



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

Processo nº 15940.000763/2010-98
Recurso nº 15.940.000763201098 Voluntário
Acórdão nº **2803-002.971 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de janeiro de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente ASSOCIAÇÃO COMUNITÁRIA IN LOCCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. 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 - PRONACOO; 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 vênia*, 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto vista Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Junior. Vencidos os Conselheiros Oseas Coimbra Junior e Helton Carlos Praia de Lima. Declaração de voto Conselheiro Gustavo Vettorato.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

(Assinado digitalmente)

Amílcar Barca Teixeira Júnior – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amílcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela ASSOCIAÇÃO COMUNITÁRIA IN LOCO em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra a lavratura do Auto de Infração DEBCAD 37.068.144-4, com o Código de Fundamentação Legal – CFL 77.

2. Conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 31), a empresa deixou de declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social (GFIP) na forma, prazo e condições estabelecidos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição, bem como de comprovar sua entrega nas competências 10/2006 a 11/2006.

3. O acórdão exarado em primeira instância (fls. 123/128) restou ementado nos termos a seguir:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ENTREGA DE GFIP. CFL 77.

Incorre em infração, por descumprimento de obrigação acessória, deixar a empresa de apresentar ou apresentar fora do prazo a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social GFIP.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Buscando reverter o lançamento, a contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese:

a) a decisão de primeira instância está eivada de nulidade por não enfrentar satisfatoriamente as argumentações da recorrente, assim, há afronta a regra segundo a qual as decisões administrativas devem ser adequadamente motivadas e fundamentadas, conforme preceitua o art. 93, inciso X, da Constituição Federal;

b) o auto de infração foi instruído apenas com relatórios elaborados pela própria fiscalização, inexistindo clareza e precisão na discriminação dos fatos geradores e dos períodos a que se refere, bem como da capitulação dos dispositivos legais infringidos;

c) a ausência de análise da constitucionalidade de norma pelo julgador de primeira instância ofende a Constituição;

d) a inconstitucionalidade do artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, pois o legislador infraconstitucional não possui competência para regular matéria tributária que não está prevista na Constituição;

e) o veículo legislativo adotado para a elaboração da norma com base na qual se lavrou o auto de infração foi lei ordinária, configurando, assim, ofensa ao art. 195, §4º, da Constituição;

f) não ocorrência do critério material da regra matriz de incidência tributária prevista no art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91;

g) superadas as alegações anteriores, dispõe a recorrente que eventual contribuição somente poderia recair sobre serviços ou atendimentos efetivamente realizados, sendo excluídas da base de cálculo as mensalidades.

5. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DO SOBRESTAMENTO DO FEITO

2. Depreende-se do relatório fiscal que o lançamento fiscal se deu com base “nos pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho médico.” (f. 32)

3. O débito levantado foi pelo fato de as notas fiscais/faturas não discriminaram o valor dos serviços prestados, a base de cálculo apurada correspondeu a 30 % (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal/fatura, nos critérios determinados na Instrução Normativa RFB 971, de 2009, sendo-lhe aplicada a retroatividade mais benéfica nos termos do art. 106, inciso II c do Código Tributário Nacional – CTN, verificando ser mais benéfica a multa atual para o período de 12/2006 a 11/2008.

4. A matéria está em julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF), o qual reconheceu a repercussão geral do tema, em 03/02/2012, porém sem determinar o sobrestamento do feito, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS. SUJEIÇÃO PASSIVA À CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

ARTS. 146, III, C E 172, §2º DA CONSTITUIÇÃO. LC 84, ART. 1º, II.

Tem repercussão geral o debate sobre a compatibilidade da inclusão, na base de cálculo de contribuição destinada ao custeio da seguridade social, dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Cezar Peluso, Ayres Brito, Gilmar Mendes, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Carmen Lúcia.

(RE 597.315 RJ – Rio de Janeiro; Relator Ministro Joaquim Barbosa).

5. A análise da repercussão geral como um requisito prévio para a admissibilidade do recurso extraordinário frente ao Supremo foi incluída no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004, e regulada com alterações feitas ao Código de Processo Civil e no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

6. Da leitura dos dispositivos do CPC (art. 543-B e parágrafos) que versam sobre o recurso extraordinário depreende-se que, havendo a multiplicidade de processos que versem sobre o mesmo tema, sendo reconhecida a repercussão geral do assunto, caberá ao Tribunal de origem determinar o sobrestamento dos demais processos que tratem da mesma questão para evitar a divergência jurisprudencial.

7. E no mesmo sentido, buscando não prejudicar os contribuintes com decisões que posteriormente podem ser divergentes de acórdão do STF, o CARF, acrescentou a seu Regimento Interno o Artigo 62-A, que diz em seu parágrafo primeiro:

Art. 62-A

(...).

§1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

8. Ademais, o parágrafo único, do artigo 1º, da Portaria CARF nº 01, de 30 de janeiro de 2012, dispõe expressamente que “o procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal – STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso”.

9. Portanto, sem a determinação de sobrestamento do feito pelo Supremo, entendo que o julgamento da questão não se encontra prejudicada.

DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO

10. Insurge-se o contribuinte no que se refere à suspensão da exigibilidade do crédito, tendo em vista a interposição de recurso.

11. Conforme prevê o inciso III, do artigo 151, do CTN a interposição de recurso, por si só já suspende a exigibilidade do crédito, dessa forma, a cobrança de tal crédito já se encontra suspensa até o final do processo, conforme informado na decisão de primeira instância.

DA CONTRATAÇÃO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO

12. A decisão recorrida manteve o lançamento fiscal de débito em desfavor da empresa devido ao descumprimento de obrigações acessórias e por não recolher as contribuições devidas em decorrência da contratação de cooperativa de trabalho.

13. Dessa forma, verifica-se que a controvérsia trazida nos autos se refere à incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos feitos pela recorrente na contratação de cooperativas de trabalho.

14. E sobre a questão, aduz o contribuinte que a contribuição previdenciária prevista pela Lei nº 8.212/91, art. 22, inc. IV, não encontra amparo na CF/88.

15. Ocorre que, sobre a questão da constitucionalidade, este Conselho já sumulou a matéria firmando o entendimento de que: “SÚMULA N.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

16. Nos termos do que dispõe o artigo 22, caput, e inciso IV da Lei do Custeio Previdenciário, os lançamentos feitos, têm como contribuinte, a empresa que contrata serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...).

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 1999). (g.n.).

17. Assim, restando demonstrada a existência de previsão legal de incidência de contribuição previdenciária no caso concreto, entendo que houve o descumprimento do estabelecido no inciso IV, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c com inciso IV, art. 225, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

18. O artigo 32, inciso I, da Lei 8.212/91, determina que:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97).

(...)

§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97).

19. E o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, estabelece que:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...).

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de

Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto; (Ver art. 258, § 3º, e art. 284).

20. Assim, fica demonstrado que a notificação e o lançamento se deram estritamente com base na legislação previdenciária, sendo, portanto, devidos pela entidade, os valores lançados pelo fisco.

21. Nesse momento, peço vênica para trazer à baila ementas de decisões proferidas por este Conselho, sobre o tema em tela:

*SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS-
COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº8.212/91.

(Processo n.º 35273.00010912006-15; Recurso Voluntário 150.988; Acórdão nº 2401-00.434; Sessão de 5 de junho de 2009; Relator: Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira)

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS. COOPERATIVAS.

I- Nos termos do inciso IV do art. 22, da Lei nº8.212/91, incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a cooperativa de trabalho, por serviços prestados por seus cooperados.

(Processo n.º 10283.004765/2007-28; Recurso Voluntário 160.982; Acórdão n.º 2401-00.40; Sessão de 5 de junho de 2009; Relator: Rogério de Lellis Pinto)

*SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS-
COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº8.212/91.

(Processo n.º 13603.001446/2007-99; Recurso Voluntário 160.306; Acórdão n.º 2401-00.394; Sessão de 4 de junho de 2009; Relator: Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira).

22. Pelo exposto, mantenho a autuação fiscal, por ter o contribuinte deixado de recolher contribuições previdenciárias no percentual de 15%, incidentes sobre as faturas ou

Processo nº 15940.000763/2010-98
Acórdão n.º **2803-002.971**

S2-TE03
Fl. 254

notas fiscais emitidas em decorrência de serviço prestados por intermédio das cooperativas de trabalho.

CONCLUSÃO

23. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos acima expostos.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.

Voto Vencedor

Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior. Redator Designado

Solicitei vistas destes autos objetivando realizar um estudo mais aprofundado sobre a matéria, tendo em conta que o assunto, desde a sua implementação pela Lei nº 9.876/1999, que incluiu o inciso IV ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, vem sendo motivo de calorosos debates entre o Fisco Federal, tomadores de serviços das cooperativas de trabalho e também das próprias cooperativas do referido ramo.

Os debates referidos no parágrafo anterior ocorreram e ocorrem tanto no âmbito do Processo Administrativo Fiscal – PAF, como também no âmbito do contencioso judicial.

A propósito, a discussão sobre a obrigatoriedade de que trata o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 já chegou ao Supremo Tribunal Federal – STF, e é objeto de ADIN, bem como de Repercussão Geral, estando as duas situações ainda pendentes de julgamento.

Em seu recurso, o contribuinte demonstra indignação em face do resultado obtido no julgamento de sua impugnação.

De acordo com o voto elaborado pelo relator originário, o Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, *“nos termos do que dispõe o artigo 22, caput, e inciso IV da Lei do Custeio Previdenciário, os lançamentos feitos, têm como contribuinte, a empresa que contrata serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”*.

Como se pode observar, a autoridade lançadora realizou seu trabalho sem qualquer investigação sobre o fenômeno da prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho e sequer cogitou de a prestação de serviços ter sido realizada em atividade exclusiva de assistência à saúde, situação que mereceu especial atenção do próprio legislador ao elaborar a lei que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e que instituiu o Plano de Custeio, ou seja, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Do mesmo modo, entendeu o ilustre relator ao afirmar em seu voto que *“assim, fica demonstrado que a notificação e o lançamento se deram estritamente com base na legislação previdenciária, sendo, portanto, devidos pela entidade, os valores lançados pelo fisco”*.

Nota-se, pois, que a exemplo da autoridade lançadora, o relator Natanael Vieira dos Santos também dispensou qualquer análise mais acurada dos fatos e entendeu pela manutenção do lançamento, aplicando diretamente a regra do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

No ponto, alerto mais uma vez que a prestação de serviços em questão diz respeito exclusivamente à assistência à saúde, matéria que, como já mencionado, mereceu especial atenção do legislador. Mais adiante, cuidaremos da explicitação a respeito da tal atenção especial do legislador quando o assunto versar sobre assistência à saúde.

Com a manutenção do lançamento pelo acórdão recorrido, o contribuinte alega, dentre vários argumentos, os seguintes:

O auto de infração foi instruído apenas com relatórios elaborados pela própria fiscalização, inexistindo clareza e precisão na discriminação dos fatos geradores e dos períodos a que se refere, bem como da capitulação dos dispositivos legais infringidos.

O julgador de primeira instância deixou de analisar a constitucionalidade da nora, situação que ofende a Constituição.

O artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, é inconstitucional, pois o legislador infraconstitucional não possui competência para regular matéria tributária que não está prevista na Constituição.

O veículo legislativo adotado para a elaboração da norma com base na qual se lavrou o auto de infração foi lei ordinária, configurando, assim, ofensa ao art. 195, §4º, da Constituição.

Não houve a ocorrência do critério material da regra matriz de incidência tributária prevista no art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91.

Os argumentos do contribuinte, como se vê, estão em perfeita sintonia com a vontade do legislador, conforme se pode inferir de parte da exposição de motivos da Lei nº 9.876/1999, que incluiu o inciso IV ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Proposta

Propõe-se que a contribuição previdenciária a cargo da empresa, quando da contratação de contribuintes individuais, mesmo que por intermédio de cooperativas de trabalho, seja a mesma que aquela existente quando da contratação de segurados empregados.

Note-se que, no caso de autônomos com baixo valor de remuneração sujeita a contribuição, esta medida significa uma redução da carga global de contribuição (a redução da parcela do contribuinte individual mais do que compensa o aumento da parcela a cargo da empresa), estimulando a filiação do contribuinte à Previdência Social.

Com isso, haverá a equalização do custo previdenciário da mão-de-obra para as empresas no que se refere à contratação dos contribuintes individuais e empregados, eliminando-se o atual viés

favorável à redução de empregos formais, exercido pela estrutura de alíquotas previdenciárias em vigor.

Na proposta está prevista a majoração da alíquota patronal quando da contratação de contribuintes individuais, concomitantemente à instituição de mecanismo de compensação na contribuição do segurado. Este poderá deduzir de sua contribuição até 9 pontos percentuais da alíquota que incide sobre o seu salário-de-contribuição, de forma a neutralizar a elevação da contribuição da empresa.

O referido mecanismo de compensação também inibe fraudes no sistema, pois o contribuinte individual torna-se fiscal das contribuições da empresa, devido à necessidade de comprová-las para obter a redução em sua própria contribuição. Além disso, há o incentivo à formalização do vínculo entre contribuinte individual e empresa, porque a prestação de serviços a empresas implica redução da carga contributiva para o contribuinte individual.

No caso da intermediação das cooperativas de trabalho, a atual sistemática de contribuição, em que cabe à cooperativa a contribuição patronal de quinze por cento sobre os valores distribuídos aos cooperados, tem-se revelado frágil diante dos diferentes artifícios legais criados para evadir a contribuição previdenciária, tais como: a inclusão de pessoas jurídicas na condição de cooperadas ao lado de pessoas físicas, a criação de uma série de fundos estatutários como forma de diminuir a distribuição da retribuição pelos serviços prestados, o reinvestimento dessa retribuição e outras.

Proposta

Propõe-se estabelecer que a contribuição da empresa contratante dos serviços por intermédio de cooperativas de trabalho incida sobre o valor bruto da nota fiscal, ou fatura, cuja base de cálculo é de imediato conhecida. Trata-se de uma sistemática de fácil operacionalização e que propiciará um controle efetivo sobre a contribuição desse segmento.

A medida proposta encontra similitude naquela já adotada para outros segmentos econômicos, a exemplo do que ocorre com os clubes de futebol profissional, cuja contribuição incide sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos.

O percentual proposto de quinze por cento decorre do fato de que o valor pago pelo tomador de serviços do cooperado, contratado mediante a interposição de cooperativa de trabalho, não é

totalmente distribuído a ele.

Parte do pagamento é destinada a despesas administrativas, tributárias e constituição de fundos de reserva. Assim, o valor distribuído ao cooperado corresponde ao valor bruto da nota fiscal ou fatura, deduzidas as parcelas antes referidas, diferentemente do que ocorre quando a empresa contrata um contribuinte individual que não é cooperado, onde a remuneração não sofre qualquer abatimento.

Neste último caso, a contribuição pretendida é de vinte por cento sobre a totalidade da remuneração. Logo, **o percentual proposto, quando há a intermediação da cooperativa de trabalho,** a incidir sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, deve ser tal que produza a mesma contribuição que o percentual de vinte por cento sobre a parcela destinada ao cooperado, em igualdade de condições a um contribuinte individual que não é cooperado.

Partindo deste pressuposto, e analisando diversas planilhas de custos e distribuição de remunerações a cooperados em diferentes cooperativas, de segmentos variados, **verifica-se que, em média, os valores correspondentes a despesas administrativas, tributárias e fundos de reservas correspondem a vinte e cinco por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, destinando-se, o restante – setenta e cinco por cento – à retribuição do cooperado.**

Assim, buscando a isonomia de tratamento entre as diferentes formas de contratação, o percentual a incidir sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços é aquele correspondente a vinte por cento sobre os setenta e cinco por cento distribuídos ao cooperado, o que resulta em um percentual de quinze por cento, conforme proposto. Em outras palavras, é um percentual que mantém constante a contribuição previdenciária, independentemente de a empresa contratar um cooperado ou outro contribuinte individual.

Não cabe aqui o argumento de que se estaria instituindo uma nova modalidade de custeio, diferente daquelas autorizadas pelo art. 195 da Constituição, para o que seria necessária a edição de Lei Complementar.

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.

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

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.

O terceiro que contrata a cooperativa é, na verdade, tomador dos serviços do cooperado, em igualdade de condições com aquele que contrata qualquer outro contribuinte individual. Um trabalhador, seja ele empregado ou contribuinte individual, seja diretamente ou por intermédio de cooperativa de trabalho, de tal forma a, mais uma vez, resguardar-se o caráter de neutralidade da Previdência Social diante das diversas formas e possibilidades de contratação de mão-de-obra. (grifou-se e destacou-se)

Da leitura dos argumentos apresentados pelo contribuinte, em confronto com a vontade do legislador, nomeadamente nos pontos em destaque, é possível concluir que a norma impositiva (Inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91) diz respeito somente à situação em que a empresa se beneficia de forma direta dos serviços que lhes são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, o que definitivamente não é o caso dos autos.

Neste contexto, numa clara evolução do julgador administrativo, considerando a similitude das situações, os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, na sessão de 20 de janeiro de 2012, no julgamento do Processo 11444.000189/2009-84, Acórdão nº 2401-02.243, assim decidiram por unanimidade de votos:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/10/2007

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. CUSTO RATEADO ENTRE BENEFICIÁRIOS E EMPREGADOR. EMISSÃO DE FATURA EM NOME DE SINDICATO REPRESENTATIVO DA CATEGORIA DOS BENEFICIÁRIOS PARA REPASSE DOS VALORES DESCONTADOS DOS MESMOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

*A contribuição incidente sobre as faturas emitidas por serviços prestados para empresa por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho médico não incidem sobre a parcela a cargo dos empregados, quando constante de fatura emitida a parte, mesmo que o valor seja faturado em nome do Sindicato representativo da categoria dos beneficiários, **quando este apenas repassa o valor descontado dos seus filiados para custeio do convênio saúde.** (grifou-se e negritou-se)*

Ao tratar especificamente do fato gerador e a sua previsão legal, o Relator Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo teve o seguinte posicionamento:

Assim dispõe o art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/01/2014 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 04/0

2/2014 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 31/01/2014 por AMILCAR BARCA TEIXEIRA

A JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/02/2014 por GUSTAVO VETTORATO, Assinado digitalmente em 11/02/

2014 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA

Impresso em 20/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

IV – quinze por cento sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestado por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

*Da norma acima, pode-se extrair que o fato gerador da contribuição em questão é a prestação de serviços à empresa pelos cooperados, os quais tenham sido intermediados por cooperativa de trabalho. **Assim, somente configura-se a hipótese de incidência se:***

A destinatária da prestação de serviços for a empresa:

Os serviços forem prestados por pessoa física; e

A contratação tenha se dado por intermédio de cooperativa de trabalho

(...)

De acordo com a norma inserta no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, dos requisitos a justificar a exação é a prestação de serviço ao sujeito passivo, o que não se verifica para o Sindicato, uma vez que os serviços não foram prestados aos funcionários do mesmo. O que ocorreu foi a disponibilização dos serviços médicos a filiados de sua base, porém, o custeio da parcela que foi faturada em nome da entidade sindical foi o valor integral descontado dos trabalhadores.

Não se vê na espécie o Sindicato custeando qualquer parcela pelos serviços executados, mas apenas figurando como intermediário no repasse da quantia de responsabilidade dos beneficiários, seus filiados.

Situação diversa ocorreria se o Sindicato estivesse suportando todo o ônus do contrato, ou mesmo se as faturas tivessem sido integralmente emitidas em seu nome. Verifica-se, no caso em tela, que deve ser aplicada a norma do art. 293 da Instrução Normativa – IN nº 03/2005 (vigente no período do lançamento), a qual prevê que, nos contratos de plano de saúde coletivo, havendo uma fatura

correspondente à parte do empregador no custeio do plano e outra vinculada ao encargo dos beneficiários, apenas deve incidir contribuição sobre o valor faturado contra a empresa, verbis:

Art. 293. Na celebração de contrato coletivo de plano de saúde da cooperativa médica ou odontológica com empresa, em que o pagamento do valor seja rateado entre a contratante e seus beneficiários, deverão ser consideradas, para efeito da apuração da base de cálculo da contribuição, nos termos dos arts. 291 e 292, as faturas emitidas contra a empresa.

Parágrafo único. Caso sejam emitidas faturas específicas contra a empresa e faturas individuais contra os beneficiários do plano de saúde, cada qual se responsabilizando pelo pagamento da respectiva fatura, somente as faturas emitidas contra a empresa serão consideradas para efeito de contribuição.

A situação que ora se analisa pode ser equiparada à hipótese tratada na norma acima, uma vez que o valor da fatura destinada ao Sindicato é exatamente o montante descontado dos beneficiários do plano de saúde.

Nesse sentido, sou forçado a admitir que, na espécie, somente caberia tributação sobre o valor arcado pela SANTA CRUZ, sendo improcedentes as contribuições lançadas contra o Sindicato da categoria profissional a que pertencem os beneficiários da prestação de serviços médicos realizada pela UNIMED DE OURINHOS. (grifou-se e negritou-se)

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.

De qualquer modo, o que se deve observar, em casos como o em discussão, é a verdade material, assunto que será tratado adiante.

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 – PRONACOOOP; 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, *in verbis*:

Art. 1º A Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nºs 5.764, de 16 de

dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta 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.

A inovação que o 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.

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.

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.

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.

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.

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, *in verbis*:

Art. 1º Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se,

para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

I - Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós-estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

II - Operadora de Plano de Assistência à Saúde: pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

III - Carteira: o conjunto de contratos de cobertura de custos assistenciais ou de serviços de assistência à saúde em qualquer das modalidades de que tratam o inciso I e o § 1º deste artigo, com todos os direitos e obrigações nele contidos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 1º Está subordinada às normas e à fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS qualquer modalidade de produto, serviço e contrato que apresente, além da garantia de cobertura financeira de riscos de assistência médica, hospitalar e odontológica, outras características que o diferencie de atividade exclusivamente financeira, tais como: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

a) custeio de despesas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

b) oferecimento de rede credenciada ou referenciada; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

c) reembolso de despesas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

d) mecanismos de regulação; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

e) qualquer restrição contratual, técnica ou operacional para a cobertura de procedimentos solicitados por prestador escolhido pelo consumidor; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

f) vinculação de cobertura financeira à aplicação de conceitos ou critérios médico-assistenciais. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 2º Incluem-se na abrangência desta Lei as cooperativas que operem os produtos de que tratam o inciso I e o § 1º deste artigo, bem assim as entidades ou empresas que mantêm sistemas de assistência à saúde, pela modalidade de autogestão ou de administração. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 3º As pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior podem constituir ou participar do capital, ou do aumento do capital, de pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob as leis brasileiras para operar planos privados de assistência à saúde. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 4º É vedada às pessoas físicas a operação dos produtos de que tratam o inciso I e o § 1º deste artigo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

§ 5º É vedada às pessoas físicas a operação de plano ou seguro privado de assistência à saúde.

Com efeito, não há qualquer sombra de dúvida a respeito da natureza jurídica das cooperativas que atuam na área da saúde suplementar, ou seja, tais cooperativas há muito tempo já não são consideradas como cooperativas de trabalho pelo Poder Público.

Nesse compasso, considerando a forma em que a fiscalização foi realizada, nomeadamente no que concerne à descrição do fato gerador da exação discutida, bem como em relação à análise do relator originário, pode-se afirmar com absoluta segurança que a verdade material não foi perseguida por aqueles que me antecederam.

A verdade material, como é do conhecimento dos operadores do Direito, constitui-se num dos princípios específicos do Processo Administrativo Fiscal – PAF. Dela ninguém pode imiscuir-se.

Sobre o assunto, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López (*In Processo Administrativo Fiscal Feral Comentado. – 2. Ed. – São Paulo : Dialética, 2004. p. 74*) asseveram:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do

crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. Odete Medauar preceitua que “o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos”.

Vê-se, portanto, que determinar o fato gerador sob a alegação de que se trata de cooperativa de trabalho e, por isso, deve-se aplicar diretamente o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sem buscar a verdade material exposta pelos doutrinadores acima citados, *data máxima vênia*, é prova cabal de que a constituição do crédito tributário não atendeu às exigências previstas no CTN, em especial aquelas descritas no art. 142 do referido diploma legal.

Ademais, no caso destes autos, tanto a autoridade administrativa lançadora, os julgadores de primeira instância administrativa, com também o ilustre relator originário deixaram de observar que a prestação de serviços foi realizada em atividade exclusiva de assistência a saúde, mediante convênio saúde firmado por uma cooperativa operadora de plano de assistência à saúde com a Associação dos Aposentados, Pensionistas e Idosos de Varginha e Região.

Não se atendo a importante detalhe envolvendo a prestação de serviços na área da saúde suplementar, entendo que aqueles que me antecederam falharam em seus julgamentos, pois deixaram de observar o comando inserto no § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que remetendo o assunto para o § 9º do art. 28 do mesmo diploma legal, criou uma regra de não incidência tributária condicionada. Os dispositivos legais citados contêm a seguinte redação:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:
(...)

§ 2º. Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

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.

Ora, se não integram o salário-de-contribuição os valores relativos à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, como é o caso dos autos, a única maneira para efetuar o lançamento em discussão seria o enquadramento da relação contratual às disposições contidas na parte final da alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 na hipótese de a cobertura não abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Destarte, por se tratar expressamente de regra de não incidência de tributos, concordo parcialmente com os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF quando eles por unanimidade deram provimento ao recurso voluntário do Sindicato dos Trabalhadores da Indústria de Energia de Ipauçu, de acordo com o que consta no Acórdão 2401-02.243, originário da Sessão de 20 de janeiro de 2012, que julgou o Processo 11444.000189/2009-84.

A concordância parcial, explico, se dá pelo simples motivo de os membros da citada Turma não terem estendido o provimento também à empresa Santa Cruz. O fato de a empresa ter arcado às suas expensas com parte do custo com o plano de saúde firmado com a Unimed de Ourinhos, sem a estrita observância da verdade material c/c as regras da alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, para mim não atendeu os regramentos dispostos na legislação de regência.

Como já referido anteriormente, no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados. A autoridade administrativa não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento, situação que, objetivamente, não foi observada nestes autos.

Tendo em vista que a verba constante do lançamento diz respeito à assistência à saúde disponibilizada aos membros da Associação Comunitária In Locco, 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.

Desse modo, efetuar o enquadramento do fato à norma, sob a alegação de que a contração 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 vênica*, é fazer letra morta o instituto da não incidência previsto na Lei de Custeio da Previdência Social.

Processo nº 15940.000763/2010-98
Acórdão n.º **2803-002.971**

S2-TE03
Fl. 267

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.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Amílcar Barca Teixeira Júnior – Redator Designado.

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

Ao voto do Conselheiro Amílcar Teixeira, filio-me integralmente de forma a torná-lo parte integrante do presente voto.

Ainda, mesmo com o aprofundado estudo do Conselheiro Amílcar Teixeira, entendo apenas que deve ser acrescentado um ponto: a impossibilidade da legislação tributária, em especial a infralegal, alterar conteúdo e alcances das instituições e conceitos do direito privado. Ao caso, ficou claro que a legislação privada que regula as atividades das cooperativas separa cooperativas de trabalho e cooperativas de serviços médicos, como plenamente já explanado. Inclusive cada um dos tipos tem especificações, conteúdos e regimes jurídicos próprios e diversos. Ou seja, não pode a legislação tributária, sem previsão legal específica e competente, ser amalgamada para fins de incidência tributária, sob ofensa ao princípio da legalidade e de interpretação restritiva dos institutos de direito privado (art. 150, da CF/1988, arts. 97 e 110 do CTN).

Rememoramos que os princípios gerais de direito privado tem um papel importante na aplicação das normas que compõe o Direito Tributário. Importância visível pela própria natureza de sobreposição de suas normas. Observe-se que as normas de direito tributário somente incidem sobre vínculos oriundos de outros ramos jurídicos, por exemplo, citamos Imposto sobre Serviços, que incide somente quanto há uma prestação de serviços entre particulares, isso é, a realização de um contrato de prestação de serviços, regulados todos pelo Direito Civil. Em face dessa importância os arts. 109 e 110, do CTN, *in verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Isso remonta à crítica de que é vedada à legislação tributária alterar conceitos como renda, lucro, compra e venda, receita, faturamento, constituição social, prestação de serviço, capacidades que são de natureza tipicamente privada com o intuito de aumentar a sua arrecadação e campo de competência, conforme o art. 110, do CTN (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. ed. 9, São Paulo: Saraiva, 2003, p. 216). Alterações conceituais como essas são, literalmente, fulminadas judicialmente. Exemplo clássico do assunto é o julgado do Supremo Tribunal Federal que julgou inconstitucional as alterações dos conceitos de salário e pró-labore para fins de contribuições previdenciárias (Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, do Plenário do STF Rel. Mi n. Marco Aurélio julgado em maio de 1994).

Processo nº 15940.000763/2010-98
Acórdão n.º **2803-002.971**

S2-TE03
Fl. 269

De fato, estamos perante a mais um caso de não incidência, pois as cooperativas de prestação de serviços médicos não são os sujeitos passivos da regra matriz de imposição tributária obtida do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Assim, acompanho o voto do Conselheiro Amilcar Teixeira.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Conselheiro

Declaração de Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos.

1. Não obstante as conclusões do voto vencido, de minha relatoria, é necessário registrar que estou de acordo com o voto vista do ilustre Conselheiro Dr. Amílcar Barca Teixeira Júnior que concluiu tratar-se o presente caso de hipótese de não incidência.

2. A minha concordância decorre do fato de que, revendo meu posicionamento anterior sobre o tema verifiquei que se trata de situação jurídica em que a norma não alcança os serviços de saúde prestados por cooperativa médica, uma vez que os pagamentos dessa natureza a ela feitos por outra pessoa jurídica não se amolda a norma tributária de incidência prevista no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, como pode ser visto na sequência.

3. A Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, que dispõe sobre a Organização e o Funcionamento das Cooperativas de Trabalho, reitere-se, em seu art. 1º, parágrafo único, é taxativa no sentido de que não se constitui em cooperativa da espécie – trabalho, dentre outras, aquelas que cuidam de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar que, por conseguinte, continuam a serem exclusivamente reguladas pela Lei nº 5.764/71 (Lei Geral do Cooperativismo), *in verbis*:

Art. 1º. A Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nºs 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:

I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar (Grifei);

(...).

4. Apenas para registrar o que vem a ser saúde suplementar, recorro a Lei nº 9.656/98, a qual dispõe como sendo Operadora de Plano de Assistência à Saúde a pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem de quem utilizou tais serviços.

5. Do dispositivo colacionado no item 3 acima, fica evidenciado que as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar, não são cooperativas de trabalho, e, por essa razão, no âmbito tributário, cabe analisar se os serviços médicos prestados por seus cooperados aos associados / empregados da recorrente são alcançados pela incidência da contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

6. Para tal análise, ainda que sumária, ela deve ser feita sob o enfoque da regra matriz de incidência, a qual, como norma jurídica de comportamento, regula ou disciplina a conduta do sujeito passivo, portanto, devedor da prestação fiscal, perante o credor desta mesma prestação.

7. A regra matriz de incidência ou norma tributária, de acordo com a melhor doutrina, é formada classicamente por dois termos, a saber: antecedente e consequente, sendo o primeiro o descritor da norma que anunciam os critérios para reconhecimento do fato, critérios estes o material, onde necessariamente há de fazer referência a um comportamento da pessoa física ou jurídica, invariavelmente ligado um verbo, e, o espacial e temporal. Já no segundo termo - consequente da norma - têm-se os dados necessários ao estabelecimento do vínculo jurídico, possibilitando com isso o reconhecimento dos sujeitos envolvidos na relação obrigacional tributária e evidenciação do objeto que é o comportamento imposto pela norma. É no consequente, portanto, onde se identifica, dentre outros aspectos, o pessoal ou a sujeição passiva da relação jurídica tributária.

8. Advirta-se que, para o surgimento da obrigação tributária em análise, primeiro há que se constatar a ocorrência do fato previsto hipoteticamente na norma veiculada no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sendo que a aplicabilidade dessa norma deve se dar de forma inteira, assim considerada em todos os seus critérios (1) material, (2) temporal, (3) espacial, (4) e quantitativo, assumindo relevo, no caso, os aspectos material e pessoal.

9. Dito isto, para melhor compreensão passo a decompor a regra matriz de incidência prescrita no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, quais sejam:

(I) Critério material: ser tomador de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; (parte final do inc. IV, do art. 22).

(II) Critério espacial: território nacional.

(III) Critério temporal: a contribuição incidirá sobre os valores pagos ou creditados, a cada mês, a cooperativa de trabalho, a título de remuneração, conforme nota fiscal ou fatura de prestação de serviços decorrente das obrigações indicadas no aspecto material (parte inicial do inc. IV, do art. 22).

(IV) Critério pessoal: sujeito ativo é a União; sujeito passivo é a empresa que tomar os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

(V) Critério quantitativo: a base de cálculo é o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços pagos, a cada mês, a cooperativa de trabalho; a alíquota é de 15%.

10. Da decomposição da regra matriz de incidência, conforme item precedente infere-se que não ocorrendo o fato jurídico ou critério material - ser tomador de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho – não há o que se falar em nascimento da relação jurídica tributária.

11. Veja-se que, conjugando-se os critérios material e pessoal, por via de consequência estará sujeito ao cumprimento da obrigação tributária apenas aquele em que a lei o determine como sujeito passivo ou substituto na relação jurídica tributária.

12. Ainda, apenas para facilitar a compreensão, aqui lembro que no caso das empresas que, formalmente, contratam serviços das cooperativas de saúde UNIMED, em muito se assemelham ao papel que fazem as estipulantes de apólices de seguro coletivo para seus empregados, onde, embora formalmente exista um contrato de seguro entre elas e as seguradoras, em realidade são meras intermediárias, pois, num caso concreto de sinistro todo o proveito econômico quem usufrui são os endossantes dessa mesma apólice e não a estipulante.

13. Digo isto porque nos casos de planos de saúde contratados pelas empresas em benefícios de seus empregados, dentre outras possibilidades, poderiam tais serviços serem disponibilizados por intermédio de uma administradora (geralmente não possuem rede própria, credenciada ou referenciada de serviços médico-hospitalares, por exemplo), cooperativa médica ou mesmo por meio de apólice de seguro saúde, emitida exclusivamente por seguradora.

14. Note-se que, independentemente de serem os serviços de saúde disponibilizados para empregados por esses ou outros meios, percebe-se que o papel da empresa empregadora é sempre de mera intermediária, não sendo ela a tomadora dos serviços e sim os seus empregados.

15. Assim, do acima exposto, quer sob o enfoque do critério material, quer sob o ângulo do critério pessoal, entendo que assiste razão à recorrente, uma vez que se trata o presente caso de serviços prestados por cooperados de cooperativa de saúde, a qual legalmente não é considerada como de trabalho, não ocorrendo, portanto, a hipótese de incidência tributária da contribuição prevista no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, bem como o cumprimento de obrigações acessórias dessa exação decorrentes.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.