimento de novos critérios de apuração, fiscalização e garantia do crédito tributário, aplicam-se imediatamente. ....” (TRF-2ª Região. AC 94.02.07873-8/RJ. Rel.: Des. Federal Clélio Erthal. 1ª Turma. Decisão: 22/03/92. DJ de 16/05/95, p. 29.072.)*

Por fim, entendo que de acordo com o trazido pela Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, caso a fiscalização fosse hoje promover uma na cooperativa auditoria deveria levar em consideração o disposto pelo artigo 216 da citada instrução, não tomando como base de incidência contributiva previdenciária os valores referentes ao intercâmbio entre cooperativas de trabalho.

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento do recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

Processo nº 15540.000218/2009-71  
Acórdão n.º **2302-002.681**

**S2-C3T2**  
Fl. 471

---

CÓPIA