



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720233/2012-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.506 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2021
Recorrente UNIMED CABO FRIO COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% INCIDENTE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 424/462, interposto contra decisão da DRJ em Florianópolis/SC de fls. 404/417, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições

devidas à Seguridade Social pela contribuinte incidentes sobre os serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme descrito na AI nº 37.316.299-5, de fls. 06/13, lavrado em 03/08/2012, referente ao período de 01/2008 a 12/2008, com ciência da RECORRENTE em 14/08/2012, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 390.480,45.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 14/18), as diversas Unimed's existentes no país permitem que seus respectivos usuários sejam atendidos por médicos cooperados umas das outras, ao que denominam "intercâmbio". Neste contexto, é comum a Unimed Cabo Frio (ora RECORRENTE) ter seus usuários frequentemente atendidos por médicos cooperados filiados a outras Cooperativas participantes deste sistema. Exemplificou da seguinte forma:

4. Em resumo, quando determinado usuário da Unimed Cabo Frio é atendido por um médico cooperado filiado, por exemplo, à Unimed Vitória ou Unimed Leste Fluminense, temos na realidade o contribuinte tomando serviço de cooperativas (as demais Unimed's). Considerando-se que a Unimed Cabo Frio, cooperativa tomadora do serviço, equipara-se a empresa em geral nos termos da lei, a teor da fundamentação legal descrita no item 2, fica plenamente configurado o fato gerador da contribuição previdenciária ora apurada.

No mencionado item 2, indicou que *"a base legal desta contribuição encontra-se na Lei 8.212/91, art. 22, IV, sendo apurado valores em todas as competências do ano-calendário 2008"*.

Destarte, a fiscalização informa que constitui fato gerador desta contribuição o valor dos serviços prestados pelos cooperados e para apurar sua base de cálculo foi recorrido às seguintes contas contábeis:

- conta: 4111629011107 (cód. 50538) — Ambulatorial + Hospitalar sem Obstetrícia, onde se apropriava para posterior pagamento os valores correspondentes aos serviços prestados pelas Cooperativas. É o já denominado Intercâmbio e,

- conta: 4121619011107 (cód. 72433) — Ambulatorial + Hospitalar sem Obstetrícia, onde se apropriava para posterior devolução, ou não, os valores cujo pagamento o contribuinte por algum motivo contesta. Trata-se de conta redutora, denominada "processo de dúvida" e/ou "câmara de compensação".

Ocorre que, em análise da contabilidade e das faturas emitidas contra a RECORRENTE, verificou-se que esta, ao contratar serviços de outras cooperativas Unimed (de personalidade jurídica distinta), não efetuava o recolhimento de 15 % (quinze por cento) incidentes sobre os serviços contidos nas faturas.

Como as faturas não discriminavam adequadamente o valor dos serviços, a base de cálculo foi arbitrada em 30% (trinta por cento) do valor das notas fiscais, em conformidade com o disposto no art. 291, inciso I alínea "a" da Instrução Normativa INSS nº 3/2005, uma vez que os procedimentos cobertos por estas prestações de serviços entre as cooperativas Unimed são de risco global (assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial).

Dessa forma, foi efetuado o lançamento para a cobrança das contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes à alíquota de 15% sobre o valor de 30% das notas fiscais prestação de serviços

Quanto a multa, a fiscalização ainda informa que foi verificada a situação mais benéfica para o contribuinte por ocasião da lavratura do presente Auto de Infração, observando-se o princípio da retroatividade benigna, com relação às alterações promovidas na Lei 8.212/1991 pela MP 449/2008, motivo pelo qual confeccionou uma tabela comparativa às fls. 19/22 e aplicou, para todo o período, a nova multa de 75%.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 304/325 em 13/09/2012. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Florianópolis/SC, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A notificada apresentou impugnação, fl. 304/325, a qual, em síntese, contém os argumentos abaixo relacionados.

Alega a necessidade de julgamento do presente processo administrativo em conjunto com o processo administrativo no 15540.720234/2012-89, para possibilitar um julgamento coerente e sem contradições e acobertado pela segurança jurídica merecida.

Cita que é uma cooperativa de trabalho médico, vinculada ao sistema Unimed e que possibilita ao seus usuários cobertura médica a preço global e não discriminativo, contanto com uma grande quantidade de médicos cooperados e estrutura adequada para garantir qualidade na assistência médica, hospitalar e de diagnósticos.

Aduz que, em caso de necessidade, permite que seus usuários sejam atendidos nas instalações e por profissionais de outras cooperativas integrantes do Sistema, sediadas em qualquer lugar do país, da mesma forma que usuários de outras cooperativas podem, eventualmente, ser atendidos por profissionais da IMPUGNANTE.

Que esta sistemática é regulamentada pelo Manual de Intercâmbio Nacional que possibilita a ampliação da cobertura do usuário.

Justifica que no caso do "Sistema Unimed", embora cada cooperativa tenha personalidade jurídica própria, todas estão integradas numa Rede, capitaneada por uma Central Nacional, a qual, além de disciplinar o uso da marca Unimed, regulamenta o ingresso dos profissionais associados e os serviços de atendimento prestados aos usuários, inclusive, na sistemática de intercâmbio.

Acrescenta que desse modo, quando um usuário precisa ser atendido por um profissional vinculado a cooperativa do Sistema Unimed diversa daquela com a qual firmou o seu contrato de plano de saúde, a cooperativa que o atender arcará com os custos do atendimento e/ou do tratamento e, posteriormente, será ressarcida (reembolsada) pela cooperativa contratada pelo usuário, de acordo com o Rol de Procedimentos Médicos da Unimed e com o Manual de Normas e Consultas de Auditoria Médica e Enfermagem.

Que neste contexto não existe relação de prestação de serviços entre uma cooperativa e outra, tampouco existe flexibilidade para cobrança dos valores de intercâmbio. Trata-se de mero reembolso de despesas assumidas por uma cooperativa para viabilizar a

prestação de serviços aos usuários dos planos de saúde de outra cooperativa Unimed, os quais aderem a uma cobertura médica a preço global (de forma não discriminativo).

Pondera que diferentemente da premissa adotada pelo fiscal, a IMPUGNANTE não figura como tomadora de serviços dessas cooperativas, mas tão somente faz o ressarcimento de despesas que tenha assumido, desde que devidamente comprovadas.

Aduz que o intercâmbio entre as cooperativas do Sistema Unimed é um instrumento de cooperação disciplinado pela Central Nacional e não configura prestação de serviços de uma cooperativa para outra, não havendo que se falar em incidência da contribuição previdenciária a que se refere o art. 22, inciso IV, da Lei nº. 212/91, devida pela cooperativa à base de 15% (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.

Aduz que não ocorre serviço objeto de circulação econômica com habitualidade e intenção de obter vantagem econômica posto que, a IMPUGNANTE não toma prévio conhecimento do atendimento prestado por outra Unimed; inexistente habitualidade, pois os atendimentos por intercâmbio ocorrem diante de necessidades excepcionais e não há, qualquer vantagem econômica, na cobertura das despesas.

Alega que os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, em especial as relacionadas ao ramo de saúde, em nome e por conta dos profissionais cooperados e a eles repassado, não se incorporam ao seu patrimônio mas aos dos próprios profissionais. Ou seja, configuram meros ingressos, não se enquadrando nos requisitos que a lei impõe como necessários a exigência das contribuições previdenciárias.

Cita disposições da Lei 5.764 de 16.12.1971 a respeito de conceito relativo a atos cooperativos.

Salienta que a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa IN 971 de 13.11.2009 expondo expressamente no § 4º do seu art. 216, que não incide contribuição previdenciária nas operações de intercâmbio entre cooperativas de trabalho.

Que este entendimento é inteiramente aplicável ao caso presente, a despeito de referida legislação ter sido editada posteriormente ao período coberto no auto de infração impugnado (ano calendário de 2006).

Pondera que a própria Agência Nacional de Saúde (ANS) reconheceu, em seu Plano de Contas Padrão, com as alterações recentemente introduzidas pela Resolução Normativa n.º 290/2012, que a contabilização dos valores referentes ao intercâmbio não deve ser feita em contas de resultado (receitas/despesas), mas sim em contas patrimoniais de ativo e passivo (reembolso de despesas).

Alega a impossibilidade de arbitramento da base de cálculo da contribuição previdenciária questionada. Cita que para efetuar o lançamento tributário da base de cálculo de supostos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008, a fiscalização se socorreu de dispositivo constante de legislação aditada em novembro de 2009, o que por si só, torna nulo o lançamento, posto a Impossibilidade de fazer retroagir a legislação.

Aduz que a documentação disponibilizada pela IMPUGNANTE permite identificar, de forma cristalina, que as operações de intercâmbio não são prestações de serviço e, se, por absurdo, fossem, quais valores se referem ao pagamento dos serviços prestados.

Alega que, no entanto, a fiscalização simplesmente desconsiderou a contabilidade e a documentação da IMPUGNANTE e efetuou os lançamentos tributários sobre o valor bruto das cobranças. Que a autoridade lançadora poderia ter intimado as cooperativas que receberam valores da IMPUGNANTE, a fim de que esclarecessem informações tais

como se ocorreram prestações de serviço, em que momento e que valores foram recebidos pelos serviços prestados, etc. Em síntese, argumenta que o fisco deveria ter aprofundado a auditoria na busca da verdade material e que o lançamento não poderia ter sido arbitrado.

Por último, as fls. 323/324, solicita a realização de perícia, sem prejuízo da produção de outras provas, inclusive a documental suplementar. Requer que as intimações seja dirigidas a seus procuradores conforme endereço apresentado.

É o relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Florianópolis/SC julgou improcedente a impugnação contra o lançamento do crédito tributário, conforme ementa abaixo (fl. 404/417):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Auto de Infração no 37.316.2995 de 14/08/2012.

SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

Incide contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 13/02/2014, conforme AR de fl. 421/422, apresentou o recurso voluntário de fls. 424/462 em 13/03/2014.

Em suas razões, basicamente reiterou os argumentos da Impugnação.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Serviços Prestados por Intermédio de Cooperativa de Trabalho. Inconstitucionalidade.

Conforme exposto, o fato gerador do presente lançamento foram os valores correspondentes aos serviços prestados à RECORRENTE por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, cuja base legal encontra-se na Lei 8.212/91, art. 22, IV.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal – STF reconheceu a inconstitucionalidade de tal cobrança conforme decisão proferida nos autos do RE nº 595838 (repercussão geral – Tema 166), inclusive com resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016, suspendendo a execução do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91.

Segue abaixo a ementa do RE nº 595838:

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

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

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do já citado art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de

2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Note-se que quando do julgamento do caso pela DRJ de origem em 30/01/2014, o STF não havia proferido a sua decisão sobre o tema (acórdão transitou em julgado no dia 11/03/2015) e, conseqüentemente, não havia a Resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016.

Desta forma, imperioso concluir pelo cancelamento do auto de infração, ante a inconstitucionalidade do fundamento legal do presente auto de infração (art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/1991).

Cumpra esclarecer que o processo nº 15540.720234/2012-89 (cuja reunião foi solicitada pela RECORRENTE) já foi julgado por este CARF, oportunidade em que a 3ª Turma Especial desta 2ª Seção deu provimento ao recurso da contribuinte para excluir a multa CFL 34 lavrada (deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade), conforme a ementa a seguir:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 03/08/2012

O FATO RETRATADO NOS AUTOS ESTÁ FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. EXAÇÃO INEXISTENTE. DESNECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO DETALHADA EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE.

Recurso Voluntário Provido.

O precedente do STF não foi citado na decisão pois o julgamento acima foi realizado exatamente no dia que transitou em julgado o RE 595838 (11/03/2015). Porém, o Conselheiro Relator entender que o fato descrito (utilização de serviços de cooperativas médicas Unimed – Intercâmbio) não era enquadrado no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, pois os serviços prestados por médicos cooperados filiados a outras Unimed's não eram destinados à RECORRENTE, mas sim a seus usuários, conforme trecho do voto abaixo transcrito:

Realmente, de um olhar mais aguçado verifico que a questão em tela não se subsume ao que consta do artigo 22, IV, da Lei 8.212/91, observe-se os esclarecimentos.

O citado texto legal diz que "...relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados...", e, no caso os serviços não são prestados a ela cooperativa recorrente, mas sim aos trabalhadores da empresa contratante do serviços, ou seja, da tomadora.

Sendo assim, também por este motivo entendo insubsistente o lançamento.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim