



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720017/2014-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.701 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2021
Recorrente INFANTIL SANTOS COOPERATIVA MEDICO-HOSPITALAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 22, IV DA LEI 8212/91. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838. TEMA 166 DA REPERCUSSÃO GERAL. RESOLUÇÃO 10/2016 DO SENADO FEDERAL.

O lançamento tributário diz respeito a crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014, no qual declarou a inconstitucionalidade do dispositivo em questão. Sobreveio a suspensão da execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91 pelo art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016 do Senado Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Ausente o conselheiro João Maurício Vital, substituído pela conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 399-406) em que a recorrente sustenta, em síntese:

a) A prestação de serviço através de sociedades cooperativas não pode ser entendida como ocorre no comum das sociedades civis, por isso que, a cooperativa presta serviços a seus associados e estes é que prestam serviços aos usuários. A cooperativa não age em seu próprio interesse, mas no dos seus cooperados. A receita obtida não é própria da cooperativa, mas de seus cooperados. Ela apenas administra essa receita, para distribuí-la (repassar) entre estes, que levarão à tributação em sua pessoa física. Os negócios (atos jurídicos) praticados pelas cooperativas por definição legal (Lei 5.764, art. 79, § único) não são considerados “operação de mercado”, ressalvadas as operações relativas à circulação de mercadorias praticadas pelas sociedades cooperativas de consumo, nos termos do Decreto-lei nº 406/68.

b) A fiscalização equivocou-se ao analisar o contrato mantido entre a recorrente e a UNIMED de Santos. Isso porque considerou que seu objeto foi a cessão de mão de obra, quando tratava-se de contratação de negócio globalmente oferecido aos pacientes (hotelaria, exames e demais práticas médicas que não tem qualquer relação com o trabalho pessoal do cooperado).

c) É inconstitucional o art. 22, IV, da Lei de custeio da Previdência Social, o que foi reconhecido no RE 595.838/SP e também pela decisão recorrida, apesar de manter o crédito tributário questionado. Forçar a recorrente a ajuizar ação judicial para o reconhecimento dessa inconstitucionalidade, considerando a decisão proferida pelo STF, apenas implicará ônus desnecessário ao Poder Público.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

Em face do exposto, fica caracterizado o equívoco da decisão recorrida, em face de não serem devidas as contribuições – seja pela contratação da UNIMED em especial, seja pelas demais – por inconstitucionalidade da norma impositiva, para o que, pede deferimento.

A presente questão diz respeito a Auto de Infração DEBCAD nº 51.039.338-1 (fls. 2-240) que constitui crédito tributário de Contribuições Previdenciárias, em face de Infantil Santos Cooperativa Médico-hospitalar (CNPJ nº 47.774.393/0001-54), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2009 a 12/2010. A autuação alcançou o montante de R\$ 463.195,01 (quatrocentos e sessenta e três mil cento e noventa e cinco reais e um centavo). A notificação aconteceu em 30/01/2014 (fl. 241).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 18-25) o seguinte:

Na análise dos documentos solicitados à empresa,- através dos Termos citados, e em consulta aos sistemas informatizados da RFB e da Previdência Social,- observamos que a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, instituída pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, regulamentada pelo Decreto 2.803, de 20 de outubro de 1998 e corroborada pelo Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 e alterações posteriores, apresentava disparidade de informações.

A divergência foi encontrada pela constatação da contratação de profissionais por meio de cooperativas de trabalho. A empresa apresentou contratos de prestação destes serviços e suas respectivas notas fiscais/faturas, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010.

Nenhum desses valores, foi declarado na GFIP. Vale lembrar que estas informações prestadas equivalem à confissão de dívida dos valores dela decorrentes e constituem crédito passível de inscrição em dívida ativa, na ausência do oportuno recolhimento, e consequente execução judicial nos termos da Lei nº 6.830, de 22/09/1980.

A apresentação da GEIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5., também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, constitui, em tese, o crime de Sonegação Fiscal Previdenciária, descrito no item I, art. 337-A, do Decreto-Lei 2.848, de 07/12/1940 (Código Penal).

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos (fls. 26-239): i) Termo de início de procedimento fiscal, intimações e respostas da contribuinte; ii) Capturas de tela de consultas ao Sistema Dirf; iii) Capturas de tela do sistema GFIP WEB; iv) Contrato particular de prestação de serviços médicos firmado com a UNIMED – Santos; v) Contrato de plano de saúde odontológico firmado com a UNIODONTO; vi) Instrumento particular de contrato de transferência de atividades firmado com a CSS; vii) Instrumento particular de contrato de transferência de atividades firmado com a ADMCOOP; viii) Instrumento particular de contrato de transferência de atividades firmado com a PORTALCOOP; ix) Notas fiscais de serviços; x) Faturas emitidas pela UNIMED – Santos e pela UNIODONTO; xi) Atos constitutivos e atas de assembleias gerais ordinárias da recorrente; xii) Documento de identificação.

A contribuinte apresentou impugnação em 28/02/2014 (fls. 250-259 e 345) alegando que:

- a) A fiscalização equivocou-se ao analisar o contrato mantido entre a recorrente e a UNIMED de Santos. Isso porque considerou que seu objeto foi a cessão de mão de obra, quando tratava-se de contratação de negócio globalmente oferecido aos pacientes (hotelaria, exames e demais práticas médicas que não tem qualquer relação com o trabalho pessoal do cooperado).
- b) No caso das cooperativas contratadas pela Impugnante e das quais se exigiu o pagamento de INSS, por necessidade premente de atendimento aos seus tomadores de serviço, parte do serviço que deveria ser efetuado pela Impugnante foi cedido a cooperativas parceiras, também prestadoras de serviço, que são remuneradas (indenizadas) pelo atendimento que fazem aos pacientes da Impugnante. Com a cessão dos serviços que caberiam aos cooperados da Impugnante a cooperados de outra Sociedade Cooperativa, há o repasse dos valores recebidos, que são tributados por ela — Sociedade Cooperada contratada — na forma da Lei.
- c) É inconstitucional o art. 22, IV, da Lei de custeio da Previdência Social, já que altera os critérios material, pessoal e quantitativo da regra matriz da contribuição, resultando em novo tributo instituído sem Lei Complementar e com a mesma base de cálculo que a COFINS. Portanto, não deve prosperar o Auto de Infração fundamentado no citado dispositivo.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Assim, demonstrada a correção dos atos praticados pela Impugnante, requer-se seja acolhida a presente impugnação, para o fim de ser anulado o Auto de Infração ora impugnado, em face da:

- Inexistência de contratação de cooperativa em face da UNIMED;
- Inexigibilidade da contribuição sobre corresponsabilidade cediça; e
- Inconstitucionalidade do tributo como um todo.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos (fls. 260-343): i) Atos constitutivos da impugnante; ii) Procuração; iii) Documento de identificação; iv) Capturas de tela de consultas ao Sistema Dirf; v) Histórico de pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS; vi) Cópia do AI e vii) Capturas de tela do sistema GFIP WEB.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (DRJ), por meio do Acórdão nº 07-36.777, de 26 de fevereiro de 2015 (fls. 381-390), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE NOTAS FISCAIS/FATURAS REFERENTES A SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO.

A empresa que contrata a prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho está sujeita ao recolhimento da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2010

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

DECISÕES DESFAVORÁVEIS À FAZENDA NACIONAL PROFERIDAS PELO STF EM SEDE DE JULGAMENTO REALIZADO NOS TERMOS DO ARTIGO 543-B DO CPC.

As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força do disposto no artigo 19, §5º, da Lei nº 10.522/2002, só deverão reproduzir as decisões desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do artigo 543-B do Código de Processo Civil, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 10 de abril de 2015 (fl. 397), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 08 de maio de 2015 (fl. 413). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito**1 A contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91**

Como visto, o lançamento tributário deste caso diz respeito a crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014:

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): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Importante ressaltar que não houve a modulação de efeitos. Cito a ementa do julgado dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 595.838:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. 1. A modulação dos efeitos da declaração de

inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. 5. Embargos de declaração rejeitados. (RE 595838 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)

Lembro, ainda, que nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, o Senado Federal suspendeu a execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91. Eis os termos do art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016:

Art. 1º É suspensão, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.

Em outra oportunidade, examinei a questão em conjunto com Guilherme Broto Follador, nos seguintes termos:

Outro caso muito peculiar é o das cooperativas de trabalho. O art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, previa contribuição “[...] a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas”. Contudo, tal lei foi revogada e de nº 9.876/1999, que, em seu lugar, inseriu, no art. 22 da Lei nº 8.212/91, o inciso IV. Segundo esse dispositivo, a “[...] contribuição a cargo da empresa [...]”, no caso das cooperativas de trabalho, seria devida pelo tomador do serviço dos cooperados contratados por intermédio de cooperativas de trabalho, à razão de 15% “[...] sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços [...]”. Ocorre que tal dispositivo é flagrantemente inconstitucional, haja vista que o pagamento feito à cooperativa é destinado, antes, a ela, e não ao cooperado. E o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, somente autorizou a tributação, pela contribuição previdenciária, das remunerações pagas ou creditadas a pessoas naturais. O STF recentemente reconheceu essa inconstitucionalidade, ao julgar, com repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 595.838-SP, em que restou assentada a seguinte tese: “É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”. Em seguida, em 30 de março de 2016, o Senado Federal editou a Resolução nº 10/2016, suspendendo a execução do referido dispositivo. Como era de se esperar, dentre os fundamentos para tanto invocados, estão os de que “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”, e de que a previsão “[...] extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados [...]”, o que caracteriza a utilização de “nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º [...]” da Constituição Federal. (Cooperativas – aspectos tributários. in: *Sociedades cooperativas*. Coordenação de Alfredo de Assis Gonçalves Neto. São Paulo: Lex, 2018, p. 333).

Este também foi o entendimento de Leandro Paulsen, ao analisar a questão:

Conforme já abordamos ao cuidar da base econômica prevista no art. 195, I, a, especificamente em face da potencialidade semântica da referência a pagamento ou creditamento a “pessoa física”, tal contribuição desbordou da base econômica ali dada à tributação, que, mesmo com a redação da EC nº 20/98, enseja a tributação, a título ordinário, das remunerações à pessoa física, e não à pessoa jurídica. Tendo em conta que é, por certo, pessoa jurídica, e que os pagamentos são feitos à cooperativa contratada, e não diretamente aos cooperados, revela-se, na Lei 9.876/99, uma nova contribuição que só por lei complementar poderia ter sido instituída, conforme o art. 195, § 4º, da Constituição. Ou seja, é *inconstitucional a contribuição em questão* com a agravante de que a Lei 9.876/99, simultaneamente à inclusão do inciso IV no art. 22 da Lei 8.212/91, revogou expressamente a LC 84/96 que impunha à própria cooperativa de trabalho, enquanto contribuinte, o pagamento de contribuição de 15% sobre o valor pago a seus cooperados. Assim, temos uma nova contribuição inconstitucional e a anterior, que era suportada pelas próprias cooperativas, revogada, de modo que nenhuma delas é devida a contar da vigência da Lei 9.876/99 (Andrei Pitten Velloso e Leandro Paulsen. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 144).

Ressalto que, aqui, não se está a analisar a constitucionalidade do exação, o que é defeso ao CARF com base na Súmula 2. No presente caso, apenas se aplica o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Neste particular, assiste razão à recorrente, pelo que, nesta parte, dou provimento ao recurso.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle