



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000220/2009-40
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-009.153 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2021
Recorrentes UNIMED SÃO GONÇALO/NITERÓI SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 103.

O valor dos encargos exonerados não alcança o mínimo para que o recurso de ofício seja conhecido, de modo que não se conhece do recurso.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.

A apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, quando o dever de cumprir com a obrigação principal. Aquela sendo indevida, esta segue a mesma sorte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 197/213, interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 185/194, a qual julgou procedente em parte o lançamento decorrente do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas ao período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2007.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.198.819-5) com fulcro no art. 32, IV, § 3 e § 5º da Lei 8212/91 c/c art. 225, IV, e § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99, no montante de R\$ 1.163.032,50.

2. De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, de fls. 08/10, a empresa preencheu incorretamente a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, no período de 01/2005 a 01/2007, deixando de declarar as remunerações de segurados a seu serviço, arrolados nas planilhas de fls. 13/15, bem como por deixar de declarar valores pagos a cooperativas de trabalho.

3. No Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, de fls. 11/12, e tabela à fl. 16, a autoridade autuante demonstra o valor que deixou de ser declarado, por competência, bem como detalha o cálculo da multa que teve por base legal o art. 32, IV e § 5º da Lei 8212/91 c/c art. 284, inciso II do RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99, com valor atualizado pela Portaria MPS/MF nº 48, de 12/04/2009.

4. Informa ainda a autoridade fiscal que o lançamento foi realizado já na vigência da Medida Provisória 449 de 03/12/2008, a qual modificou a forma de cálculo da multa para a infração objeto deste lançamento. Assim, em obediência ao artigo 106, II, "c" os CTN, foi feito o comparativo entre os valores de multa apurados de acordo com a sistemática anterior e aqueles apurados pelo critério do artigo 35-A da Lei 8.212/91 (após a alteração pela MP 449/2008), verificando-se qual a mais benéfica ao contribuinte. Verificou a fiscalização, pela tabela de fls. 16, que a multa vigente à época do fato gerador é mais benéfica ao contribuinte em todas as competências, sendo por isto lavrado este Auto de Infração com base nesta legislação.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

5. Notificada pessoalmente do Auto de Infração em 13/05/2007, a interessada apresentou impugnação em 12/06/2009, de fls.104/116, juntando os documentos de fls.118/172 e aduzindo as seguintes alegações:

5.1. O Auditor notificante equivocou-se ao enquadrar os médicos cooperados de outras UNIMED's como contribuintes individuais, ignorando a sistemática de funcionamento das cooperativas e a figura do intercâmbio, que consiste no fato de que se um segurado de determinada UNIMED (UNIMED ORIGEM) precisar de atendimento em localidade de outra UNIMED (UNIMED DESTINO), esta arcará com as despesas do segurado, e posteriormente será ressarcida pela UNIMED ORIGEM, para a qual o segurado contribui. Assim, os valores pagos pela Impugnante às demais cooperativas são meros reembolsos de despesas por elas incorridas com o atendimento médico-hospitalar de seus clientes, não configurando contraprestação de serviços, e, portanto, não podendo sofrer a tributação da contribuição previdenciária.

5.2. Afirma que neste ressarcimento efetuado através do intercâmbio não há prestação de serviços entre cooperativas, mas puro reembolso devido a uma sistemática de facilitação do pagamento das despesas. Assim, não havendo contribuição devida, não há que se falar em base de cálculo não declarada em GFIP.

5.3. Requer a aplicação do princípio da retroatividade benigna, eis que o artigo que fundamenta a multa aplicada no presente Auto de Infração (art. 23, § 5º da Lei 8212/91) foi expressamente revogado pelo artigo 65, I da Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Assim, segundo o artigo 32-A da mesma MP, a multa a

ser aplicada na presente infração é de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações omitidas/equivocadas. Deste modo, requer a aplicação da nova sistemática, pautado no artigo 106, II, 'c' do Código Tributário Nacional. Acosta julgados administrativos e dos Tribunais Superiores.

5.4. Requer seja julgado improcedente o auto de infração, por ser incabível a penalidade, já que não são devidas as contribuições relativas às cooperativas e sobre valores pagos a contribuintes individuais, ou, alternativamente, que se reduza a multa aplicada para os a sistemática estabelecida na MP 449/2008 para o presente caso, por mais benéficas ao contribuinte.

6. É o Relatório.

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 em parte a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 185)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias, conforme o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.528/97, configura descumprimento de dever jurídico tributário instrumental, sujeito à lavratura de Auto de Infração, com vistas à constituição do crédito tributário, na forma do Art. 113, § 2º, da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional e Art. 33, § 7º, da Lei 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA EM MATÉRIA DE INFRAÇÃO.

Aplica-se a lei nova ao ato ou fato pretérito ainda pendente de julgamento, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Inteligência do art. 106, II, c do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da parte procedente extraímos:

28. Passaremos, portanto, ao cálculo da multa deste Auto de Infração nos moldes da Lei nº 11.941/2009, interpretada sob os princípios gerais insculpidos no CTN, a fim de que possamos compará-la com o valor produzido sob a égide da lei vigente na época da ocorrência do fato gerador.

29. Considerando que o presente lançamento refere-se ao preenchimento incorreto do campo "remuneração" de cada segurado, temos que o número de campos incorretos na GFIP por competência é igual ao número de segurados que receberam os valores citados (planilha fis.13/15), adicionando-se mais um campo, o relativo à informação sobre a cooperativa prestadora de serviços, conforme a tabela abaixo.

(...)

30. Embora haja uma interpretação corrente dos dispositivos da Lei nº 11.941/2009 no sentido de que deva ser aplicada apenas a multa de 75% prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96 para a penalização tanto da falta de recolhimento como da declaração de dados inexatos em GFIP, consideramos que devem ser mantidas as multas de mora cominadas nos lançamentos de obrigação principal, na forma anteriormente prevista (já que não havia previsão legal de aplicação da Lei 9.430/96 com agravamento de multa para hipótese de não recolhimento cumulado com não declaração em GFIP) e, simultaneamente, deve ser também aplicada a multa de ofício nos lançamentos de autos de infração por descumprimento de obrigação acessória.

31. Por este raciocínio, portanto, o que deve ocorrer no presente caso, é a subsistência do presente lançamento, com a aplicação da nova sistemática de cálculo à multa por obrigação acessória, por mais benéfica ao contribuinte, e, simultaneamente a cobrança das contribuições não recolhidas tempestivamente, com a aplicação da multa de mora, já que esta tem natureza jurídica distinta da multa por descumprimento de obrigação acessória.

32. Em face do exposto, voto pela procedência parcial do lançamento para adequar a dosimetria da multa à nova sistemática introduzida pela legislação em vigor, calculada nos moldes da tabela constante do item 29, totalizando um valor remanescente de R\$ 12.500,00.

Do Recurso de Ofício

Tendo em vista que houve exoneração do crédito tributário de R\$ 1.163.032,50 (um milhão, cento e sessenta e três mil e trinta e dois reais e cinquenta centavos) para R\$ 12.500,00 (doze mil e quinhentos reais), foi interposto Recurso de Ofício desta decisão.

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ em 04/11/2009 (fl. 214), apresentou o recurso voluntário de fls. 215/235, alegando em síntese: (a) a contribuição previdenciária não incide sobre os valores pagos pela recorrente a título de reembolso de despesas a outras cooperativas UNIMED em função de intercâmbio entre elas; (b) o objeto desta autuação é a contribuição previdenciária sobre o intercâmbio de serviços; (c) instrução normativa nº 971/2009 – não incidência de contribuição previdenciária sobre serviços prestados nas transações de intercâmbio; (d) a impugnante encontra-se amparada por resposta favorável à consulta; (e) a incidência da contribuição previdenciária sobre os reembolsos das despesas de outras cooperativas UNIMED com usuários (pessoas jurídicas) da impugnante enseja bitributação; e (f) posicionamento jurisprudencial favorável à recorrente em caso idêntico

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso de Ofício

Deve-se ressaltar que quanto à admissibilidade do recurso de ofício, aplica-se o teor do §1º do art. 1º da Portaria/MF nº 63/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

No caso em tela, houve exoneração do crédito tributário de R\$ 1.163.032,50 (um milhão, cento e sessenta e três mil e trinta e dois reais e cinquenta centavos) para R\$ 12.500,00 (doze mil e quinhentos reais), portanto, abaixo do mínimo estabelecido pela Portaria/MF nº 63/2017, publicada no DOU de 10/02/2017.

Aplicável ao caso, o teor da súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Do 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 e passo a apreciá-lo.

Basicamente, todas as alegações objeto do recurso do contribuinte podem ser resumidas, na incidência ou não da contribuição previdenciária e por consequência lógica, não haveria o descumprimento da obrigação acessória objeto dos presentes autos, cuja conduta infracional seria a de deixar de lançar, mês a mês em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, nos termos do disposto na Lei nº 8.212/91.

Por outro lado, o presente auto de infração só se sustentaria se o Auto de Infração que cobra a obrigação principal também se mantivesse.

Ocorre que o Auto de Infração que visa cobrar a contribuição previdenciária ou denominada obrigação principal PAF nº 15540.000218/2009-71, que já foi julgado por este Egrégio Conselho Administrativo Fiscal – CARF e que deu à estampa o acórdão de nº 2302-002.681, julgado na sessão de 14 de Agosto de 2013 e que restou assim ementado:

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 nº 971/2009.

Recurso Voluntário Provido

Peço vênia para transcrever trechos do acórdão proferido nos autos daquele PAF:

A questão trazida aos autos reporta-se a efetiva incidência da contribuição disposta pelo artigo 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 9.876, de 26/11/99)

As cooperativas são equiparadas à empresa para os efeitos da Lei nº 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 nº 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 n.º 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 n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 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.

(...)

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.

Além disso, merece destaque que o fato de que o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a cobrança objeto dos autos principais, no RE nº 595.838:

“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.” (Tribunal Pleno, Relator: Min. Dias Toffoli, Julgamento 23/04/2014, Pub:08/10/2014)

Sendo assim, deve ser dado provimento ao presente recurso.

Conclusão

Diante do exposto, não conheço do recurso de ofício, conheço do recurso voluntário e dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya