



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

Processo nº 15540.720234/2012-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-004.171 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria CP: AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente UNIMED CABO FRIO COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO LTDA .
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Sustentação oral Advogada Dra Jandira S. Pereira, OAB/RJ nº149.721.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlos Praia de Lima. -Presidente

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira. - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Ricardo Magaldi Messetti, Oseas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato.

Relatório

O presente Processo Administrativo Fiscal – PAF encerra o Auto de Infração de Obrigação Acessória - AIOA - DEBCAD 51.003.952-9, CFL.34, por deixar a empresa de lançar mensalmente 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, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, II, combinado com o art. 225, II, e parágrafos 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, conforme consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração – REFISC, de fls. 07 a 09, com período de apuração de 01/2008 a 12/2008, segundo o Termo e Início de Ação Fiscal - TIAF, de fls. 226.

O sujeito passivo foi cientificado da autuação, em 14/08/2012, conforme Folha de Rosto do Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA, de fls. 06.

O contribuinte apresentou petição de defesa com razões impugnatórias acostadas, as fls. 294 a 389, recebida, em 13/09/2012, acompanhada dos documentos, de fls. 303 a 203.

A defesa foi considerada tempestiva, fls. 489.

A DRJ/FNS emitiu o Acórdão nº 07-33.955 - 6ª, datado de 30/01/2014, fls. 493 a 500, por meio do qual a impugnação foi considerada improcedente.

O contribuinte tomou conhecimento desse decisório, em 13/02/2014, conforme AR, de fls. 502.

Irresignado o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário, petição de interposição com razões recursais, as fls. 505 a 522, recebido, em 13/03/2014, acompanhado dos documentos, de fls. 523 a 601.

As razões recursais não serão sumariadas, o que se explicará no voto.

A autoridade preparadora não se manifestou quanto a tempestividade do recurso.

O processo foi remetido ao CARF, fls. 604.

O sorteio e distribuição a esse conselheiro ocorreu, em 11/09/2014, Lote 09, conforme, fls. 605.

É

o

Relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveira.

O recurso voluntário é tempestivo e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade ele merece ser apreciado.

Contexto da Lide.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a autuação não deixa claro, qual a rubrica de contribuição previdenciária não se discriminou na contabilidade nos termos determinados na lei, apenas consta dos autos ao meu ver indicações da origem tais como:

a) "...é o fato de o contribuinte contabilizar os valores globais relativos às cobranças das cooperativas que lhe prestaram serviços." ;

b) Crédito apurado como Tomador de Serviços de Cooperativa.

Todavia, o contribuinte se mostra plenamente conhecedor da situação, pois em sua impugnação, de fls. 294 a 302, conforme transcrição abaixo, demonstrou saber que o enquadramento da contribuição encontra-se no artigo 22, IV, da Lei 8.212/91.

3.15. 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. 20, inciso IV, da Lei 8.212/91. Logo, se inexistente fato gerador da contribuição previdenciária (obrigação principal), não há que se falar em multa pela ausência do respectivo lançamento contábil (obrigação acessória).

O que resolve a questão de forma indiscutível.

Conexão.

A empresa notificada, impugnante e ora recorrente desde a impugnação em primeiro grau veem pleiteando o julgamento conjunto deste com outro lançamento realizado na mesma ação fiscal, conforme transcrição abaixo, reservando tópico específico em sua impugnação e recurso para justificar e fundamentar seu pedido.

[A ser apreciado e julgado necessariamente em conjunto com o Processo Administrativo nº 15540.720233/2012-34, nos termos da Seção 2, deste Recurso Voluntário]

Entretanto, entendo que tal conexão não é obrigatória e nem necessária ao caso e explico, as questões relativas a acessoriedade não tem no âmbito tributário a relação com que se apresenta na seara cível.

O Supremo Tribunal Federal – STF no RE 250.844 – SP posicionou-se a esse respeito em voto - vista do Ministro Luiz Fux, que acabou acompanhado pelo relator Ministro Marco Aurélio Melo, do qual transcrevo o trecho abaixo.

Vê-se, assim, que o cumprimento da obrigação tributária acessória nada tem a ver com a existência, concomitante, de certa e determinada obrigação principal, ambas devidas pelo mesmo sujeito. O cumprimento de obrigações acessórias possui relevância externa e independente da relação articulada a partir do dever de pagar certo tributo. Projeta-se sobre outras relações jurídico-tributárias, travadas ou não entre os mesmos sujeitos em torno de exações também idênticas ou não.

Em verdade, toda controvérsia sobre a matéria decorre do emprego, pela legislação, de um mesmo rótulo (principal/acessória) para designar realidades distintas nos campos civil e tributário. Daí por que a terminologia “acessória”, vista em abstrato, é equívoca. Melhor seria que as mesmas fossem indicadas, pelo menos no campo justributário, por expressão mais precisa e infensa a ambiguidades, tal como “deveres instrumentais”. Sem embargo, o nomen iuris empregado pelo legislador não tem o condão de alterar-lhes a essência, a qual, esta sim, deve informar o regime jurídico aplicável à hipótese.

Aliás, nos termos do artigo 175, parágrafo único, da Lei 5.172/66 existem até mesmo obrigações ditas acessórias, sem a correspondente obrigação principal.

Assim, não há motivos para que o julgamento do presente PAF seja conjunto com qualquer outro.

Mérito.

No presente auto se está analisando a necessidade de cumprimento de dever instrumental, decorrente de contribuições previdenciárias devidas pela utilização de serviços de cooperativas, no caso específico cooperativas médicas Unimed – Intercâmbio.

Embora, a regulamentação da IN RFB Nº 971/2009 seja posterior aos fatos geradores, tal norma traz importante esclarecimento norteador da situação, eis o que diz a norma.

Seção III

Das Obrigações Específicas da Cooperativa de Trabalho e de Produção

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:

.
.
.

omissis.

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.

.
.
.

omissis.

§ 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: (destaquei).

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.

Do texto normativo acima verifica-se que a situação conhecida como intercâmbio foi disciplinada de modo que a responsabilidade pelo pagamento da contribuição seja da empresa tomadora dos serviços e jamais da outra cooperativa que efetivamente presta o serviço, ou seja, a chamada cooperativa destino.

Assim, o sistema cooperativista não tem responsabilidade tributária na ocorrência de intercâmbio, sendo esta responsabilidade do tomador dos serviços, isto é, a empresa contratante da cooperativa origem.

O problema é saber o alcance da norma, ou seja, ela retroage aos fatos pretéritos ou se aplica apenas da data de sua publicação em diante.

O artigo 106, I, da Lei 5.172/66 traz explícito comando a respeito, o de se pode ver da transcrição.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

O texto normativo acima transcrito, também, não elucida a questão, pois o que vem a ser “quando seja expressamente interpretativa”, assim a dúvida permanece, mas milita a favor da cooperativa.

Por outro lado, a exação em tela vinha sendo objeto de muitas discussões no âmbito do contencioso administrativo e até pouco tempo atrás me posicionava ao lado de sua validade.

Todavia, após novas reflexões e análise de vários elementos passei a adotar novo entendimento, o qual discorro e explícito a seguir.

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.

A diferença pode ser sutil, mas implica em uma significativa mudança de direção. Um exemplo, talvez, possa por luz sobre a matéria.

Imagine-se uma cooperativa de trabalho típica – como a de carregadores e descarregadores de carga, em uma empresa transportadora.

Ora a transportadora contrata a cooperativa, que colocará nas dependências da transportada ou na de terceiros indicados por aquela, os cooperados que realizarão os serviços.

Ou seja, uma pessoa jurídica contrata uma cooperativa e recebe serviços dos cooperados desta cooperativa por intermédio da própria cooperativa, serviços esses que trarão à contratante desempenho e desenvolvimento de suas atividades operacionais, com a consequente geração de riqueza, hipótese da Lei 8.212/91, artigo 22. IV.

No caso dos autos a empresa contrata a cooperativa que disponibilizará os cooperados que prestarão os serviços, nos seus consultórios próprios ou nas dependências de hospitais e clínicas conveniadas e os serviços serão prestados aos trabalhadores pessoas físicas

e não a empresa contratante, que não terá nenhum benefício direito decorrente da prestação dos serviços pelos cooperados e muito menos produção de riqueza, sendo que no caso de intercâmbio ocorre a interposição de uma segunda cooperativa na operação.

Assim sendo, temos o chamado intercâmbio quanto uma cooperativa “A” - origem contratada por uma empresa “X” utiliza os cooperados de uma cooperativa “B” - destino, ocasião em que os cooperados da cooperativa “B” é que prestam os serviços aos empregados da empresa “X”, ou seja, a relação não muda apenas há a interposição de outra cooperativa na operação e nada mais.

Além disso, ainda, se pode indagar, por que a contratação de uma cooperativa ensejaria a contribuição do artigo 22, IV, da Lei 8.212/91 e a contratação de uma empresa comercial de assistência a saúde não ensejaria esta contribuição, mas apenas as contribuições convencionais.

E por que a empresa que fornece assistência à saúde a seus empregados por intermédio de cooperativa não pode beneficiar-se da isenção do artigo 28, § 9º, alínea “q”, sendo que a que contrata empresa comercial de assistência à saúde faria jus a esta isenção.

Destarte, penso que se tem duas possibilidades que excluem a exação ou a situação não se amolda ao artigo 22, IV, da Lei 8.212/91, pois o serviço não é prestado a favor da empresa contratante, mas sim dos empregados ou a empresa que presta assistência à saúde a seus trabalhadores dentro das determinações legais independentemente do tipo de prestador contratado faz jus a não incidência da exação estabelecida no artigo 28, § 9º, alínea “q”, como citado.

Qualquer que seja a tese que se abrace a exação torna-se indevida, isto é, deixa de ter suporte e substrato a sua exigência.

Ultrapassada as duas teses acima apresentada a nova situação a seguir transcrita não pode ser ignorada.

Trago apenas para constar que o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição que supostamente daria suporte a essa multa, esclarecendo, ainda, que os embargos de declaração que pedia modulação dos efeitos foi rejeitado, sendo que a ação não transitou em julgado, ainda.

EMENTA 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.(RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014) (grifei).

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, rejeitou os embargos de declaração. Ausentes, justificadamente, os Ministros Gilmar Mendes e Cármen Lúcia. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 18.12.2014.

Assim, com os esclarecimentos que fiz, ainda, que por razões diversas das trazidas pela recorrente, considero a autuação improcedente ante a ausência da caracterização do fato gerador, esse é o motivo de não terem sido sumariadas as razões recursais.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por conhecer do recurso, para no mérito, dar-lhe provimento, considerando a exação improcedente, uma vez que o fato dos autos não corresponde a hipótese de incidência da norma, inexistente a exação e por conseguinte a necessidade de discriminá-la em títulos próprios e em separado na contabilidade.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.