



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

Processo nº 15868.000431/2010-23
Recurso nº 15.868.000431201023 Voluntário
Acórdão nº 2803-004.001 – 3ª Turma Especial
Sessão de 21 de janeiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ALPHALINS TURISMO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA MÉDICO / ODONTOLÓGICA. COOPERATIVAS OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. PECULIARIDADES, INCLUSIVE LEGISLATIVAS. INAPLICABILIDADE DO INCISO IV DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, QUANDO OBSERVADA A REGRA DISPOSTA NA ALÍNEA “Q” DO § 9º DO ART. 28 DA LEI Nº 8.212/91. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 77 - COSIT. RE 595.838 SÃO PAULO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IV DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212, DE 1991.

1. A 3ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, na assentada de 23 de janeiro de 2014, no julgamento do processo nº 10660.721971/2011-38, reconheceu a não incidência do tributo, nos convênios saúde firmados com operadoras de plano de assistência à saúde, constituídas sob a forma de sociedades cooperativas.
2. O valor relativo a plano de saúde pago por empresa a cooperativa médica não integra o salário de contribuição, desde que a empresa disponibilize o referido plano à totalidade dos seus empregados e dirigentes, ainda que alguns deles, por motivos particulares, manifestem por escrito que não pretendem participar do plano. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, “q”.
3. O fato de o RE 595.838 ainda não ter transitado em julgado em nada afetará este julgamento, notadamente sob a alegação de que a decisão ainda não é definitiva, conforme dispõe o inciso I do art. 62 do RICARF, tendo em vista que a UNIÃO opôs Embargos de Declaração.
4. *In casu*, porém, os Embargos não contesta o mérito do julgamento que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Os Embargos tratam apenas da necessidade de modulação de efeitos

temporais, bem como requer a repristinação da norma revogada, ou seja, a Lei Complementar nº 84/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Os lançamentos em relação às cooperativas devem ser excluídos.

(Assinado digitalmente)
Helton Carlos Praia de Lima – Presidente

(Assinado digitalmente)
Amílcar Barca Teixeira Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Oseas Coimbra Júnior, Eduardo de Oliveira, Amilcar Barca Teixeira Junior, Gustavo Vettorato.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado em desfavor do contribuinte acima identificado, referente a pagamentos dos serviços prestados por trabalhadores cooperados, contratados por meio da Brascoop Cooperativa de Trabalho do Brasil (01/2006 a 11/2006) e através da UNIMED de Lins Cooperativa de Trabalho Médico (01/2006 a 12/2009), bem como sobre a remuneração paga ou creditada aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços sem vínculo empregatício, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, conforme registros contábeis dos pagamentos e cópia dos documentos apresentados à fiscalização.

O Contribuinte devidamente notificado apresentou defesa tempestiva.

A impugnação foi julgada em 27 de junho de 2012 e emendada nos seguintes termos:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

Ementa: OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CÓDIGO DO DÉBITO. FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO.

A inserção, no sistema informatizado de auditoria fiscal, de códigos específicos relativos ao crédito tributário, propicia que a fundamentação legal demonstrada no relatório de Fundamentos Legais do Débito seja coerente com os procedimentos levados a termo durante a fiscalização.

ENTREGA DO AUTO DE INFRAÇÃO. ARQUIVOS DIGITAIS E MEIO PAPEL. ENVIO POR AVISO DE RECEBIMENTO.

Os termos e folha de rosto do Auto de Infração devem ser entregues em meio papel, podendo os demais relatórios do débito serem entregues em meio digital, sendo admitido o envio de ambos mediante Aviso de Recebimento.

FUNDO DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL. FPAS. ATIVIDADE DA EMPRESA.

O código do FPAS a ser utilizado para enquadramento da empresa perante às contribuições sociais previdenciárias é aquele que reflete a sua atividade econômica.

RELATÓRIOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DOS VALORES APURADOS.

A cognição e exegese da lavratura fiscal se implementa pela leitura conjunta de todos os relatórios integrantes do Auto de Infração.

COOPERATIVAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERADOS.

A emissão de notas fiscais/faturas relativas a serviços relacionados às atividades precípuas das cooperativas, corroborados por contratos firmados entre as mesmas e as

empresas contratantes, caracterizam a prestação de serviços pelos cooperados.

ARBITRAMENTO. CABIMENTO DO PROCEDIMENTO.

É plenamente cabível o procedimento de arbitramento quando no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não demonstra o movimento real de segurados a serviço da empresa.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LEGITIMIDADE DA EMPRESA EM CONTRIBUIR PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

A empresa é, por força de lei, contribuinte da seguridade social em relação aos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, não se confundindo esta contribuição com aquela a cargo do contribuinte individual, a qual a empresa também deve arrecadar e recolher.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA.

A fiscalização deve, em atendimento ao Código Tributário Nacional, efetuar o cotejo entre a multa vigente à data da ocorrência dos fatos geradores e aquela em vigor quando da constituição do crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com resultado do julgamento da primeira instância administrativa, o Contribuinte apresentou recurso tempestivo, onde alega, em síntese, o seguinte:

- A Recorrente foi cientificada do AI em epígrafe no qual foram constituídos créditos tributários de Contribuições incidentes sobre serviços prestados por trabalhadores cooperado, contratados por meio de Cooperativas de Trabalho, bem como sobre a remuneração paga a contribuintes individuais (antes designados autônomos) que lhe prestaram serviços sem vínculo empregatício.

- A Recorrente apresentou a competente Impugnação que restou julgada improcedente pela DRJ/RJI, todavia, como restará demonstrado, o posicionamento merece ser reformado por este CARF, como medida da mais lúdima justiça!

- Preliminares.

- O r. acórdão merece ser reformado porque no Auto os Auditores Fiscais deixaram de especificar o código do tipo de débito no Discriminativo do Débito (DD) e ainda indicaram um Código FPAS nº 5150 equivocado relacionado ao contestado lançamento.

- O r. acórdão recorrido também merece ser reformado porque os relatórios e arquivos constitutivos da instrução do processo administrativo fiscal somente foram entregues em arquivos digitais.

- Este procedimento ofende flagrantemente a legislação, que estabelece a necessidade desses documentos serem entregues tanto em arquivo digital como impressos para o contribuinte notificado.

- O AI também merece ser cancelado, porqu os auditores Fiscais indicaram um código FPAS não aplicável para a realização do lançamento tributário.

- O r. acórdão recorrido também merece ser reformado para cancelar o auto de infração por terem sido equivocados e precários a apuração e levantamento fiscal dos quais resultaram a definição da base de cálculo considerada para fins de determinação das contribuições constituídas no lançamento.

- O r. acórdão também merece ser reformado para cancelamento do AI, pois não permite a Recorrente exercer sua ampla defesa e contraditório pelas seguintes razões: i) os valores indicados nos relatórios não correspondem ao valor das faturas e demais documentos fiscais anexados no AI; ii) não existe prova de corresponderem as Faturas da BRASCOOP e UNIMED a prestação de serviços por cooperados; iii) não terem sido indicados os códigos FPAS e dos débitos no lançamento; e iv) não existe uma planilha descrevendo de forma clara e precisa o montante específico de cada um dos tributos lançados diferenciados para cada uma das cooperativas e contribuintes individuais.

- O r. acórdão recorrido não merece prosperar devendo ser reformado, tendo em vista que o AI é nulo porque os auditores fiscais realizaram um indevido arbitramento conforme se depreende da análise das fls. 04 do Relatório Fiscal em relação aos valores vinculados as faturas emitidas pela UNIMED.

- Do direito.

- No caso das preliminares arguidas não serem acatadas para garantir a nulidade do AI, *ad argumentandum tantum*, no mérito também não prevalece o lançamento, como restará demonstrado.

- O r. acórdão merece ser reformado, tendo em vista que a Recorrente não merece suportar a cobrança de contribuições incidentes sobre os serviços supostamente suportados por cooperados em razão da inconstitucionalidade do artigo 22, inciso IV da Lei Ordinária nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei Ordinária nº 9.876/99.

- No tocante a tais contribuições, a Recorrente é parte ilegítima porque as mesmas somente podem ser exigidas dos contribuintes individuais conforme garante a legislação aplicável.

- É indevida a multa de ofício de 75%.

- Por tudo o que foi exposto, requer a Recorrente a reforma do Acórdão recorrido para ser declarada a total improcedência do lançamento realizado no auto de infração

Processo nº 15868.000431/2010-23
Acórdão nº **2803-004.001**

S2-TE03
Fl. 7

impugnado, no qual está sendo exigido crédito tributário, bem como dos acréscimos dos juros de mora e multa moratória.

- Requer, por fim, a realização de sustentação oral pelo signatário da presente ou por advogado devidamente constituído.

Não apresentadas as contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, Relator.

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

Da análise destes autos, resta evidenciado que o lançamento abrange duas situações distintas, ou seja, a ausência de recolhimento de contribuições patronais destinadas à Seguridade Social, decorrente de pagamentos por serviços prestados por trabalhadores cooperados, vinculados à Brascoop Cooperativa de Trabalho do Brasil e UNIMED Lins Cooperativa de Trabalho Médico, bem como sobre a remuneração paga ou creditada aos contribuintes individuais que prestaram serviços à autuada, sem vínculo empregatício. O período fiscalizado diz respeito às competências de janeiro de 2006 a dezembro de 2007.

A apuração dos fatos foi realizada em estrita observância dos registros contábeis dos pagamentos e cópias dos documentos apresentados à fiscalização.

Em relação aos pagamentos feitos aos contribuintes individuais (sem vínculo empregatício), não vislumbro qualquer possibilidade de alterar o resultado do julgamento da primeira instância administrativa, porquanto correto o lançamento. O contribuinte, de fato, não cumpriu o dever legal de reter e recolher aos cofres públicos os valores que lhes são devidos.

Contudo, em relação aos pagamentos realizados aos cooperados, por intermédio das cooperativas referidas, não vislumbro a possibilidade de manutenção do lançamento.

Na parte referente às cooperativas, o lançamento em discussão diz respeito às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre pagamentos concernentes a serviços prestados ao sujeito passivo, por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, conforme as disposições contidas no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Sobre o assunto, nomeadamente em relação às cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde, a 3ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, na assentada de 23 de janeiro de 2014, no julgamento do processo nº 10660.721971/2011-38, reconheceu a não incidência do tributo, nos convênios saúde firmados com operadoras de plano de assistência à saúde, constituídas sob a forma de sociedades cooperativas.

A decisão referida no parágrafo anterior foi assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2010

Ementa: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO – NFLD. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA MÉDICO-ODONTOLÓGICA. COOPERATIVAS

OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. PECULIARIDADES, INCLUSIVE LEGISLATIVAS. INAPLICABILIDADE DO INCISO IV DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, QUANDO OBSERVADA A REGRA DISPOSTA NA ALÍNEA “Q” DO § 9º DO ART. 28 DA LEI Nº 8.212/91.

1. Mesmo havendo a intermediação da cooperativa de trabalho, com contrato Armado entre esta e o tomador, o contratado é o cooperado – contribuinte individual – e não a cooperativa.

2. Pela própria natureza jurídica da cooperativa de trabalho, esta não presta serviços a terceiros, senão aos próprios cooperados.

3. Diferentemente das demais empresas, a cooperativa é constituída, exclusivamente, para prestar serviços aos seus cooperados e, por isso, o tomador dos serviços da cooperativa é o próprio cooperado.

4. A parte inicial do art. 293 da então IN SRP nº 03/2005 inova ao fazer referência à cooperativa médica ou odontológica, dispondo, assim, de forma diversa da previsão legal (inciso IV do art. 22 da lei nº 8.212/91), que fala em cooperativa de trabalho.

5. No concernente ao correto enquadramento de que trata estes autos, é de extrema importância para o deslinde da questão, verificar, também, a evolução legislativa, notadamente o art. 1º da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, que dispõe sobre a Organização e o Funcionamento das Cooperativas de Trabalho; institui o Programa Nacional de Fomento às Cooperativas de Trabalho – PRONACOOP; e revoga o parágrafo único do art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.

6. A inovação do legislador infralegal expressa na parte inicial do art. 293 da IN SRP nº 03/2005, como se pode observar, já era prenúncio de radical mudança legislativa futura.

7. O legislador de 2012, ao cuidar especificamente da lei própria das cooperativas de trabalho, já de pronto (parágrafo único do art. 1º da Lei nº 12.690), exclui do âmbito da mencionada lei, I – as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar; II – as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho; III – as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e IV – as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

8. Refletindo sobre as inovações legislativas trazidas pela Lei 12.690/2012, resta totalmente evidenciado que a

exclusão do âmbito da lei própria das cooperativas de trabalho abrange as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar.

9. *Como se pode observar, o legislador reconheceu que as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar não são cooperativas de trabalho nos moldes previstos no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.*

10. *Aliás, tal reconhecimento já tinha ocorrido em 1998, pela Lei nº 9.656, de 03 de junho de 1998, que dispõe sobre os planos e seguros privados de assistência à saúde.*

11. *De acordo com o inciso II do art. 1º da Lei nº 9.656/98, a pessoa jurídica constituída sob a modalidade de cooperativa será uma Operadora de Plano de Assistência à Saúde.*

12. *Tendo em vista que verba constante do lançamento diz respeito à assistência à saúde, disponibilizada aos membros da Associação dos Aposentados, Pensionistas e Idosos de Varginha e Região, por intermédio de convênio saúde, sou obrigado a reconhecer que se trata de matéria abrangida pelo instituto da não incidência, conforme expressamente dispõe a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.*

13. *Desse modo, efetuar o enquadramento do fato à norma, sob a alegação de que a contratação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho determina o recolhimento de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, ex vi do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, sem considerar as disposições contidas na última linha do parágrafo anterior, data vênua, é fazer letra morta o instituto da não incidência previsto na Lei de Custeio da Previdência Social.*

14. *Reconhecer a não incidência do tributo, nos convênios saúde firmados com operadoras de plano de assistência à saúde, constituídas sob a modalidade de sociedade civil ou comercial ou entidade de autogestão nos moldes estabelecidos pela Lei nº 9.656/98 e não enquadrar as cooperativas também operadoras de plano de assistência à saúde, na mesma situação, é a caracterização de odiosa discriminação contra esse tipo societário.*

Recurso Voluntário Provido

No concernente ao enquadramento do fato à norma dentro do conceito da não incidência condicionada, em 28 de março do corrente ano, a Receita Federal do Brasil, por intermédio da Coordenação-Geral de Tributação, na Solução de Consulta nº 77 – Cosit, concluiu que:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PLANO DE SAÚDE DISPONIBILIZADO A TODOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O valor relativo a plano de saúde pago por empresa a cooperativa médica não integra o salário de contribuição, desde que a empresa disponibilize o referido plano à totalidade dos seus empregados e dirigentes, ainda que alguns deles, por motivos particulares, manifestem por escrito que não pretendem participar do plano.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, “q”.

O dispositivo legal que trata da não incidência, está assim redigido:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei, exclusivamente:

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. (grifou-se e destacou-se)

Nota-se, portanto, que no caso ora em discussão, a autoridade administrativa não conseguiu demonstrar que os valores lançados são efetivamente devidos.

De mais a mais, estou de acordo com a decisão recorrida, que a constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

Contudo, sobre o argumento de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 apresentado pelo Recorrente, sabe-se que em 23/04/2014, no julgamento do RE 595.838 São Paulo, o plenário do STF, por unanimidade, assim decidiu:

Diante de tudo quanto exposto, é forçoso reconhecer que, no caso, houve extrapolação da base econômica delineada no art. 195, I, a, da Constituição, ou seja, da norma sobre a competência para se instituir contribuição sobre a folha ou sobre outros rendimentos do trabalho. Houve violação do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição, pois os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se confundem

com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

*Ademais, o legislador ordinário acabou por descaracterizar a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente **bis in idem**. A contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99 representa nova fonte de custeio, sendo certo que somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.*

Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, da redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Como se pode observar, a decisão do STF, no RE 595.838 São Paulo, encerra a discussão sobre a matéria.

O fato de o RE 595.838 ainda não ter transitado em julgado em nada afetará este julgamento, notadamente sob a alegação de que a decisão ainda não é definitiva, conforme dispõe o inciso I do art. 62 do RICARF, tendo em vista que a UNIÃO opôs Embargos de Declaração.

In casu, porém, os Embargos não contesta o mérito do julgamento que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Os Embargos tratam apenas da necessidade de modulação de efeitos temporais, bem como requer a repristinação da norma revogada, ou seja, a Lei Complementar nº 84/96.

Destarte, no caso dos serviços prestados pela Brascoop, a contribuição discutida não é devida, tendo em conta a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal que ampara sua cobrança.

Assim, mantenho posicionamentos anteriores a respeito da não incidência (condicionada) do tributo em relação às cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde (UNIMED), bem como em relação às demais cooperativas de trabalho, em virtude da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO. Os lançamentos em relação às cooperativas devem ser excluídos.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Amílcar Barca Teixeira Júnior – Relator.

Processo nº 15868.000431/2010-23
Acórdão n.º **2803-004.001**

S2-TE03
Fl. 13

CÓPIA