



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

Processo nº 19515.720160/2013-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.114 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2017
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO: DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF
Recorrente CENTRAL NACIONAL UNIMED COOPERATIVA CENTRAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE VALORES PAGOS A COOPERADOS QUE PRESTAM SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição do art. 22, IV, da Lei 8.212, de 1991, com a redação da Lei 9.876, de 1999, no Recurso Extraordinário nº 595.838, transitado em julgado em 09/03/2015, com repercussão geral reconhecida, nos termos do art. 543-B do CPC, com efeito vinculante no âmbito do CARF, por força do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF 343, de 2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e lhe dar provimento, nos termos do voto do relator.

Acompanhou o julgamento da Dra. Leticia Fernandes de Barros, OAB/MG 79.562.

João Bellini Júnior – Presidente e relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Fabio Piovesan Bozza, João Maurício Vital, Alexandre Evaristo Pinto, Denny Medeiros Silveira, Wesley Rocha (suplente convocado), Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão 16-55.308, exarado pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo I (SP), e-fls. 3969-4055, que julgou improcedente os seguintes lançamentos:

(1) AI DEBCAD n.º 37.253.756-1, no montante de R\$174.957.038,80 (cento e setenta e quatro milhões, novecentos e cinquenta e sete mil e trinta e oito reais e oitenta centavos), consolidado em 29/01/2013, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, inciso IV da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, correspondentes a contribuições da empresa relativamente a serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 01/2008 a 12/2008; e

(2) AI DEBCAD n.º 37.253.757-0, multa no valor originário de R\$377.823,60 (trezentos e setenta e sete mil e oitocentos e vinte e três reais e sessenta centavos), por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, referente às competências 01/2008 a 11/2008.

A autuada apresentou impugnação, cujos pontos controvertidos foram sintetizadas no relatório do acórdão recorrido, o qual adoto:

Inconformada com as autuações, das quais foi cientificada em 31/01/2013 (fls. 1.053, 1.061 e 1.062), a empresa apresentou, em 01/03/2013, a impugnação de fls. 1.074 a 1.180, com documentos anexos às fls. 1.181 a 3.885 (cópias de Procuração, de documentos de identificação dos subscritores da impugnação e da Procuração, do Estatuto Social, de Ata de Assembléia Geral Ordinária, de Manual de Intercâmbio Nacional, de Solução de Consulta Fiscal, de Folhas de Ponto, de Fotografias, de planilhas, de folhas do Diário Geral, de contratos, de GFIP's, de GPS's, de faturas de serviço, de normas, entre outros documentos), pugnando por sua tempestividade, fazendo um breve relato dos fatos, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Informa, aqui, a empresa, a lavratura, em 29/01/2013, dos Autos de Infração n.º 37.253.756-1 e 37.253.757-0, em razão, respectivamente, do pretenso inadimplemento de contribuição previdenciária incidente em face de serviços supostamente prestados a ela por cooperados, por meio de cooperativas de trabalho, e do conseqüente suposto preenchimento incorreto das GFIP's enviadas entre janeiro e novembro de 2008.

Afirma que, em rasa fundamentação, o Fisco teria entendido que ela, Cooperativa de Segundo Grau (ou cooperativa de

cooperativas), ao comercializar planos de saúde, cuja execução se daria, em grande parte, pelos Cooperados das suas Cooperadas (Cooperativas do Sistema Unimed), estaria tomando diretamente serviços de tais Unimeds (contratando suas associadas), e não as representando ou intermediando, por meio do instituto "intercâmbio", como verdadeiramente o faria.

Segundo a impugnante, de forma equivocada, teria sido deslocada para ela a incidência previdenciária legal e normativamente posta sobre os contratantes dos planos de saúde em questão, a quem, efetivamente, os serviços dos cooperados seriam prestados.

Defende que a presente autuação não poderia subsistir, conforme demonstrado nos tópicos seguintes, eis que:

- (i) Viciado de nulidade o processo fiscalizatório ante (i.1) a ilegitimidade das Autoridades Fiscalizadoras em decorrência da ausência de intimação das alterações procedidas no Mandado de Procedimento Fiscal e pelo excesso de prazo das prorrogações ocorridas; (i.2) a ofensa aos Princípios da Razoabilidade, Eficiência e Praticidade em razão da exigüidade dos prazos concedidos e irrazoabilidade dos documentos solicitados, em injustificável oneração dos seus custos de conformidade fiscal; e (i.3) o não atendimento à formalidade essencial dos atos administrativos, com recusas e intimações verbais;*
- (ii) Viciados de nulidade os Autos de Infração ante (ii.1) a sua deficiente fundamentação; e (ii.2) a omissão de documentos na formação do processo administrativo;*
- (iii) Decaído o direito da Fazenda Pública de lançar o crédito fiscal referente às faturas emitidas antes de 31 de janeiro de 2008, eis que passados 05 (cinco) anos entre a data da ocorrência do pretense fato gerador da contribuição e a notificação do lançamento, tal qual prevê o artigo 150, § 4º do CTN, destacando-se a existência de recolhimento tempestivo em relação aos serviços verdadeiramente prestados por cooperados a ela;*
- (iv) Não é contribuinte da Contribuição lançada, não tomando serviços dos cooperados das cooperativas singulares (suas cooperadas), mas apenas os intermediando, quer (iv.1) por sua condição de Cooperativa Central/de Segundo Grau, sem cooperados pessoas físicas, otimizadora das contratações de planos de saúde pelos verdadeiros tomadores de serviços dos cooperados de suas associadas, nos termos em que reconhecido pelos normativos previdenciários; (iv.2) por sua condição de cooperativa cessionária nas intermediações em "Intercâmbio entre Unimeds", nos termos em que igualmente reconhecido pelos normativos previdenciários e por Solução de Consulta específica, 155/2000; e (iv.3) por sua condição de operadora de planos de saúde, nos termos em que consolidado pela jurisprudência;*

- (v) *Fundamentados os Autos de Infração em premissas equivocadas, sendo que (v.i) a administração de planos de saúde desempenhada pela Central Nacional Unimed tem natureza de intermediação; (v.ii) a comercialização de planos de saúde na modalidade de pré-pagamento não os transforma em "produto financeiro"; concluindo-se assim que (v.iii) não toma diretamente serviços dos cooperados das Cooperativas do Sistema Unimed (não há contratação de suas associadas);*
- (vi) *Intributável o ato cooperativo perfeito;*
- (vii) *A pretensa cobrança resulta em bitributação, eis que o mesmo fato gerador (prestação de serviços pelos cooperados) já repercutiu na tributação dos verdadeiros tomadores dos serviços, contratantes dos planos de saúde, quer em pré-pagamento, quer em custo operacional;*
- (viii) *Viciada a exigência da contribuição previdenciária com base nas deficiências da Lei 9.876/99, consistentes na (viii.1) inobservância dos requisitos do exercício da competência residual na instituição de nova contribuição previdenciária; e (viii.2) ofensa ao Princípio da Isonomia e à Determinação Constitucional de Estímulo ao Cooperativismo;*
- (ix) *Subsidiariamente, no que se refere aos repasses efetuados a cooperativas de trabalho, majorada a suposta base de cálculo por exceder-se a abrangência dos serviços pessoais e sua respectiva remuneração aos cooperados, quer (ix.1) por incluir valores outros como materiais, equipamentos, medicamentos, diárias hospitalares, etc, quer (ix.2) por conter valores que não se referem a serviços efetivamente prestados, constituindo glosas que, na sistemática das operadoras de planos de saúde, equiparam-se às vendas canceladas, justificando-se a necessidade de (xi) realização de diligência para a quantificação da real parcela de serviço de cooperados e, caso se entenda pela desnecessidade de diligência e que toda a documentação e esclarecimentos apresentados não se prestem a quantificar os serviços dos cooperados, a necessidade de que (xii) seja adotado o arbitramento, quantificando-se, em 30% sobre o valor das faturas a correta base de cálculo tributável, em conformidade com a posição fiscal sobre o tema, estampada no art. 291, I, "a", da IN 03/2005;*
- (xiii) *Ofendido o Princípio da Retroação Benéfica, devendo (xiii.1) a multa de mora limitar-se (a) ao montante de 20% previsto na Lei 9.430/96 e, subsidiariamente, (b) ao montante de 75%, quando ultrapassado tal limite (na somatória com a multa acessória) em razão da majoração temporal da multa de mora aplicada e (xiii.2) a multa acessória limitar-se ao montante mínimo mensal de R\$ 500,00, em obediência ao art. 32 A da Lei 8.212/91;*
- (xiv) *Ofendidos os Princípios da Proporcionalidade, Capacidade Contributiva e do Não-Confisco, ante a majoração temporal da multa de mora; e*
- (xv) *Indevida a incidência de juros sobre as multas aplicadas.*

Da alegação de nulidade do procedimento fiscal e dos autos de

infração:

De acordo com a empresa, tanto o procedimento fiscalizatório, quanto os Autos de Infração, possuiriam vícios que os maculariam de nulidade.

• *Da nulidade do procedimento fiscalizatório:*

Sustenta, aqui, a impugnante, a existência de vícios no procedimento de fiscalização, destacando, no caso: (i) a ilegitimidade das Autoridades Fiscalizadoras em decorrência da ausência de intimação das alterações procedidas no Mandado de Procedimento Fiscal e pelo excesso de prazo das prorrogações ocorridas; (ii) a ofensa aos Princípios da

Razoabilidade e Praticidade em razão da exigüidade dos prazos concedidos e irrazoabilidade dos documentos solicitados, em injustificável oneração dos seus custos de conformidade fiscal; e (iii) o não atendimento à formalidade essencial dos atos administrativos, com recusas e intimações verbais.

Relata, inicialmente, o trâmite do procedimento fiscalizatório, desde a sua intimação, em 18/07/2011, do Termo de Início do Procedimento Fiscal, mencionando as solicitações de apresentações de documentos e esclarecimentos efetuadas pelos Termos de Intimação Fiscal (TIF) 01 a 05, recebidos de 03/12/2011 a 24/07/2012, com os prazos concedidos para tanto, e as suas prorrogações.

Destaca que as supostas divergências entre as declarações em GFIP e DIPJ dos valores pagos a cooperativas seriam aparentes, eis que, em GFIP, apenas seriam informados os pagamentos que efetivamente configurariam fato gerador previdenciário em conformidade com a Lei 9.876/99, ou seja, os que se refeririam a serviços prestados a ela, sendo esta a justificativa das diferenças narradas no Relatório Fiscal.

Informa que os valores pagos a cooperativas englobariam tanto os pagamentos por serviços (i) prestados diretamente a ela, por cooperativas de trabalho, quanto os pagamentos por serviços (ii) prestados, em intermediação, a terceiros, usuários dos seus planos de saúde, pelos cooperados igualmente intermediados por cooperativas de trabalho.

Faz referência ao Manual de Intercâmbio entre Unimed, afirmando sua peculiar condição de Cooperativa de Segundo Grau - operadora de planos de saúde, não se tratando de contratante/contratada das cooperativas de trabalho, mas sim, de intermediadora dos serviços prestados por cooperados a usuários de planos de saúde, sendo que a relação existente entre elas seria exclusivamente sistêmica de integração entre as cooperativas de trabalho médico do sistema Unimed, de modo a viabilizar o atendimento do usuário de uma cooperativa pelos cooperados e pela rede credenciada de outra cooperativa, nas respectivas áreas de atuação.

Menciona, ainda, a Solução de Consulta Fiscal n.º 155/2000, específica sobre o tema, que teria sido apresentada à fiscalização, e por ela desconsiderada, e na qual se teria reconhecido expressamente a não incidência narrada.

Afirma, ademais, que, por meio do TIF 04, teria sido intimada a entregar cópias das notas fiscais de entrada e saída do mês de janeiro de 2008, impressas ou em arquivo digital no formato PDF, e que, no fim do prazo para seu atendimento, teria levado à fiscalização CD contendo as cópias das faturas, mas que o Fiscal, então, teria solicitado, verbalmente, que fosse elaborado sistema digital consistente em listagem dos dados contidos nas cópias apresentadas, que conduzissem ao arquivo PDF individual de cada fatura, tendo lhe sido entregue um Protocolo de Atendimento.

Salienta que a solicitação adicional do fisco, que teria demandado árduo trabalho de sua equipe, teria sido verbal e sem respaldo em Termo de Intimação Fiscal.

Com relação ao TIF 05, por meio do qual se requeriam todas as notas de entradas de 2008, informa que o prazo de 20 dias concedido inicialmente para o seu atendimento teria sido dilatado em apenas mais 30 dias, com sua prorrogação para 12/09/2012, e que teria apresentado pedido de dilação do prazo em mais 100 dias, iniciando, em

12/09/2012, a entrega gradual dos documentos e informações que conseguia finalizar ao longo do tempo.

Narra que teria elaborado nova petição requerendo a dilação do prazo em mais 90 dias, e que, em 19/12/2012, teria tentado protocolá-la, sendo tal protocolo recusado pelo Fiscal, que teria alegado já possuir todas as informações necessárias à autuação.

Aponta, como primeiro vício do procedimento fiscalizatório, a ilegitimidade das autoridades fiscalizadoras em decorrência da ausência de intimação das alterações procedidas no Mandado de Procedimento Fiscal e pelo excesso de prazo das prorrogações ocorridas.

Menciona que foi intimada da lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 18/07/2011, mas que, passados um ano e seis meses do início da fiscalização previdenciária, não teria recebido qualquer intimação informando a prorrogação daquele procedimento, mas apenas novas intimações para apresentação de documentos e informações, e que, somente recentemente, ao receber os autos de infração em 31/01/2013, em consulta ao detalhamento do MPF no site da Receita Federal, teria aferido a afirmativa de que o procedimento fiscal ocorreria nos termos da Portaria RFB n.º 11.371, de 12/12/2007, e de que o mandado deveria ter executado até 01/11/2011 e que teria tomado conhecimento da listagem contendo uma série de supostas prorrogações do MPF: até 29/02/2012, até 28/06/2012, até 26/10/2012, até 22/02/2013, e até 21/06/2013.

Ressalta que jamais teria sido cientificada de tais prorrogações, ocorridas à sua revelia, o que invalidaria a regularidade da cadeia de autorizações para que a fiscalização desse continuidade à solicitação de documentos e informações, não estando autorizada para tanto, contaminando a legitimidade do Fiscal para prosseguir a fiscalização e, especialmente, lavrar autos de infração dela decorrentes.

Afirma que, de mais a mais, ainda que as houvesse recebido, tais datas não teriam respeitado os prazos estabelecidos pelo Decreto n.º 70.235/72 (artigo 7º), vigente à época da lavratura do Mandado de Procedimento Fiscal, do qual foi intimada em 18/07/2011, bem como pelo Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011 (artigo 33), editado poucos meses após.

Destaca que tais instrumentos seriam categóricos ao pressupor que o Fiscal prorrogasse o Mandado de Procedimento Fiscal tantas vezes quantas fossem necessárias para a continuidade do procedimento, mas desde que: 1) o MPF tivesse prazo inicial de 60 (sessenta) dias, prorrogáveis por até 60 (sessenta) dias; e, 2) o contribuinte fosse cientificado acerca das prorrogações ocorridas, o que não teria ocorrido nos autos.

Abordando o aspecto do prazo, informa que as Portarias n.º 11.371, de 27/12/2007 (vigente na lavratura do MPF) e n.º 3.014/2011 (vigente a partir de 01/08/2011), em seus artigos 11 e 12, teriam extrapolado os ditames do Decreto n.º 70.235/72, estabelecendo prazo diverso da validade do MPF, calculado na delegação de poderes trazida pelo Decreto n.º 3.724/01.

Relata que, nos primeiros 45 dias (aproximadamente) do início da fiscalização, estava vigente a Portaria n.º 11.371/2007 e que, nos 60 dias subseqüentes, o dispositivo trazido pela Portaria n.º 3.014, editada em 29/06/2011, o que tornaria válido o MPF por 120 dias a contar da data da ciência do contribuinte, ocorrida em 18/07/2011.

Menciona, no entanto, a edição e publicação posterior do mencionado Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, retomando a regra anterior de que o MPF possuiria validade de 60 dias, prorrogáveis por mais 60 dias sucessivamente, desde que cientificado o contribuinte, e afirma que este Decreto teria revogado tacitamente a Portaria n.º 3.014/11 neste particular.

Para ela, a despeito dos poderes delegados ao Secretário da Receita Federal do Brasil, os limites de tal prazo teriam sido reduzidos por decisão da chefe do Poder Executivo, Presidente da República, com assinatura de anuência do Ministro da Fazenda, ambos autoridades máximas do Executivo Federal envolvendo a arrecadação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e que possuiriam poderes suficientes para editar tal normativo, cuja validade seria inquestionável.

Afirma, com relação às supostas prorrogações de prazo que teriam sido procedidas, das quais sequer teria sido intimada, que

os seus intervalos superariam consideravelmente os 60 dias previstos no Decreto n.º 7.574/2011.

Nota, ainda, que, pelo extrato emitido, somente teve informação parcial de tal prorrogação, não se aferindo a data da efetiva prorrogação, mas apenas a data até a qual teria sido prorrogado.

Sustenta que, pelo prazo da suposta prorrogação apontada pelo site da Receita Federal, teria-se como inválido o procedimento de fiscalização, e o próprio auto de infração, já que, se não respaldado por autorização interna tempestiva, a autoridade fiscal não possuía legitimidade para demandar levantamentos e documentos, estando desautorizada, inclusive, para autuá-la.

Reitera que sequer foi intimada das prorrogações de prazo do MPF, durante a fiscalização, vindo a ter ciência dos dados supra citados após a lavratura do auto de infração, ao consultar o detalhamento do MPF no site da Receita Federal.

E não admite, no caso, qualquer alegação no sentido de que tal intimação teria ocorrido por meio eletrônico, já que não seria optante pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), não estando obrigada a adivinhar que teriam ocorrido intimações em seu nome através de um meio de acesso que nunca concordou em aderir.

Segundo ela, o DTE seria uma faculdade do contribuinte, que, em não se manifestando de forma incontestável positivamente à sua opção, não poderia ser onerado pelo recebimento de intimações próprias desta sistemática, e faz menção ao disposto no artigo 10 do Decreto n.º 7.574/11, reiterando a redação semelhante do Decreto n.º 70.235/72, com a redação determinada pela Lei n.º 11.196/2005.

Alega que a previsão de ciência eletrônica contida na Portaria 3.014/11 (artigos 4º e 9º) somente produziria efeitos sobre os contribuintes optantes pelo DTE.

Entende que a Portaria n.º 3.014/11 não se sobreporia ao Decreto n.º 7.574/11, que inclusive seria posterior à publicação daquela, e, muito menos, à Lei n.º 11.196/05, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade, e que, quando muito, a ciência a que diz respeito o parágrafo único do artigo 4º poderia se referir à ciência da validade da intimação física (pessoal ou postal), mas jamais à forma isolada de primeira comunicação ao contribuinte não optante pelo DTE.

Nota que todos os 6 termos de intimação fiscal recebidos por ela teriam sido entregues através de serviço postal, o que atestaria o conhecimento da Receita Federal de que não teria optado por tal mecanismo eletrônico de acompanhamento processual - Domicílio Tributário Eletrônico.

E não admite o possível argumento que o recebimento dos termos de intimação fiscal teria convalidado o procedimento, já que, seja respeitando-se o prazo de 60 dias (Decreto n.º 7.574/11), seja insistindo-se no prazo de 120 dias, em diversos momentos, a fiscalização os teria extrapolado.

Afirma que a Receita Federal pretende que sofra os efeitos de uma intimação que sequer chegou a receber ou, que, se houver sido recebida eletronicamente, este meio não teria sido autorizado por ela em momento algum, afrontando à segurança jurídica que a legislação e o próprio Poder Executivo preservam, em especial na previsão do Decreto n.º 7.574/2011 e da Lei n.º 11.196/2005.

E conclui ser nulo o procedimento fiscal e, por consequência, os Autos de Infração, por descumprimento do prazo de prorrogação do MPF e por ausência de intimação válida do contribuinte.

Aponta, então, como segundo vício do procedimento fiscalizatório, a ofensa aos princípios da razoabilidade, eficiência e praticidade em razão da exigüidade dos prazos concedidos e irrazoabilidade dos documentos solicitados, em injustificável oneração dos seus custos de conformidade fiscal.

Relata que, ao longo dos meses da fiscalização, o Fiscal não teria comparecido em suas dependências, tendo se limitado a solicitar informações e documentos em irrazoáveis prazos e formas.

Afirma que os ínfimos e insuficientes prazos concedidos a ela para cumprimento às volumosas exigências fiscais contrastariam com a mora fiscal em dar andamento à fiscalização, enfraquecendo a aparência de que tal exigüidade temporal justificar-se-ia por maior eficiência e celeridade à fiscalização, sendo que, embora o Termo de Início de Procedimento Fiscal seja datado de julho de 2011, os dados com relevância e profundidade para o trabalho fiscal apenas teriam começado a ser efetivamente solicitados em julho de 2012.

Informa que tais requisições demandaram mobilização de vultosa equipe e considerável aumento de sua carga diária de trabalho, e que sem prejuízo do injustificável custo de conformidade, a concessão de prazo inexecutável à conclusão dos levantamentos retiraria qualquer eficiência do procedimento administrativo, eis que, mesmo com todo o seu empenho, não se alcançaria o objetivo fiscal, deixando-se de obter os dados necessários à correta quantificação de eventual tributo.

Segundo ela, a irrazoabilidade das informações e formas exigidas residiria na posterior e não formalizada exigência, pelo Fiscal, de que os documentos apresentados fossem organizados em programa, a ser confeccionado por ela, de vinculação em "links" dos documentos digitalizados à lista solicitada.

Registra, no caso, transferência ao contribuinte de incumbência fiscal, a ser cumprida com equipe própria, tendo desconsiderado, a fiscalização, seu dever indelegável de apurar e constituir o crédito.

Entende que seria vedado ao Poder Público fazer exigências inviáveis ou que onerassem demasiadamente o contribuinte.

Menciona que a Administração Pública não poderia perder de vista que, para que fosse cumprida a lei, suas exigências deveriam estar dentro de certos padrões de razoabilidade, entre os quais estariam a não onerosidade para o contribuinte e a vedação a exigências de prestação de informações que não pudessem ser cumpridas pelo contribuinte, pela exigüidade do prazo conferido, pela extensão das solicitações e pela impertinência da simples transferência ao contribuinte da sistematização dos dados e realidade do fiscalizado.

E conclui que, no presente caso, a fiscalização teria se afastado desses valores tão caros à sociedade moderna, autuando indistintamente, sem ao menos se ocupar em solicitar documentos relevantes e analisá-los, transferindo ao contribuinte uma tarefa hercúlea e em prazos impossíveis de cumprimento, o que tornaria nula a autuação perpetrada, mesmo porque o Fisco não teria se desincumbido da regular constituição do pretense crédito.

Indica, em seguida, como terceiro vício do procedimento fiscalizatório, o não atendimento à formalidade essencial dos atos administrativos, com recusas e intimações verbais.

Relata, aqui, que foi intimada, no TIF 04, a apresentar cópias de todas as notas fiscais de entrada e saída do mês de janeiro de 2008, impressas ou em arquivo digital, e que, quando do fim do prazo, apresentou CD contendo as cópias das faturas, conforme solicitado, mas que teve a petição, que acompanhava os documentos, recusada pelo Fiscal, tendo este solicitado, verbalmente, que fosse elaborada listagem dos dados contidos nas cópias apresentadas, vinculada a cada documento digitalizado individualmente.

Para ela, apesar do formalismo nos atos administrativos não dever ser exagerado de modo a ultrapassar os limites do bom senso, não se poderia, contudo, abandonar completamente os requisitos formais que conferem validade aos atos administrativos, como a intimação oficial ao cumprimento de uma solicitação fiscal.

Afirma que a recusa no recebimento da documentação do TIF 4, bem como a nova requisição verbal feita a ela, além de demonstrarem arbitrariedade da fiscalização, não lhe propiciaram certeza ou segurança, maculando de nulidade o procedimento fiscalizatório.

• *Da nulidade dos autos de infração:*

Discorre, aqui, a impugnante, acerca dos vícios próprios dos Autos de Infração, que levariam à sua nulidade, quais sejam: 1) sua deficiente fundamentação; e, 2) a omissão de documentos na formação do processo administrativo.

Trata, então, do primeiro vício próprio apontado, relativo à deficiência na fundamentação dos Autos de Infração.

Segundo ela, teriam sido ignorados, pela fiscalização, na finalização do trabalho, toda a detalhada documentação apresentada, todo o trabalho expendido por ela, as planilhas

contendo a distinção entre honorários de médicos cooperados e demais valores das faturas, as explicações dadas sobre todos os custos que compuseram a linha 39 da Ficha 4A da

DIPJ 2009, ano-calendário 2008, os documentos relativos a serviços não prestados por cooperados de cooperativas de trabalho, a Solução de Consulta Fiscal apresentada.

Ressalta que o Fiscal teria se guiado apenas pela classificação das suas contas contábeis em "atos cooperativos" e "atos não cooperativos", excluindo da base considerada tributável apenas os valores contabilizados nas contas de "atos não cooperativos".

Entende que a farta documentação apresentada e o detalhamento das informações solicitadas pelo Fiscal não permitiriam que a sua base de referência se limitasse às suas contas contábeis, sendo seu dever, no mínimo, externar eventuais razões pelas quais as teria afastado, o que não teria sido feito.

Afirma, também, que diversas outras informações, como a explicação dada acerca do Intercâmbio entre Unimeds e a Solução de Consulta Fiscal apresentada não mereceram sequer breve menção no Relatório Fiscal, tendo se eximido, assim, o Fiscal, da devida fundamentação de tais condutas, o que, juntamente às arbitrariedades cometidas ao longo do procedimento de fiscalização, crivariam a presente autuação de completa nulidade, destacando-se a ofensa ao artigo 142 do CTN e 2º, VII da Lei 9.784/99, expressão do Princípio da Fundamentação dos atos e decisões administrativas.

Destaca que a falta de fundamentação, com a violação ao princípio da motivação, ensejaria a anulação do presente auto de infração.

Sustenta, ainda, que a simples existência de Consulta Fiscal realizada por ela, com solução exarada pelo Instituto Nacional do Seguro Social, vinculando a Administração, seria documento suficiente para afastar a presente cobrança, mas que, ao ser desconsiderado e não merecer sequer menção no presente auto de infração, teria levado a fiscalização a trabalho potencialmente "desnecessário", já que a submissão à Solução de Consulta apresentada evitaria o longo dispêndio na discussão desenvolvida no presente Processo Administrativo Fiscal.

Registra que o próprio CARF reconheceria a nulidade de autuações quando a fundamentação é insuficiente, ausente, ou mesmo quando há equívocos na demonstração dos fatos autuados, corroborando a idéia de que, da forma como foi efetuada a presente autuação, não poderia a mesma subsistir.

E menciona que os vícios destacados afetariam não só o dever de constituir o crédito de forma adequada, mas também o dever de ciência do contribuinte de eventuais razões pelas quais entenderia o Fisco pela existência de crédito, viabilizando a regularidade do contraditório, no plano da ampla defesa,

valores constitucionais que teriam sido desprezados no caso vertente.

Passa, em seguida, ao segundo vício próprio apontado, relativo à omissão de documentos na formação do processo administrativo.

Informa, aqui, que, além de ter desconsiderado toda a documentação solicitada e apresentada, a fiscalização nem mesmo teria levado aos autos o registro de tal apresentação, que todo o trabalho desenvolvido por ela, por exigência do Fisco, para contribuir com o procedimento fiscalizatório, teria sido deixado de lado e nem sequer constaria dos autos do presente processo administrativo.

Segundo ela, a agressão ao devido processo legal seria patente, não sendo denotadas as razões técnicas da autuação (condição fundamental para a constituição regular do crédito), e não tendo sido viabilizados os esclarecimentos necessários do contribuinte no processo administrativo, sendo desprezada a documentação arduamente preparada e solicitada pela própria fiscalização.

Destaca, no caso, que parte significativa dos esclarecimentos e documentos apresentados a pedido do Fiscal deixou de ser anexada aos autos, citando alguns exemplos, como o Manual de Intercâmbio Nacional, termos de abertura e fechamento dos livros diários de 2008 acompanhados das microfichas, faturas de entrada e saída e petições apresentadas em atendimento a Termo de Intimação Fiscal.

Entende que, tendo sido apresentados, por ela, todos os documentos e esclarecimentos considerados necessários para a análise e comprovação dentro do procedimento de auditoria fiscal, segundo o próprio fiscal, obrigatória seria a instrução de toda documentação solicitada durante o procedimento fiscal junto ao processo administrativo, conforme preceituaria o artigo 25 do Decreto 7.574/2011.

E conclui que o Auditor Fiscal, no caso, teria agido de forma arbitrária e sem qualquer embasamento legal, contrariando a prescrição normativa e ferindo princípios norteadores do Processo Administrativo, quais sejam o Princípio da Legalidade Objetiva e o Princípio da Autotutela Vinculada, e que tal comportamento ensejaria a nulidade do presente Auto de Infração.

Da alegação de decadência parcial do direito de lançar:

Afirma que a constituição do crédito sujeita-se à decadência e que, em relação aos tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", caso da contribuição prevista no art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, o direito subjetivo da Fazenda/Receita Federal de constituir créditos tributários, lançando-os, decairia em cinco anos a contar da ocorrência do fato impositivo, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sustenta que a presente autuação, por lhe ter sido noticiada em 31/01/2013, jamais poderia retroagir seus efeitos a fatos geradores ocorridos anteriormente a 31/01/2008, razão pela

qual estaria decaído o direito do Fisco de constituir crédito relativo a tais fatos geradores.

Informa que o fato gerador da contribuição lançada seria a prestação de serviços de cooperados, por meio de cooperativas de trabalho, eis que incidiria 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", nos termos do art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, sendo o momento da ocorrência desse fato a emissão da nota fiscal/fatura em que seriam expressos tais serviços.

Para ela, a ocorrência desse fato gerador não seria mensal, eis que não seria essa a expressão da norma que teria instituído tal contribuição. Menciona que, se a letra da legislação remete ao valor da nota fiscal ou fatura, a intenção do legislador teria sido definir como marco temporal da ocorrência do fato gerador a emissão dessa nota fiscal ou fatura, sendo, portanto, um fato gerador instantâneo, não continuado, ou complexo, a justificar a reunião de vários fatos em um só, com determinada periodicidade.

Alega que, nas situações em que o legislador pretendeu definir um marco temporal maior, reunindo mais de um fato jurídico, ele o fez expressamente, de modo que a expressão do art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91 não mereceria interpretação diversa, sendo claro que o aspecto temporal da ocorrência do fato gerador da contribuição cobrada seria a emissão individual de cada fatura, quando surgiria a obrigação de recolher o tributo em questão.

Sustenta que o pagamento mensal se daria apenas em função de uma técnica de arrecadação, não podendo ser confundida com a ocorrência do fato gerador, nem elidindo o surgimento da obrigação de recolher a contribuição a cada emissão de fatura para o contratante dos serviços dos cooperados - o pagamento apenas seria mensal por se tratar de uma contribuição previdenciária, a qual deveria ser declarada em GFIP e recolhida por meio de GPS, juntamente às demais contribuições previdenciárias devidas pela empresa.

Relata que, sendo tais obrigações mensais e nascendo uma nova contribuição no sistema, a qual não possuiria fato gerador mensal, a Secretaria da Receita Federal apenas teria optado por determinar o pagamento e declaração também mensal da contribuição de 15% sobre serviços de cooperados, a fim de que pudesse se aproveitar todo o sistema de arrecadação e informação tributário-previdenciário já desenvolvido, não se devendo confundir técnica de arrecadação e obrigação acessória com fato gerador tributário.

Posto isso, registra que a presente autuação compreenderia todo o ano de 2008, abrangendo, conseqüentemente, faturas emitidas de 01 a 30 de janeiro de 2008, estando decaídos os valores sobre elas lançados.

Informa, ainda, que, conforme se percebe da demonstração contábil, em janeiro de 2008, ainda teriam sido contabilizadas faturas emitidas pelas Unimeds em 2007, eis que, de acordo com o Plano de Contas da ANS, os valores relativos a serviços prestados por uma Unimed a usuários de outra (Eventos Indenizáveis) deveriam ser contabilizados na data do "aviso" da cobrança.

Destaca, assim, a existência de notas fiscais/faturas emitidas em 2007, mas apenas avisadas à Central Nacional Unimed em 2008.

Ressalta, então, que, tendo em vista que a fiscalização partiu do critério contábil para efetuar o lançamento, teria incluído, na base tributada, as faturas emitidas em 2007 e contabilizadas em 2008, devendo, portanto, ser excluídas da presente cobrança.

Afirma ter juntado, aos autos, planilha demonstrativa de todas as faturas emitidas anteriormente a 31/01/2008, cuja incidência deveria ser decotada da autuação.

Por fim, entende que não deveria ser alegada a ausência de recolhimento parcial, eventualmente capaz de atrair a aplicação do prazo decadencial do art. 173, I do CTN aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, porque a contribuição incidente sobre serviços efetivamente prestados a ela por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho (especificamente, contratação de plano odontológico para seus funcionários), teria sido efetivamente recolhida.

Da alegação de impossibilidade de caracterização como contribuinte da contribuição prevista no art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91:

Relata, aqui, a impugnante, que, no equivocado entendimento fiscal, ela, Cooperativa de Segundo Grau, ao comercializar planos de saúde, cuja execução se daria pelos cooperados das cooperativas do Sistema Unimed, suas cooperadas, estaria tomando diretamente serviços de tais Unimeds, e não simplesmente os intermediando em prol de suas associadas, por meio do instituto "Intercâmbio", restando, assim, deslocada para ela a incidência previdenciária legal e normativamente posta sob a responsabilidade dos contratantes dos planos de saúde em questão, a quem, efetivamente, os serviços dos cooperados seriam prestados.

Segundo ela, tais equívocos decorreriam da eleição pelo Fiscal de falsas premissas, afirmando, no caso, que, ao contrário do considerado por ele, (i) administração de planos de saúde desempenhada por ela tem natureza de intermediação; (ii) a comercialização de planos de saúde na modalidade de pré-pagamento não os transforma em "produto financeiro"; (iii) ela não toma diretamente serviços dos cooperados das Cooperativas do Sistema Unimed.

Destaca, então, a existência de peculiaridades que a permeariam enquanto (i) cooperativa de segundo grau, (ii) cooperativa cessionária no "Intercâmbio entre Unimeds" e (iii) operadora de planos de saúde, realidades que teriam em comum a característica de intermediação de serviços de cooperados

peessoas físicas, possuindo conseqüências previdenciárias específicas e suficientes à confirmação da improcedência dos Autos de Infração, com a manutenção da incidência previdenciária no verdadeiro tomador de serviços, quais sejam, os contratantes dos planos de saúde.

• Da questão de sua natureza jurídica - cooperativa central / de segundo grau:

Informa que ela, enquanto cooperativa nacional, caracterizada como cooperativa de segundo grau (cooperativa de cooperativas), não apresenta cooperados pessoas físicas, nos termos do art. 8º da Lei 5.764/71.

Menciona que, em decorrência de sua realidade societária, atuaria congregando cooperativas de trabalho médico e odontológico, sendo seu objetivo administrar, em escala maior, os planos de saúde de abrangência nacional, direcionando o atendimento específico às Cooperativas Singulares e Federações do sistema Unimed cujos médicos cooperados, ou dentistas no caso das cooperativas odontológicas associadas, efetivamente prestariam atendimento aos usuários dos planos de saúde.

Afirma que os serviços prestados por ela o seriam às cooperativas singulares, e envolveriam uma representação societária desse sistema.

Destaca a natureza específica de mandatária vivenciada por ela, que agiria em nome das Cooperativas Singulares e Federações na representação dessas em contratos de prestação de serviços de abrangência nacional.

Ressalta que quem tomaria o serviço dos médicos cooperados das Cooperativas Singulares e demais credenciados seriam os usuários dos planos de saúde operados por ela, que somente operacionalizaria os planos nacionais em prol das cooperativas associadas, garantindo a amplitude de atendimento aos seus usuários, por tais Cooperativas, em sistemática de intermediação.

Alega, no caso, que não contrataria sua associada, mas apenas a representaria, como cooperativa de segundo grau.

Nota que a lógica de tributação previdenciária definida legal e normativamente se pautaria na lógica cooperativista, onde a cooperativa é quem prestaria serviços aos cooperados e o custeio previdenciário destes caberia única e exclusivamente ao tomador dos serviços.

Registra que a intermediação, premissa básica da transferência da incidência previdenciária ao verdadeiro tomador dos serviços dos cooperados se daria em duas esferas: (i) pelas cooperativas singulares, organizadas para angariar serviços médicos aos seus cooperados; e (ii) pela cooperativa de segundo grau, organizada para angariar contratantes de planos de saúde tomadores de

serviços médicos dos cooperados de suas cooperativas singulares.

Relata que a Lei Complementar n.º 84/96 teria sido revogada pela Lei n.º 9.876/99, extinguindo-se a contribuição social a cargo das cooperativas de trabalho, e transferindo tal encargo para a pessoa jurídica tomadora de serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Salienta que as sociedades cooperativas não estariam sujeitas ao recolhimento de contribuição previdenciária (15%) sobre os pagamentos realizados aos médicos cooperados - nem mesmo quando se tratar de atendimento por médicos associados a cooperativa diversa (intercâmbio) - por não tomarem os serviços por eles prestados, pois quem tomaria esse serviço seria o contratante do plano.

Entende que a sua natureza cooperativista lhe afastaria da pretendida incidência previdenciária, afirmando que a cooperativa simplesmente representaria o cooperado e nunca o contrataria quando da prática de seu objeto legal, sendo que quem contrataria o cooperado seria o tomador dos serviços / usuário do plano.

Para ela, a "lógica" do Relatório Fiscal fulminaria de morte o sistema Unimed, a partir do risco de uma tripla incidência no Tomador / Central / Singular sobre um mesmo fato - prestação de serviços pelo médico cooperado.

E reitera que o contratante do plano de saúde é quem seria o verdadeiro sujeito passivo na relação em questão.

- Da questão das especificidades do intercâmbio - não caracterização da cooperativa cedente como tomadora de serviços dos médicos cooperados da cooperativa cessionária:*

Relata, aqui, a impugnante, que, na realidade do Sistema Unimed, o convênio entre cooperativas, que é denominado "intercâmbio", garantiria a possibilidade de usuário de plano de saúde de uma cooperativa ser atendido pelos cooperados de outra cooperativa quando tal usuário estivesse nos limites territoriais de atuação desta.

Afirma que, não obstante a ocorrência de tal intermediação, permaneceria a existência de único fato gerador (prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativas), persistindo igualmente única obrigação tributária, esta a cargo do verdadeiro tomador dos serviços, qual seja o usuário dos serviços médicos.

Registra, então, a ausência de relação entre ela e os cooperados de Unimed's filiadas, e afasta a sua caracterização como tomadora dos serviços dos médicos cooperados.

Para melhor entendimento da questão do "intercâmbio", apresenta o seguinte exemplo: em decorrência da pactuação firmada entre o sistema Unimed (Manual de Relacionamento), um usuário contratante de plano de saúde operado por ela (cedente) poderá ser atendido, por um médico cooperado de

outra cooperativa do sistema Unimed (cessionária), atendimento que se dará na área de atuação dessa outra cooperativa, e, nesse contexto, tendo em vista que o usuário é seu filiado (cedente), ela repassa à outra Unimed (cessionária) o valor-custo do atendimento prestado ao usuário (pelo médico cooperado da Unimed Cessionária).

Segundo ela, o equivocado entendimento fiscal conduziria à existência, em relação a um único fato gerador - prestação de serviço médico por cooperados pessoas físicas por intermédio de cooperativas conveniadas - de sucessivas e distintas obrigações tributárias de contribuição previdenciária, em múltipla tributação incidente sobre um mesmo fato, na cooperativa cedente e no usuário do serviço médico / plano de saúde.

E destaca, por fim, que, através do art. 216 da IN n.º 971/2009, se reconheceria expressamente, em interpretação normativa (aplicável à situação tratada nos autos, por força do artigo 106, I do CTN), a não sujeição da cooperativa cedente/origem como sujeito passivo da contribuição previdenciária de 15% a cargo do tomador nas hipóteses de "intercâmbio" entre cooperativas, o que teria sido desconsiderado na presente autuação.

• Da questão da solução de consulta emitida sobre o tema reconhecimento da não incidência da contribuição prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/91:

Informa, aqui, a autuada, que a exigência em tela contrariaria a própria orientação previdenciária concedida a ela de forma vinculante, eis que, com o advento da Lei nº 9.876/99, sabedora das peculiaridades do "intercâmbio" praticado no Sistema Unimed, teria questionado formalmente a sua não incidência previdenciária.

Afirma que, conforme anteriormente narrado e demonstrado ao Fiscal, ainda na fase de fiscalização, em consulta realizada, no ano 2000, por ela, o próprio Instituto Nacional do Seguro Social, por meio de sua Coordenação Geral de Arrecadação, teria reconhecido a não incidência de contribuição previdenciária (15%) sobre os pagamentos realizados a outras cooperativas de trabalho médico em intercâmbio, vinculando a Administração.

E a fim de demonstrar o enquadramento da situação autuada ao objeto do questionamento, apresenta modelo da contratação de plano de saúde utilizado à época das competências autuadas, onde se depreende que, exatamente como questionado, os contratos celebrados entre ela e os usuários estabeleceriam que os serviços seriam prestados por médicos da própria cooperativa ou por cooperados de outras Unimeds.

Nota que a situação descrita na Solução de Consulta se amoldaria perfeitamente à sua realidade, eis que emite fatura ou nota fiscal às empresas contratantes, não só dos serviços prestados pelos seus próprios cooperados, mas também daqueles prestados por cooperados de outras cooperativas.

Traz o exemplo de uma fatura por ela emitida referente à contratação de planos de saúde em custo operacional, onde a cobrança seria feita posteriormente ao atendimento, sendo claro o repasse ao contratante dos custos da Unimed com os serviços médicos cooperados prestados, com a demonstração do valor dos honorários de médicos cooperados cobrado do contratante.

Relata que os valores contidos na rubrica "Honorários", dentro de "Serviços Prestados - Ato Principal", se refeririam aos honorários dos médicos cooperados das Unimeds que teriam prestado serviços aos usuários daquele contratante no mês relativo à fatura em questão.

Segundo ela, destrinchando-se tal fatura, conforme planilha anexa, seria possível visualizar quais Unimeds tiveram honorários de serviços prestados para usuários daquele contratante, destacando-se que uma fatura de cobrança de Unimed emitida para ela não conteria somente os atendimentos feitos a usuários de um contratante, mas de todos os contratantes cujos usuários teriam sido atendidos por seus cooperados.

Ressalta, no caso, que, ao contrário do que aduziu a fiscalização, existiria o repasse dos valores recebidos dos contratantes para as Unimeds.

Lembra, ainda, que existiriam duas modalidades de prestação dos serviços de planos de saúde: em custo operacional (onde a cobrança é posterior à prestação de serviços) e em pré-pagamento (onde a cobrança antecede a prestação de serviços), sendo que, em ambos os casos, ocorreria o repasse dos valores pagos pelo contratante à Unimed que teria prestado o serviço.

Em relação aos planos de saúde na modalidade "pré-pagamento", afirma que seria impossível cogitar-se em não repasse do custeio previdenciário à pessoa jurídica contratante do plano de saúde, eis que os normativos fiscais, ante a impossibilidade de identificar-se, no momento da emissão da nota fiscal, a quantidade de serviços de cooperados a serem tomados, os pressupõe em 30% ou 60% do total cobrado, conforme trate-se de cobertura que assegure atendimento completo em consultório e hospitais ou que assegure apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções.

Explica que, no pré-pagamento, o próprio Fisco Previdenciário pressuporia que o valor dos serviços de cooperados corresponderia a 30% da nota fiscal, em contratos de atendimento completo, seu caso, sendo esse valor integralmente repassado à Unimed cujo cooperado tenha atendido o usuário de seu contratante.

Segundo ela, as planilhas anexas demonstrariam claramente essa situação, exemplificando a utilização de 3 faturas emitidas por ela em contratos de pré-pagamento.

Alega que não poderia, assim, ser concebida como tomadora de serviços médicos prestados por meio de profissionais vinculados a outras cooperativas, e que o Fiscal teria agido de maneira completamente arbitrária.

Cita, também, que, em autuação semelhante à presente, a Solução de Consulta em questão já teria sido oposta ao Fisco Previdenciário, que teria invalidado o lançamento realizado por meio da NFLD 35.340.038-6, e que, recentemente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais teria anulado lançamento fiscal, cujo objeto era a contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social, relativamente a serviços prestados à

Unimed Norte Capixaba por cooperados, por intermédio de outras cooperativas de trabalho, reconhecendo a vinculação da Consulta Fiscal em comento e a não incidência de contribuição previdenciária (15%) sobre os pagamentos realizados a outras cooperativas de trabalho médico em intercâmbio.

E afasta qualquer dúvida eventualmente existente sobre a validade da Solução de Consulta em questão, pelo fato dela ter sido proferida por órgão fiscalizatório do INSS, antigo detentor da competência de fiscalizar as contribuições previdenciárias, pois, embora o órgão tenha sido extinto pela unificação das Receitas, a Lei n.º 11.457/07 teria garantido a permanência da validade dos pronunciamentos emitidos pela Secretaria da Receita Previdenciária.

Sustenta, ademais, que, ainda que se considerasse a aplicação da orientação previdenciária como incorreta, esta jamais poderia prejudicá-la, pois teria agido com a mais pura boa-fé, embasada na presunção de legitimidade do ato administrativo, logo, pautada na segurança jurídica, cabendo, assim, à Administração responsabilizar-se por seu próprio ato, caso o suponha ilícito, o que não é o caso, mesmo porque a não incidência nela decorreria da lógica do sistema, bem como da constatação de que um único fato, um único serviço, que é prestado unicamente pelo médico cooperado, não poderia sofrer mais de uma incidência, e que se daria no contratante final do plano.

- Da questão de sua natureza econômica de operadora de planos de saúde:*

Afirma a impugnante que, enquanto cooperativa de segundo grau e operadora de planos de saúde, atuaria como gerenciadora/intermediadora dos recursos dos usuários, recebendo dinheiro destes e devolvendo-lhes esse montante através de serviço (dos médicos, cooperados das cooperativas associadas).

Segundo ela, se a própria legislação especial (Lei 9.656/98) reconhece que a operadora de planos de saúde seria mera gerenciadora dos recursos do usuário, cumprindo-lhe transformar tais recursos em atendimento médico, o valor pago ao prestador do serviço médico não representaria recurso da cooperativa/operadora, mas sim do efetivo tomador dos serviços.

Alega que não se apresentaria como tomadora dos serviços de assistência à saúde prestados pelos cooperados, por intermédio das cooperativas de trabalho - Unimeds, atuando como

intermediadora, o que impossibilitaria a incidência tributária em questão.

E destaca que tal questão já se encontraria pacificada nas cortes pátrias, tendo o Superior Tribunal de Justiça proferido reiteradas decisões no sentido de que a administradora de planos de saúde não se configuraria como tomadora de serviços de terceiros contratados para a assistência à saúde de seus usuários, no prisma da incidência das contribuições previdenciárias.

- *Da alegação de equivocadas premissas fiscais:*

Discorre, aqui, a impugnante, em primeiro lugar, sobre a natureza de intermediação do serviço prestado - ausência de revenda de serviços.

Menciona que o ponto de partida para se entender o equívoco que ensejou a lavratura do auto de infração residiria nas distorcidas premissas nas quais se teria apegado o Fiscal, a começar pela equivocada interpretação no sentido de que a administração de planos de saúde desempenhada por ela não teria natureza de intermediação na relação contratantes dos planos x cooperativas singulares de trabalho médico, e de que seria suposta tomadora final dos serviços dos cooperados daquelas cooperativas de 1º grau, subcontratando os serviços assistenciais à saúde, haja vista que os valores cobrados dos contratantes não corresponderiam aos valores repassados àquelas cooperativas e credenciados.

Informa que o próprio Fiscal reconheceria que não era prestadora de serviços de assistência à saúde, característica incompatível com a pretendida caracterização da subcontratação/tomada de serviços de saúde, já que, na efetiva subcontratação, seria a subcontratante quem prestaria em nome próprio os serviços subcontratados, o que não é o caso.

Afirma que o Fiscal pautou-se em uma série de falsas premissas para tentar forçar a cobrança de obrigação previdenciária inexistente, inclusive a de que a forma de fixação das mensalidades dos planos, independentemente de haver ou não utilização (preço fixo/preestabelecido), seria suficiente para caracterizar suposta revenda de serviços assistenciais, e que, neste ponto, teria se abstraído do fato de que operar planos de saúde seria uma atividade que se revestiria da particularidade do compartilhamento de risco entre os usuários, que motivaria a formação de contratações a preço preestabelecido e pós estabelecido, sendo este último autorizado pela Agência Nacional de Saúde Suplementar apenas para contratantes pessoas jurídicas (planos coletivos) para os planos regulamentados.

Sustenta que não tomaria serviços daquelas cooperativas singulares, sendo mera intermediadora como operadora de planos de saúde, ponto de ligação entre tomadores (contratantes dos planos) e prestadores (médicos, hospitais, laboratórios etc),

e que não deveria se tomar a nomenclatura contábil como definidora da natureza jurídica dos recursos.

Relata que o Fiscal teria desconsiderado que o tomador de serviços médicos prestados por cooperados seria sempre o contratante do plano de saúde (seja ele pessoa física - plano individual, seja pessoa jurídica - plano coletivo), sendo a presença de uma segunda cooperativa de trabalho médico meramente uma segunda e sucessiva intermediação.

Registra que existiria no propósito de viabilizar que um contratante em âmbito nacional, uma pessoa jurídica com atuação em todo o território nacional, ou em grande parte dele, pudesse, através de um único contrato, ser atendido por todas as cooperativas associadas, e sem que tivesse que efetuar uma centena de contratos individuais, com cada Unimed singular, e que atuaria como representante e repassadora de serviço para as cooperativas singulares e seus cooperados.

Apresenta, em seguida, os conceitos de ingressos, receita bruta e faturamento / receita operacional, consistindo os primeiros em "todos os valores que entram na contabilidade da pessoa jurídica, independente de se incorporarem ao patrimônio desta ou não", a segunda nos "ingressos com intuito de permanência" e o último em "parcela das receitas decorrente da compra e venda de mercadorias e/ou serviços".

Lembra que o próprio fiscal repetiria em três parágrafos distintos que ela não seria prestadora dos serviços de assistência à saúde, e que não seria possível caracterizar a revenda de serviços ou a subcontratação por ela.

Menciona a impossibilidade de se tomar como receita/faturamento os valores das entradas, especialmente tendo em vista que tal ingresso de capital na intermediadora não lhe acresceria o patrimônio, possuindo destino diverso - o repasse a terceiros prestadores dos serviços intermediados.

Nota que, no caso do serviço prestado por operadoras de planos de saúde, quando intermedeia usuários e terceiros prestadores de serviços de assistência à saúde, existiria unicamente uma movimentação de numerário: do usuário/paciente que utiliza os serviços assistenciais para a sociedade e desta para os efetivos prestadores de serviços assistenciais que prestam o atendimento.

Afirma que os montantes transferidos a toda a rede assistencial vinculada à operadora, se tratariam, em verdade, de um simples repasse de capital, vez que aquele ingresso jamais se teria tornado sua propriedade, e de fato, nunca teria pertencido a seu patrimônio, apenas transitando por seu caixa e destinado à cobertura de despesas correlatas ao atendimento médico-hospitalar-laboratorial, sendo receitas de terceiros e não da operadora.

Explica que a Lei n.º 9.656/98, ao regulamentar a saúde suplementar à garantida pelo Estado, teria contemplado duas

espécies de contratos, o plano de saúde e o seguro de saúde, e que nem toda operadora de planos de saúde seria seguradora, como seria o seu caso, cuja atividade não pressuporia uma apólice de seguros, ao contrário do afirmado no relatório fiscal.

Informa que, diversamente do que ocorre nas seguradoras, que por essência desta modalidade contratual obrigam-se a reembolsar o segurado pelas despesas por ele arcadas diretamente junto ao prestador que lhe prestou atendimento médico, hospitalar, etc., nas demais modalidades de operadoras de planos, o reembolso ao usuário somente se daria em caráter de exceção, quando este fosse atendido por prestador que não compõe a rede cooperada/credenciada em caráter de urgência/emergência.

Destaca que, em ambas as hipóteses, o contratante dos serviços de saúde seria o usuário do plano ou segurado.

Salienta que as operadoras de planos de saúde seriam entidades que receberiam recursos dos mencionados usuários e gerenciariam tais montantes, devolvendo-os no futuro através de serviços prestados por prestadores de serviços relacionados à saúde, na medida em que responsáveis pela garantia da cobertura dos atendimentos demandados pelos referidos usuários.

Ressalta, então, a existência de dois serviços de naturezas distintas tomados pelos contratantes dos planos (usuários): o primeiro, prestado pela operadora, de administração de plano e gerenciamento do fundo destinado à cobertura; e, o segundo, em face dos prestadores de assistência à saúde.

E afirma que tal distinção não se desnaturaria pelo fato da operadora receber a integralidade dos recursos destinados a remunerar os dois serviços, mas apenas confirma que o faria na qualidade de intermediadora entre dois pólos - usuários e prestadores de assistência à saúde (médicos, hospitais, laboratórios etc.) - e simplesmente porque administraria recursos "por conta e ordem" de consumidores diversos.

Passa a tratar, em seguida, da irrelevância da modalidade do preço praticado e da forma de contabilização para a caracterização da intermediação.

Relata que, na tentativa de justificar a suposta contratação das cooperativas singulares de trabalho médico por ela, a fiscalização teria se apegado ao fato de que pagamentos realizados pelos usuários independeriam da efetiva utilização do plano, bem como na ausência de contabilização dos valores intermediários em contas contábeis que definissem de antemão uma obrigação futura de repasse a terceiros.

Sustenta que o Fiscal ignoraria, no entanto, os limites do serviço prestado, que teria, na sua essência, o compartilhamento de risco entre usuários de uma mesma carteira, o que autorizaria que contratos fossem firmados mediante preço pré-estabelecido, sendo que a Agência Nacional de Saúde Suplementar chegaria até mesmo a proibir a prática de preço pós-estabelecido quando esta pudesse significar a cobrança contra o usuário no exato

montante do atendimento garantido, admitindo-a apenas para contratos coletivos e respeitados os limites impostos, sempre com o objetivo de não se frustrar a segurança do usuário com relação à imprevisibilidade dos eventos futuros e incertos, especialmente quando se trata de saúde.

Para ela, seria um verdadeiro contra-senso a fiscalização admitir, de um lado, que tal forma de cobrança, pagamento de mensalidades a preço fixo, seria própria da natureza do serviço, e, de outro, tentar sugerir uma suposta discrepância ao registrar o custeio dos serviços pelo sujeito passivo e o não repasse desses valores às empresas contratantes, pois a cobrança do montante referente aos atendimentos só seria admissível nas modalidades de contrato que permitem a cobrança variável por utilização (custo operacional).

Informa que a Lei n.º 9.656/98 reconheceria os dois gêneros de planos, nas modalidades de: (i) custo operacional/preço pós-estabelecido, na qual o contratante paga a cada serviço prestado por intermédio da empresa, e em função desta utilização específica e; (ii) pré-pagamento/preço pré-estabelecido, na qual o pagamento é anterior a qualquer tipo de fruição dos serviços médico-hospitalares prestados em determinado mês, também por intermédio da empresa, não implicando necessariamente em utilização efetiva.

Ressalta, então, que tratam-se meramente de modalidades de fixação de preço que não desnaturam a figura da intermediação, sendo irrelevantes se os ingressos se dão a preço fixo ou variável.

Entende que tal realidade apenas estabeleceria dois critérios distintos de fixação de preço e repartição de risco, persistindo, em qualquer hipótese, a intermediação do serviço assistencial pela operadora.

Segundo ela, tanto nas hipóteses de preço fixo, quanto de variável, persistiria o repasse dos custos assistenciais a partir do pagamento de recursos do usuário, estando a distinção apenas na forma de individualização no momento do pagamento da contraprestação pelo usuário.

Afirma que a motivação de tal repasse pela operadora decorreria não da forma de quantificação do preço do contrato do usuário, mas sim do volume de atendimentos realizados pelo associado e do fato de que a operadora não prestaria serviços de medicina.

Faz referência à obrigação de repasse às cooperativas, na proporção dos sinistros ocorridos - atendimentos/procedimentos efetivamente realizados.

Alega que não se poderia reduzir a caracterização da intermediação à modalidade de formação do preço, e menciona que, no momento do pagamento das faturas pelos contratantes, sequer teria conhecimento de qual seria o volume de utilizações

para estar apta a classificar qual a parcela daquele montante seria objeto de repasse aos credenciados e cooperativas de primeiro grau, não podendo, assim, lhe ser exigido que tivesse inserido na fatura os valores dos cooperados das cooperativas de primeiro grau.

Relata, ainda, que a fiscalização teria lhe caracterizado como suposta tomadora dos serviços das cooperativas singulares em face do nome das contas contábeis nas quais estariam registrados os ingressos recebidos.

Informa, então, que a forma de sua escrituração não seria uma escolha, mas sim uma definição unilateral da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), autarquia especial (agência reguladora) criada pela Lei n.º 9.961/00, que teria instituído, por meio da Resolução Normativa n.º 136, da Diretoria Colegiada, Plano de Controle Padrão para as Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, vigente em 2008, objeto da presente autuação, cuja utilização seria obrigatória.

Entende, também, que a contabilização pretendida pela ANS não seria suficiente para alterar a natureza jurídica da intermediação de recursos, nem para modificar as consequências fiscais de tal operação.

Afirma, ademais, que os planos contábeis de diversos segmentos intitulariam como "receitas" todos os recursos recebidos pela pessoa jurídica, sem que necessariamente tivessem efetiva natureza de receita, mas sim meros ingressos que precisariam ser avaliados, um a um para a particularização adequada e individualizada.

Para ela, em sendo da essência da intermediação que, no intercâmbio, uma cooperativa não toma serviço de outra cooperativa, a forma contábil como se registrariam os ingressos recebidos - determinada por uma Agência Reguladora que não teria competência para interpretar os impactos tributários e tais rubricas no momento da elaboração dos nomes contábeis - não poderia ser entendida como constitutiva de uma obrigação previdenciária, cuja falência se daria na própria natureza contratual (intermediação e não tomada de serviço).

E conclui pela não incidência, pelo não enquadramento do fato à lei, entendendo ser inexigível a imposição de condicionante para tanto, inclusive contábil.

• Da questão do ato cooperativo perfeito:

Defende, aqui, a impugnante, que a situação em tela (Cooperativa Central operando planos de saúde cujo atendimento se daria pelos cooperados de Cooperativas Singulares associadas) configuraria ato cooperativo perfeito, ao abrigo de qualquer tributação, inclusive a consubstanciada no presente auto de infração.

Menciona que, ante o caráter peculiar do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, a Constituição de 1988 teria determinado, no seu artigo 146, inciso III, "c" , a competência da lei complementar para conferir o "adequado

tratamento tributário ao ato cooperativo", consentâneo com sua natureza, atentando à política de apoio e estímulo ao cooperativismo.

Informa que, nos moldes do artigo 79 da Lei n.º 5.764/71 (lei materialmente complementar), configurariam atos cooperativos aqueles "praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados para a consecução dos objetivos sociais" e por meio dos quais a cooperativa não auferisse lucro ou receita, haja vista não configurar operação de mercado, tampouco contrato de compra e venda, e que, por outro lado, as regras específicas quanto à tributação de cooperativas ficariam adstritas às situações excepcionais e "numerus clausus" especificadas pela mesma lei.

E afirma que seria na exata literalidade do referido artigo 79 que se enquadraria a pactuação firmada entre ela (Cooperativa de Segundo Grau/Cedente) e as Cooperativas Singulares, apresentando natureza jurídica de ato cooperativo perfeito, configurado através de um enlace operacional entre tais sociedades, por meio do Intercâmbio entre Unimeds.

Alega que tal ato mereceria, assim, o adequado tratamento tributário a ele conferido apela Constituição da República e regulamentado pela Lei n.º 5.764/71, afastando-se a exigência da contribuição previdenciária criada pela Lei n.º 9.876/99, sob pena de violação não só à lei do cooperativismo, mas também ao princípio constitucional da hierarquia de leis e ao disposto no art. 146, inciso III, alínea "c" da Constituição Federal.

• Da questão da bitributação - contribuições já recolhidas pelos verdadeiros tomadores dos serviços, contratantes dos planos de saúde:

Sustenta, aqui, a autuada, que resultaria em bitributação a pretensa exigência, eis que, tendo em vista o disposto nos artigos 291 e 298 da IN 03/05, a contribuição previdenciária já teria sido recolhida, quer: a) pelo tomador de serviços, na base definida pelo próprio normativo previdenciário; b) pela majoração da alíquota devida pelo cooperado e dele retida pela cooperativa, de 11% para 20%, na hipótese de não identificação do tomador dos serviços ou na prestação destes a pessoas físicas ou não sujeitas à tributação previdenciária.

Ressalta que, conforme determinação legal, o contribuinte da contribuição instituída pela Lei n.º 9.876/99 seria o tomador dos serviços dos cooperados das cooperativas singulares, razão pela qual os contratantes dos planos de saúde operados por ela efetuariam o recolhimento da contribuição previdenciária, configurando-se a concomitância da presente exigência.

Informa que a limitação de retenção dos valores devidos pelos trabalhadores em 11% quando prestados os serviços a pessoas jurídicas, em contraposição à retenção de 20% quando prestados a pessoa física, derivaria do fato de que, na primeira

alternativa, o custeio previdenciário seria custeado em conjunto com a pessoa jurídica, ao passo que não o seria em relação à pessoa física.

Afirma que, quando o cooperado prestasse serviços a pessoa jurídica, indicaria à cooperativa tal fato para que houvesse o recolhimento de 15% e a retenção de apenas 11% do contribuinte individual, eis que ambos compartilhariam o custeio previdenciário, e que, quando tal pessoa jurídica não pudesse ser identificada (tal qual eventualmente no intercâmbio), se aplicaria o artigo 298, § 2º da Instrução Normativa n.º 03/05, devendo a retenção ser feita em 20%.

E conclui, no caso, que sofrendo tais cooperados a retenção à alíquota de 20%, o recolhimento ora exigido, qual seja a contribuição de 15% por parte da cooperativa, implicaria em bitributação.

Da alegação de improcedência do lançamento, mesmo que fosse contribuinte da contribuição discutida:

Reitera que não se enquadraria como contribuinte da contribuição em discussão, seja por ser cooperativa central e operadora de plano de saúde, seja por atuar em intercâmbio entre Unimed's, situações tais em que apenas efetuar a intermediação dos serviços prestados pelos cooperados das suas cooperativas associadas aos usuários dos planos por ela comercializados, e que se teria a prática do ato cooperativo perfeito que, por si só, já seria suficiente para elidir a presente autuação.

Afirma, no entanto, que, caso se entendesse que os serviços dos cooperados teriam sido prestados a ela e que sua atuação não se classificaria como ato cooperativo perfeito, nem mesmo assim a contribuição de 15% sobre serviços tomados de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho poderia ser cobrada, dada a inconstitucionalidade da instituição desta contribuição, contrariando o art. 195 da CF/88, e ofendendo os princípios constitucionais da isonomia e do estímulo ao cooperativismo.

- Da questão da inexistência de previsão da contribuição instituída pela Lei n.º 9.876/99 (15% sobre serviços prestados por cooperativas) no art. 195 da Constituição Federal exercício de competência residual:*

Relata que a presente autuação se basearia na previsão contida no art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, cuja redação teria sido dada pelo art. 1º da Lei n.º 9.876/99.

Destaca, no entanto, que a fonte de custeio da seguridade social criada pelo art. 1º da Lei 9.876/99 não estaria prevista no dispositivo constitucional que delimitaria os contornos das contribuições para a seguridade social, mencionando que o artigo 195 da Constituição enumeraria, em seus incisos, as contribuições previdenciárias, cuja competência para instituição teria atribuído à União.

Informa que, além destas contribuições, seria facultado à lei a instituição de outras fontes (distintas das previstas nos incisos I

a IV), sendo que, neste caso, seria necessária a conformação ao disposto no inciso I do art. 154 da Constituição - instituição de novos tributos apenas por lei complementar - conforme prescreveria o § 4º do art. 195.

Salienta que a instituição de contribuição não prevista nos incisos do art. 195 da Constituição apenas poderia ser realizada por meio de lei complementar, e que, sendo o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços de cooperativas uma fonte completamente diversa daquelas previstas pelo art. 195, a incidência de contribuições sobre ela somente poderia ser feita por meio de lei complementar.

Para ela, o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.876/99, não se referiria à hipótese prevista na alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição da República - "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício".

Entende que o pagamento feito à cooperativa (pessoa jurídica) não poderia ser, para fins previdenciários, considerado feito ao cooperado (pessoa física), pois, se, de fato, fossem pagamentos a pessoas físicas, nem mesmo seria necessária a instituição da combatida contribuição, pois estar-se-ia diante da hipótese de incidência prevista no inciso III do mesmo art. 22 da Lei nº 8.212/91, que de plano se afastaria.

Alega que a Lei nº 9.876/99, ao inserir no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, o inciso IV, teria criado novo tributo, incidente sobre despesa/custo não previsto no art. 195 da Constituição Federal, e que, ao instituí-lo, o teria feito por lei ordinária, isto é, sem respeitar o determinado no art. 195, § 4º c/c. art. 154, inciso I da Constituição Federal.

Sustenta, assim, a não conformação da contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99 às hipóteses previstas no art. 195 da Constituição e que, em face do desrespeito ao disposto no art. 195, § 4º c/c art. 154, inciso I, seria inconstitucional a mencionada contribuição, padecendo do vício, também, por consequência, os artigos 71, III e 86, IV da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005, do que decorreria a necessidade de cancelamento do auto de infração.

Destaca, então, que não haveria nenhuma razão plausível para se afastar a análise de inconstitucionalidade pelos órgãos julgadores administrativos, sendo inconcebível, para ela, a abstenção de um órgão judicante em manifestar-se sobre matéria constitucional.

- Da questão da determinação constitucional de estímulo ao cooperativismo e da ofensa à isonomia:

Faz referência, aqui, a princípio constitucional relativo à vedação à instituição de tratamento tributário discriminatório a

contribuintes que se encontram em situação equivalente, enunciado no inciso II do art. 150 da Constituição da República.

Afirma que ela, por ser "contratante" (partindo-se da equivocada premissa do Fiscal, da qual não se compartilha) de serviços oferecidos por cooperativas de trabalho estaria obrigada a recolher 15% (quinze por cento) do valor dos serviços contratados (valor bruto da nota fiscal/fatura de prestação de serviços), enquanto aqueles que contratassem os serviços prestados por outras espécies societárias (sociedades anônimas, por exemplo) não se sujeitariam a tal exação, havendo o estabelecimento de uma situação de desigualdade que implicaria maior oneração de quem contrata uma cooperativa de trabalho, em afronta ao disposto no inciso II do art. 150 da Constituição.

Destaca que sujeitar o contratante de cooperativa de trabalho ao pagamento de 15% (quinze por cento) do valor do serviço contratado enquanto que o contratante de sociedade não cooperativa não se sujeita a tal contribuição representaria desconsideração da capacidade contributiva e, por consequência, da isonomia.

Menciona que a Constituição determinaria que o legislador deveria dispor de modo a apoiar e estimular o cooperativismo, do que decorreria, logicamente, que deveria ter tratamento tributário adequado, que beneficiasse esta forma de associação.

E informa que, ao invés de incentivar o cooperativismo, o legislador ordinário teria onerado seus serviços com tributo não incidente caso fosse o serviço prestado por outras pessoas jurídicas, desestimulando-o, além de tributar ato intributável, nos termos do art. 146, inciso III, alínea "c" c/c. a Lei n.º 5.764/71.

Da alegação de majoração da base de cálculo tributável consideração de valores que não se refeririam aos serviços de cooperados:

Alega a impugnante que, na hipótese de ser considerada tomadora dos serviços dos cooperados intermediados pelas cooperativas singulares, e, portanto, contribuinte da contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o preço de tais serviços, restaria majorada a suposta base de cálculo autuada, eis que excederia a abrangência dos serviços pessoais e sua respectiva remuneração aos cooperados, quer: (i) por incluir valores outros como materiais, equipamentos, medicamentos, diárias hospitalares, etc; (ii) por conter valores que não se refeririam a serviços prestados, constituindo glosas que, na sistemática das operadoras de planos de saúde se equiparariam às vendas canceladas.

E, desta forma, se justificaria, para ela, a realização de diligência para a quantificação da real parcela de serviço de cooperados, sob pena de adotar-se o arbitramento, quantificando-se em 30% sobre o valor das faturas a correta

base de cálculo tributável, em conformidade com o art. 291, I, "a", da IN 03/2005.

• *Da questão da indevida inclusão de materiais, medicamentos, diárias hospitalares, dentre outros:*

Destaca que a contribuição de 15% sobre os valores pagos pelos serviços prestados por cooperados por meio de cooperativas de trabalho, prevista no art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, com redação da Lei n.º 9.876/99, não poderia incidir sobre importância que não representasse a prestação desse serviço.

Informa, no entanto, que foi isso justamente o que teria ocorrido quando o Fiscal utilizou como parâmetro para apuração da base de cálculo apenas as suas contas contábeis e considerou o valor integral de todas as faturas ali contabilizadas, sem se ater para o fato que tais faturas conteriam a cobrança de outras modalidades de custo de eventos de planos de saúde, as quais iriam além do serviço do médico cooperado, tais como materiais, medicamentos, serviços prestados por médicos não cooperados em hospitais credenciados, etc., e isto, não obstante os seus esforços, em resposta ao TIF 05, de quantificar o preço dos serviços dos cooperados, verdadeira base de cálculo da contribuição em questão.

No que tange aos conceitos utilizados pelo sistema Unimed na emissão de faturas, relata que os chamados "ato cooperativo", "ato cooperativo principal", "ato principal" ou "ato 1" seriam expressões utilizadas para identificar os serviços prestados pelos cooperados, ao passo que, "ato cooperativo auxiliar", "ato auxiliar", "ato 2" e "ato não cooperativo", entre outras rubricas existentes, se destinariam a identificar os materiais e serviços outros prestados por hospitais, laboratórios, empresas de remoção de pacientes etc.

Salienta, ainda, a existência de documentos integrantes das faturas, que subsidiariam a verificação da parcela referente aos serviços dos médicos cooperados, quais sejam os chamados "arquivos PTU" (Protocolo de Transações Unimed - sistema de padronização de troca de informações entre Unimeds no Intercâmbio, possuindo diversos modelos conforme o tipo de informação a ser transmitida).

Segundo ela, apesar do imenso volume de PTU's que integrariam as faturas, existiria a possibilidade de se levantar o real valor dos serviços médicos cooperados nas faturas de Unimed's, tarefa da qual teria deliberadamente se eximido o Fiscal.

Ressalta, então, que seria de suma importância a realização de diligência nas suas dependências, a fim de, com base da análise das faturas emitidas por Unimed's e nos documentos complementares que lhes integram (PTU's), aferir qual o valor dos serviços dos cooperados prestados por meio de suas cooperativas singulares, o que desde já requer, em atenção ao princípio da verdade material e às regras que regem o Processo Administrativo Fiscal.

Indica como Assistente Técnica a Sra. Cristina Carlos Brandão, brasileira divorciada, contadora, portadora do CPF 915.674.168-53, CRC - 1 SP 133.272/0-1, com escritório profissional em sua sede, apresentando-se o seguinte quesito a ser respondido pelo perito: "Com base na análise das faturas e documentos complementares que lhes integra (Protocolo de Transações Unimed - PTU) emitidas pelas Unimeds, no ano de 2008, pela prestação de serviços por seus cooperados aos usuários dos planos de saúde da Central Nacional Unimed, qual o preço dos serviços dos cooperados, assim entendido como o valor dos serviços prestados por cooperados acrescido de eventual e proporcional taxa de administração?"

• *Da questão da indevida inclusão de glosas parciais ou totais:*

De acordo com a impugnante, além do Fisco não se ter atido à estrita base de cálculo legal da contribuição, deixando de levantar o valor pago pelo serviço prestado pelos cooperados das Unimeds, também teria cometido outro grave equívoco: o Fisco teria deixado de reduzir os valores das faturas contabilizadas nas contas de "Ato Cooperativo" pelas glosas ocorridas.

Relata que, em alguns casos, teria ocorrido a glosa dos valores cobrados pelas Unimed's, ocasião em que ela teria deixado de pagar o valor total da fatura, por entender que determinadas quantias nela cobradas não condiziriam com a realidade dos atendimentos efetuados, sendo tais valores de glosas demonstrados em planilha anexa, e relacionados com a fatura que conteria o valor glosado, além de contabilizados em contas que também fariam parte da classificação em "Atos Cooperativos", mas que teria efeito redutor das contas em que seriam lançadas as faturas.

Reproduz determinação do Plano de Contas da ANS para Operadoras de Planos de Assistência à Saúde vigente à época dos fatos narrados, contendo o grupo "41 Eventos Indenizáveis Líquidos", com os subgrupos "411 Eventos Indenizáveis / Sinistros Retidos" e "412 (-) Recuperação de Eventos / Sinistros Indenizáveis", devendo haver a contabilização das glosas nesta última conta.

Salienta que tais glosas seriam efetivamente redutoras do valor pago às Unimed's, motivo pelo qual não poderiam, logicamente, compor a base de cálculo da contribuição de 15% sobre serviços tomados de cooperados.

Registra que a planilha anexa demonstraria essa situação, sendo daí extraído o exemplo da glosa de faturas, com contabilização no livro diário.

Faz referência à fatura n.º 126215/08, no valor de R\$ 608.636,43, com glosa no valor de R\$ 2.646,70, e pagamento do valor líquido de R\$ 605.989,73.

Informa que teria trazido, aqui, apenas um caso de glosa que teria deixado de ser considerado, mas que estaria a tratar de um universo de aproximadamente 48.000 faturas, sendo que, conforme a planilha anexa, existiriam R\$ 57.417.058,66

(cinquenta e sete milhões, quatrocentos e dezessete mil, cinquenta e oito reais e sessenta e seis centavos) de glosas ignoradas, o que representaria uma absurda majoração da base tributada.

Também nessa seara, destaca equívoco ainda mais grave, que também teria contribuído na injusta majoração da base autuada: em razão de o Fiscal não ter considerado as glosas para reduzir o valor das faturas, acabou realizando a cobrança de contribuição lançada sobre faturas devolvidas ou totalmente glosadas, ou seja, efetuando a incidência tributária em casos em que não teria havido qualquer pagamento por serviços prestados por cooperados das Unimed's.

Afirma que tal fato seria comprovado pela planilha anexa e pelos seus lançamentos contábeis, onde se verificaria a contabilização da fatura recebida/avisada e a sua respectiva glosa ou devolução no valor total, e traz um exemplo da contabilização de uma fatura nessa situação, qual seja fatura n.º 977768.

E conclui, assim, pela necessidade de exclusão dos valores das glosas totais ou parciais da base de cálculo autuada.

• Da questão da possibilidade de utilizar-se arbitramento para apuração da base supostamente tributável:

Reitera, aqui, que o Fiscal, em sua autuação, teria majorado a base de cálculo da contribuição lançada, deixando de analisar, especificamente, a verdadeira parcela referente aos serviços pessoais prestados por cooperados das Unimed's aos usuários dos Planos de Saúde operados.

Segundo ela, não bastasse a arbitrariedade cometida, em não se analisar a documentação e os esclarecimentos apresentados, após transferir para ela todo o ônus e trabalho da fiscalização, não poderia o Fiscal ter tomado como base de referência apenas as suas contas contábeis, uma vez sendo a base de cálculo legalmente definida para tal contribuição o valor dos serviços pessoais, e não a totalidade indiscriminada dos serviços.

Ressalta que, a despeito da negligência do Fiscal, teria deixado nítida, nos seus esclarecimentos, a correta identificação dos materiais e serviços outros prestados por hospitais, laboratórios etc. sob as diversas rubricas utilizadas nos diversos modelos de faturas, denominadas de "ato cooperativo auxiliar", "ato auxiliar", "ato 2" e "ato não cooperativo".

Afirma que, tendo entendido que os documentos apresentados não seriam idôneos e suficientes para demonstrar a base pretensamente tributável, não poderia a autoridade fiscal simplesmente ignorar as suas tentativas em colaborar com a fiscalização, tendo esta se eximido da análise minuciosa de todos os documentos apresentados necessários à consecução da correta base tributável, ao afirmar que a documentação apresentada era "suficiente para análise e comprovação dentro

do procedimento de auditoria fiscal" e, ainda assim, basear-se somente na classificação contábil para apuração do tributo lançado.

Sustenta que, uma vez que o Fiscal não teria se preocupado em segregar o preço dos serviços dos médicos cooperados, a única solução legalmente admissível seria a apuração do débito mediante o método da aferição indireta/arbitramento, e que, ainda assim, tal técnica apenas poderia ser utilizada após fundada constatação de que a documentação apresentada não refletiria a realidade de forma segura e correta.

Entende que, sem prejuízo da nulidade aduzida em decorrência da não apreciação dos documentos apresentados e da não fundamentação de tal postura, se mostraria aplicável a adoção do arbitramento como sistemática de determinação da correta base de cálculo da suposta contribuição devida, caso ainda se entenda que os valores dos serviços dos cooperados não tenham sido suficientemente demonstrados por toda a explanação e documentação juntada e caso se entenda pela desnecessidade da realização da diligência requerida.

Menciona que o arbitramento ou aferição indireta seria forma excepcional e subsidiária, adotada quando da impossibilidade de apuração da base de cálculo real e estaria previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional e no art. 33, §§ 3º e 6º da Lei n.º 8.212/91.

Repete que o Auditor Fiscal não poderia ter tomado como base tributável os valores brutos das faturas constantes das suas contas contábeis, generalizando tais valores como preço dos serviços dos médicos cooperados, uma vez que tais contas compreenderiam também a contraprestação destinada a hospitais, laboratórios, clínicas, bem como o valor dos materiais indispensáveis para a complementação do atendimento médico.

E, diante do exposto, requer seja adotado o arbitramento, apurando-se em 30% sobre o valor das faturas a correta base de cálculo tributável, em conformidade com o art. 291, I, "a" da IN 03/2005, caso se entenda que existe o dever de recolhimento da contribuição em comento e que a documentação e os esclarecimentos apresentados não se prestariam a demonstrar a base de cálculo pretensamente tributável.

Da multa e dos juros:

- Das competências 01/2008 a 11/2008: alegação de equivocada aplicação da MP n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09 - correta dosimetria das multas de ofício e acessória na retroação benéfica:*

Relata a impugnante que, em relação às competências de janeiro a novembro de 2008, o Fiscal teria reconhecido que, diante das alterações promovidas pela MP n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, no que se refere às multas aplicáveis nos casos relativos a contribuições previdenciárias - Lei 8.212/91, deveria ser obedecido o teor do art. 106, II, "c" do CTN, aplicando-se a penalidade que fosse mais benéfica ao contribuinte.

Menciona que, com base nessa premissa, o Fiscal teria comparado o somatório das multas aplicáveis na antiga redação da Lei 8.212/91 - multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, "a", mais multa por descumprimento de obrigação acessória de 100% prevista no art. 32, § 5º - com a multa aplicável após a alteração da Lei pela MP 449/08 (atual Lei 11.941/09) - multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A, que remete ao art. 44, I da Lei 9.430, e que teria concluído que o somatório das multas previstas antes das alterações penalizaria de forma menos gravosa as infrações supostamente cometidas.

Entende, no entanto, que tal conclusão não se coadunaria com a melhor interpretação da retroação benéfica, neste caso.

Segundo ela, a multa de ofício de 75% não teria substituído as duas anteriormente previstas (arts. 32, § 5º e 35, II da Lei nº 8.212/91), tratando-se de interpretação

extensiva e equivocada das alterações promovidas, tendo em vista que, antes da edição da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, a multa aplicada nos casos de lançamento de ofício de créditos previdenciários, pelo suposto não recolhimento de contribuições, era aquela prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, qual seja, a multa de mora.

Alega que comparar o somatório das multas anteriormente previstas com a multa de ofício de 75%, utilizando o entendimento de que esta penalizaria tanto o descumprimento da obrigação acessória, como o da obrigação principal, seria inegavelmente prejudicial ao contribuinte, tendo em vista que estariam sendo comparadas penalidades de natureza diversa, deturpando o objetivo da retroação benéfica aplicada.

Faz menção a decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e afirma que a comparação feita pelos julgadores, na verificação das penalidades mais benéficas, teria sido feita em separado, de acordo com as naturezas das multas, sendo registrado que, em relação à ausência de recolhimento da contribuição devida (obrigação principal), teria sido aplicada multa de natureza moratória e não multa de ofício, e que, em relação às obrigações acessórias, teria se concluído pela retroação benéfica do art. 32-A, atual redação da Lei 8.212/91, bem como que daí seria extraído o ensinamento de que não haveria razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e acessória antes da MP 449 e depois dela, para verificar a mais vantajosa.

Sustenta, assim, que, para as penalidades relativas ao suposto não recolhimento de contribuições, deveria ser considerada a natureza moratória da multa, sendo que, tratando-se de multa moratória, esta deveria limitar-se a 20%, ante o advento de lei posterior que lhe seria benéfica, mencionando que a multa de mora aplicada com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91 teria tido sua aplicação alterada pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, sendo que o referido artigo remeteria ao art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Para ela, diante disso, deveria ser aplicada a multa de mora em sua redação atual, por se mostrar mais favorável a ela, sob pena de restar malferida a retroatividade benéfica determinada pelo art. 106, II, "c" do CTN.

Informa, ainda, que, no caso de dúvida quanto à cominação legal, o art. 112 do CTN imporia que a legislação fosse interpretada em seu favor.

Já em relação às obrigações acessórias, por sua vez, afirma que se deveria optar pela retroação benéfica do art. 32-A, atual redação da Lei 8.212/91, porque a multa de 100% do valor da contribuição anteriormente prevista no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91 se mostraria mais gravosa.

Afirma que, na redação atual, a multa acessória seria de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas; que a informação da remuneração para cooperativas de trabalho se daria em apenas um campo da GFIP, onde se informaria o valor total pago, sem detalhamento das cooperativas, tratando-se de apenas uma informação omissa por mês, o que totalizaria 12 informações omissas em todo o período autuado; que, considerando-se o limite mínimo de R\$ 500,00, se alcançaria penalidade de R\$ 3.600,00, claramente inferior à presente autuação.

E conclui, no caso, que a atenção ao Princípio da Retroação Benéfica, conduziria (i) à limitação da multa de mora ao montante de 20% previsto na Lei 9.430/96; e (ii)

à limitação da multa acessória ao valor mensal de R\$ 500,00, previsto no art. 32-A da Lei 8.212/91.

- Da competência 12/2008: alegação de caráter confiscatório da multa de ofício de 75%:*

Alega, aqui, a impugnante, que a multa de 75% aplicada para a competência 12/2008 se mostraria confiscatória, não podendo permanecer nos patamares em que se encontra.

Registra que a Constituição Federal de 1988 preveria a impossibilidade de utilização do tributo e seus acessórios (multa) de modo confiscatório.

Menciona que a finalidade da multa seria punir, desestimular o contribuinte a não cumprir a obrigação tributária (principal ou acessória), ou noutro giro, compeli-lo a cumprir, devendo ter caráter pedagógico, nunca indenizatório, não podendo ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como tributo disfarçado.

Para ela, não seria qualquer atraso no pagamento dos tributos ou ausência de sua declaração que deveria legitimar a previsão de multa exacerbada.

Afirma, ainda, que a multa aplicada feriria o princípio da capacidade contributiva, eis que o acréscimo pretendido iria muito além da simples tentativa de coibir infrações tributárias, impondo, na verdade, majoração de tributo para além da

capacidade econômica adquirida pela empresa, além de majorar a própria alíquota, de forma dissimulada e indireta.

E conclui então, que a multa aplicada deveria ser cancelada, vez que possuiria nítido caráter confiscatório ou, caso assim não se entendesse, que houvesse a sua redução para patamares aceitáveis, que não caracterizassem o confisco.

- *Das competências 01/2008 a 11/2008: alegação de subsidiária ofensa aos princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva e não confisco ante a majoração temporal da multa de mora, art. 35, II, redação anterior da Lei nº 8.212/91:*

Sustenta, aqui, a autuada, que caso se entenda pela aplicação da multa de mora na redação anterior do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, aquela deveria ser mantida no patamar de 24%, eis que a sua majoração temporal ofenderia os princípios da Proporcionalidade, Capacidade Contributiva e Não Confisco.

Informa que a antiga redação do art. 35, II da Lei nº 8.212/91 previa a majoração do percentual da multa a ser aplicado sobre o principal, à medida que fosse aumentando o intervalo entre o recebimento da autuação e o pagamento.

Defende a natureza confiscatória desses percentuais, eis que se iniciariam em 24% (vinte e quatro por cento), alíquota já superior ao limite da redação atual (20% - vinte por cento), alcançariam 50% (cinquenta por cento) sobre o suposto débito, no caso de defesa administrativa, podendo chegar ao absurdo de 100% (cem por cento) após o ajuizamento da execução fiscal, e faz menção ao princípio do não confisco em relação à aplicação das multas.

Reafirma, então, a necessidade de se aplicar a legislação atual para o estabelecimento da multa de mora, limitando-a a 20%, alegando, subsidiariamente, na hipótese de manter-se a eleição da legislação anterior, que a multa moratória deveria limitar-se ao seu percentual mínimo, qual seja o de 24%, afastando-se sua majoração temporal, sob pena da inobservância dos Princípios do Não Confisco, Capacidade Contributiva e Proporcionalidade.

E, em novo raciocínio subsidiário, caso mantida a possibilidade de sua majoração temporal, entende que se faz necessária a avaliação, a cada alteração percentual da multa de mora previdenciária, da retroatividade benéfica das legislações supervenientes, ante a possibilidade de conduzir-se à aplicação da alíquota de 75%, própria da atual multa de ofício, caso a somatória das multas de mora e acessória, nos termos da lógica comparativa fiscal expressa na presente autuação ultrapassem a multa atualmente prevista na Lei 9.430/96.

- *Da alegação de impossibilidade de exigência de juros sobre a multa de ofício:*

Afirma, aqui, a impugnante, que a Lei n.º 9.065/95 teria exigido a incidência da SELIC sobre tributos de competência da Secretaria da Receita Federal, sendo que o legislador teria se referido à exação em si e não aos seus consectários legais.

Segundo ela, os tributos não se confundiriam com as penalidades dele decorrentes, citando o artigo 3º do CTN.

Informa, por outro lado, que a Lei n.º 9.430/96 somente autorizaria a exigência da SELIC sobre (i) multa de mora e (ii) multa de ofício, na hipótese de tratar de auto de infração sem tributo, silenciando-se acerca da incidência sobre a multa de ofício em auto de infração com tributo.

Relata que, no caso em debate, se trataria de auto de infração que teria por referência as contribuições supostamente devidas, fazendo incidir sobre o principal, multa de ofício e juros de mora.

Sustenta a impossibilidade de fazer incidir a SELIC sobre a multa de ofício exigida, o que não se permitiria seja no auto de infração, seja após a sua lavratura com o vencimento do DARF emitido.

Para ela, a legislação seria explícita com relação à incidência sobre a multa de ofício exclusivamente nas hipóteses em que se tratasse de auto de infração que não tivesse por objeto a exigência de tributo.

Faz referência, então, a decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Poder Judiciário.

E, neste contexto, requer o impedimento da incidência da SELIC sobre a multa de ofício, seja ela proporcional ou isolada, eis que ambas se encontrariam acompanhadas do suposto tributo devido, pedido este que não perderia o seu objeto em face do auto de infração não consubstanciar tal exigência, tendo em vista a potencialidade da exigência pela Receita Federal uma vez vencida a data de recolhimento originalmente estipulada em 04/03/2013 (prazo para protocolo da impugnação).

Do pedido:

Requer, aqui, a autuada, o provimento da sua impugnação, com o reconhecimento da improcedência dos Autos de Infração DEBCAD n.º 37.253.756-1 e 37.253.757-0, eis que:

- (i) viciado de nulidade o procedimento fiscalizatório ante (i.1) a ilegitimidade das Autoridades Fiscalizadoras em decorrência da ausência de intimação das alterações procedidas no Mandado de Procedimento Fiscal e pelo excesso de prazo das prorrogações ocorridas; (i.2) a ofensa aos Princípios da Razoabilidade, Eficiência e Praticidade em razão da exigüidade dos prazos concedidos e irrazoabilidade dos documentos solicitados, em injustificável oneração dos seus custos de conformidade; e (i.3) ao não atendimento à formalidade essencial dos atos administrativos, com recusas e intimações verbais;

- (ii) viciados de nulidade os Autos de Infração ante (ii.1) a sua deficiente fundamentação; e (ii.2) a omissão de documentos na formação do processo administrativo;
- (iii) decaído o direito da Fazenda Pública de lançar o crédito fiscal referente às faturas emitidas antes de 31/01/2008, eis que passados 5 (cinco) anos entre a data da ocorrência do pretense fato gerador da contribuição e a notificação do lançamento, tal qual preveria o artigo 150, § 4º do CTN, destacando-se a existência de recolhimento tempestivo em relação aos serviços verdadeiramente prestados por cooperados a ela;
- (iv) não é contribuinte da contribuição lançada, não tomando serviços dos cooperados das cooperativas singulares, mas apenas os intermediando, quer (iv.1) por sua condição de Cooperativa Central/de Segundo Grau, sem cooperados pessoas físicas, otimizadora das contratações de planos de saúde pelos verdadeiros tomadores de serviços dos cooperados de suas cooperativas singulares, nos termos em que reconhecido pelos normativos previdenciários; (iv.2) por sua condição de operadora de planos de saúde, nos termos em que consolidado pela jurisprudência; e (iv.3) por sua condição de cooperativa cessionária nas operações em "Intercâmbio entre Unimeds", nos termos em que reconhecido pelos normativos previdenciários e por Solução de Consulta específica;
- (v) fundamentados os Autos de Infração em premissas equivocadas, sendo que (v.i) administração de planos de saúde desempenhada pela Central Nacional Unimed tem natureza de intermediação; (v.ii) a comercialização de planos de saúde na modalidade de pré-pagamento não os transformaria em "produto financeiro"; concluindo-se assim que ela não toma diretamente serviços dos cooperados das Cooperativas do Sistema Unimed;
- (vi) intributável o ato cooperativo perfeito;
- (vii) a pretensa cobrança resulta em bitributação, eis que o mesmo fato gerador (prestação de serviços pelos cooperados) já teria repercutido na tributação dos verdadeiros tomadores dos serviços, contratantes dos planos de saúde, quer em pré-pagamento, quer em custo operacional;
- (viii) viciada a exigência da contribuição previdenciária com base nas deficiências da Lei 9.876/99, consistentes na (viii.1) inobservância dos requisitos do exercício da competência residual na instituição de nova contribuição previdenciária; e (viii.2) ofensa ao Princípio da Isonomia e à Determinação Constitucional de Estímulo ao Cooperativismo.

Subsidiariamente, vencidos os pedidos anteriores, requer-se:

- (ix) a redução da base de cálculo considerada no Auto de Infração 37.253.756-1, por exceder a abrangência dos serviços pessoais e sua respectiva remuneração aos cooperados, quer

(ix.1) por incluir valores outros como materiais, equipamentos, medicamentos, diárias hospitalares, etc, quer (ix.2) por conter valores que não se refeririam a serviços prestados, constituindo glosas que, na sistemática das operadoras de planos de saúde se equiparariam às vendas canceladas.

Requer, ainda, desde já, a autuada:

- *(xi) a realização de diligência para a quantificação da real parcela de serviço de cooperados, indicando-se como Assistente Técnica a Sra. Cristina Carlos Brandão, brasileira divorciada, contadora, portadora do CPF 915.674.168-53, CRC - 1 SP 133.272/0-1, com escritório profissional na sua sede, apresentando-se o seguinte quesito a ser respondido pelo perito: "1. Com base na análise das faturas e documentos complementares que lhes integra (Protocolo de Transações Unimed - PTU) emitidas pelas Unimeds, no ano de 2008, pela prestação de serviços por seus cooperados aos usuários dos planos de saúde da Central Nacional Unimed, qual o preço dos serviços dos cooperados, assim entendido como o valor dos serviços prestados por cooperados acrescido de eventual e proporcional taxa de administração?"*

Caso se entenda pela desnecessidade de diligência e que toda a documentação e esclarecimentos apresentados não se prestem a quantificar os serviços dos cooperados, requer:

- *(xii) a adoção do arbitramento, quantificando-se em 30% sobre o valor das faturas a correta base de cálculo tributável, em conformidade com o art. 291, I, "a" da IN 03/2005.*

Em relação às multas e juros, caso ultrapassados os pedidos anteriores que conduziriam à total improcedência da exigência, requer:

- *(xiii) em relação às competências janeiro a novembro de 2008, seja reconhecido ofendido o Princípio da Retroação Benéfica, devendo (xiii.1) a multa de mora prevista no Auto de Infração 37.253.756-1 limitar-se ao montante de 20% previsto na Lei 9.430/96 e (xiii.2) a multa acessória prevista no Auto de Infração 37.253.757-0 limitar-se ao montante mensal de R\$ 500,00, em obediência ao art. 32 A da Lei 8.212/91;*
- *caso não reconhecida tal retroação de penalidades, (xiv) a limitação da multa de mora ao montante de 24% previsto pela Lei 8.212/91, afastando-se sua majoração temporal;*
- *não se admitindo tal limitação, (xv) a avaliação das penalidades aplicáveis a cada momento processual definido na redação anterior da Lei 8.212/91, limitando-se globalmente as multas acessória e de mora ao montante de 75% previsto na Lei 9.430/96, sempre que, em razão da majoração temporal da multa de mora aplicada, a somatória da multa moratória e acessória ultrapasse o montante de 75%.*

Por fim, e em paralelo, requer o afastamento da incidência da SELIC sobre a multa de ofício, tendo em vista a ausência de

previsão legal, limitando-se a legislação a exigí-la sobre o tributo e sobre a multa de ofício nas hipóteses de auto de infração sem tributo.

DA DILIGÊNCIA FISCAL

Considerando a necessidade de alguns esclarecimentos, os autos foram baixados em diligência à fiscalização, conforme despacho de fls. 3.889 a 3.896.

Como resultado da diligência, houve a emissão de Informação Fiscal, de fls. 3.902 a 3.904, na qual se relata:

- que os documentos juntados pelo sujeito passivo na defesa (fls. 1.181 a 3.885) já foram apresentados à fiscalização, durante o procedimento fiscal desenvolvido em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal de nº 0819000-2011-02233-6, iniciado em 18/07/2011 e encerrado em 31/01/2013, já tendo sido devidamente apreciados pela fiscalização e considerados nos levantamentos efetuados;*
- que a reapresentação destes documentos, e sua reapreciação pela fiscalização em nada alteraram o entendimento quanto à natureza da obrigação tributária, nem tampouco quanto à base de cálculo considerada pelo lançamento de ofício;*
- que, como exposto no Termo de Verificação Fiscal, os custos com os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho estão registrados em duas contas de mesmo nome "atos cooperativos", e somam cerca de R\$ 673 milhões, sendo que não foram apresentadas notas fiscais desses lançamentos, somente faturas, e que, nessas faturas, não constam materiais descritos;*
- que a alegação de haver materiais incluídos nos serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho não procede, pois não foram comprovados pelo sujeito passivo - foram anexadas, como documentação comprobatória, no processo administrativo, pela fiscalização, uma amostra das faturas apresentadas, fls. 1.017 a 1.041, e, nestas, se verifica a ausência de materiais;*
- que não foram apresentadas, na defesa, notas fiscais dos serviços prestados; e, nem faturas contendo materiais descritos;*
- que, pelo princípio contábil da utilização de títulos próprios, despesas de natureza diversas não devem ser registradas conjuntamente em contas genéricas de despesas;*
- que os valores objeto de lançamento de ofício estão contabilizados em contas que registram serviços prestados por cooperados, através de cooperativas de trabalho, sendo este tipo de despesa base de cálculo das contribuições previdenciárias, e, assim, por este princípio, se presume que todos os valores ali registrados são base das contribuições previdenciárias;*

- *que valores referentes a materiais, que não são base de cálculo dessas contribuições, não deveriam ser registrados nestas contas, pois têm natureza distinta, e que, se, porventura, assim o foram, como alegado pelo sujeito passivo, cabe a quem alega, sua comprovação, sendo que, no caso, não foi apresentada documentação que comprovasse tal alegação, nem na fiscalização, nem na defesa;*
- *que a alegação de haver valores glosados na base de cálculo considerada pela fiscalização também não procede, pois os valores considerados no lançamento são os valores líquidos das referidas contas;*
- *que a conta 411.111.101 registrou um total de despesas de R\$ 525.007.306,60 e um total de estorno de R\$ 32.199.904,26, e a conta 411.112.101 registrou um total de despesas de R\$ 325.223.572,45 e um total de estorno de R\$ 144.241.064,05, resultando nos valores líquidos considerados como base de cálculo pela fiscalização, em 2008, quais sejam, R\$ 492.807.402,34 e 180.982.508,40, respectivamente;*
- *que, como documentação comprobatória, foram anexados ao processo, pela fiscalização, os lançamentos contábeis das referidas contas (411.111.101 e 411.112.101), conforme são apresentados no Livro Razão, fls. 422 a 1.016, onde se pode verificar todos os lançamentos a crédito e a débito nestas contas;*
- *que estes mesmos valores tributados pelo fisco foram considerados, pelo próprio sujeito passivo, na apuração do resultado do exercício, e compuseram o valor dos custos dos serviços vendidos, informado na DIPJ, na linha 39 "outros custos" da ficha 4A "custo dos bens e serviços vendidos";*
- *que não há qualquer alteração a ser realizada nos valores constituídos de ofício durante o procedimento fiscal, mesmo após a apresentação da impugnação e dos elementos juntados pelo sujeito passivo.*

DA COMUNICAÇÃO DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA FISCAL AO CONTRIBUINTE E DA ABERTURA DE PRAZO PARA SUA MANIFESTAÇÃO

O resultado da diligência fiscal foi, então, comunicado à empresa, em 13/11/2013, e foi aberto o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, para a sua manifestação, conforme fls. 3.904 a 3.905.

DA MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

O contribuinte apresentou, em 13/12/2013, a manifestação de fls. 3.942 a 3.966, em face da ciência da Informação Fiscal, pugnando por sua tempestividade, fazendo um breve relato dos fatos e deduzindo as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Informa, aqui, a empresa, a lavratura, em 29/01/2013, dos Autos de Infração n.º 37.253.756-1 e 37.253.757-0, em razão, respectivamente, do pretenso inadimplemento de contribuição

previdenciária incidente sobre serviços supostamente prestados a ela por cooperados, por meio de cooperativas de trabalho, e do conseqüente suposto preenchimento incorreto das GFIP's enviadas entre janeiro e novembro de 2008.

Observa que se tratariam, em verdade, de serviços prestados aos usuários dos planos de saúde, por ela intermediados.

Explica que, contra as autuações, teria sido apresentada impugnação, acompanhada de documentação, em que teriam sido descritos, além dos fundamentos jurídicos para a impossibilidade de incidência da contribuição em questão, vícios/irregularidades aferíveis na fiscalização, como a decisão de ignorar e não juntar aos autos grande parte da extensa documentação e dos esclarecimentos prestados ao longo do procedimento de fiscalização, bem como a ausência de fundamentação para o Auto de Infração.

Segundo ela, teria sido cometida, no caso, injustiça fiscal, que, além de eivar as autuações de nulidade, comprometeria a visualização jurídica da questão, não sendo contribuinte da contribuição autuada, por ser mera intermediária e não tomadora dos serviços das cooperativas.

Afirma, ainda, que, não se reconhecendo a nulidade, as arbitrariedades prejudicariam sobremaneira uma autuação correta e coerente com a real base de cálculo do tributo, ao prevalecer o entendimento pela incidência da contribuição.

Menciona, em seguida, que, em 25/07/2013, a relatora designada para o caso teria percebido a necessidade de realização de diligência, considerando-se os documentos e alegações apresentados por ela, com a realização de verificações "in loco", caso necessário, em face da extensão dos documentos que integrariam as faturas, e transcreve parte do despacho proferido.

Alega, no entanto, que, a manifestação do Fiscal, mais uma vez, teria sido superficial e baseada em fundamentos rasos, e que nenhum dos argumentos da impugnação, documentos apresentados por ela e fundamentos do despacho da Delegacia de Julgamento teria sido sequer considerado ou contraposto pelo Fiscal.

Destaca a manutenção dos vícios contidos na presente autuação, desde o início da ação fiscal até a manifestação fiscal.

Da informação fiscal: alegação de ausência de análise dos argumentos e documentos, não realização de diligência, e descumprimento de determinação da delegacia:

Informa, aqui, o contribuinte, que esta Delegacia de Julgamento teria percebido a ausência de fundamentação e de verificação da realidade material atinente aos supostos fatos geradores que serviram de base para a autuação, bem como a complexidade documental típica da operadora de plano de saúde,

determinando que o Fiscal responsável reanalisasse a questão à luz das alegações apresentadas por ela, da documentação acostada na impugnação e, até mesmo, efetuando diligência nas suas dependências, ante a constatação de que a documentação existente nos autos não seria suficiente para averiguação da verdade material.

Ressalta que o trabalho fiscal inicialmente realizado teria sido tão raso que a Relatora do caso, chancelada pela Presidente da 12a Turma de Julgamento, teria sentido a necessidade de determinar que os trabalhos fiscais fossem refeitos, para que a Turma pudesse ter elementos concretos para julgar sua impugnação, enxergando com clareza os fundamentos jurídicos apresentados, os quais deveriam ser analisados em conjunto com uma realidade completa e claramente narrada.

Afirma que, ao longo do despacho proferido no dia 25/07/2013, teriam sido citados trechos da impugnação apresentada, destacando os pontos que teriam soado mais importantes e que deveriam ser observados pelo Fiscal autuante, no cumprimento da determinação desta Delegacia.

Transcreve, então, trechos do referido despacho, os quais remeteriam a trechos do Termo de Verificação Fiscal e da Impugnação, e que, segundo ela, demonstrariam que todas as alegações e documentos haviam sido ignorados pelo Fiscal. E alega que absolutamente nada do que teria sido determinado por esta Turma teria sido cumprido pelo Fiscal autuante.

Defende que, com a simples leitura dos trechos da Impugnação citados por esta Turma em seu despacho, e da Informação fiscal, seria possível constatar que nada do que teria restado determinado foi considerado pelo Fiscal, que se limitou a reiterar os termos por ele utilizados no Termo de Verificação Fiscal.

• Da alegação de ausência de análise dos documentos juntados em fiscalização e impugnação:

Menciona, aqui, que o autuante teria alegado que os documentos juntados pelo sujeito passivo na defesa (fls. 1.181 a 3.885) já teriam sido apresentados à fiscalização durante o procedimento fiscal desenvolvido.

Sustenta, contudo, que tal alegação não corresponderia ao ocorrido e apenas corroboraria que o Fiscal não só teria ignorado a documentação apresentada em procedimento de fiscalização, como ignorado também aquela juntada em impugnação.

Segundo ela, bastaria uma simples comparação objetiva dos documentos, sem adentrar ainda no conteúdo deles, para chegar-se a esta constatação.

Apresenta, então, uma lista de documentos que teriam sido apresentados com a impugnação, e uma lista de petições e documentos que teriam sido apresentados no procedimento de fiscalização e sequer considerados pelo Fiscal, tanto que grande parte nem teria sido juntada aos autos.

Relata que, ao longo da fiscalização, teriam sido apresentadas as faturas de cooperativas associadas que a fiscalização entendeu que lhe prestaram serviços, juntamente com planilhas demonstrativas dos honorários, materiais e medicamentos nelas contidos, o que teria se dado de forma gradual tendo em vista o volume de faturas a serem levantadas e analisadas da forma solicitada pela Fiscalização no TIF 05.

Alega que os únicos documentos que teriam sido apresentados em fiscalização e reapresentados na impugnação seriam o Estatuto Social e alterações, o Manual do Intercâmbio e a Solução de Consulta Fiscal, e que o restante se referiria a documentos que, ou se apresentaram em fiscalização, ou se apresentaram em impugnação.

E afirma que nenhum deles teria sido considerado pelo fiscal, que teria se atido apenas à classificação contábil dos valores registrados a título de custos dos planos de saúde comercializados por ela.

Para ela, assim, a afirmação fiscal de que "estes documentos já foram devidamente apreciados pela fiscalização e considerados nos levantamentos efetuados" não procederia, havendo a arbitrariedade na lavratura da autuação.

E registra que, para que não haja dívidas de que tais documentos e petições teriam sido apresentados ao longo da fiscalização, teriam sido juntados, nesta oportunidade, os comprovantes de protocolo de cada uma das petições, as quais, juntamente com os respectivos documentos, esperava que fossem apreciadas na diligência determinada, que teria oportunizado ao fiscal a apuração completa da realidade material envolvida nos fatos autuados e o saneamento da nulidade evidenciada nos Autos de Infração.

Destaca que os documentos que acompanharam as petições em comento seriam de extenso volume, sendo desnecessário apresentá-los novamente, eis que teriam sido devidamente protocolados em fase de fiscalização e, embora não tenham sido integralmente juntados aos autos pelo Fiscal, este deve possuí-los, ao menos, em arquivos extraprocessos, e, se não os possui, se estaria diante de grave situação: descarte ou extravio de documentos oficialmente apresentados pelo contribuinte no processo de fiscalização.

Menciona o Fiscal possuiria, ainda, a opção (mais do que isso, a ordem desta Delegacia) de diligenciar nas suas dependências, ao verificar que não possuiria documentos suficientes para analisar todas as alegações trazidas em impugnação e em face da complexidade da composição das cobranças por operadoras de planos de saúde, envolvendo inúmeros procedimentos, prestados por distintos profissionais a diversos usuários, com componentes distintos dos serviços de médicos cooperados (despesas hospitalares, exames, etc), cuja extensa documentação comprobatória integraria a fatura.

E registra que isso não teria sido feito, como se perceberia dos autos, tendo o Fiscal simplesmente recebido a determinação desta Turma e elaborado diminuta informação fiscal, composta por única página, quando o próprio volume dos autos, complexidade das alegações e vastidão dos documentos exigiria, no mínimo, um olhar acurado sobre a situação.

Afirma, ainda, que, conforme se perceberia da enumeração dos documentos apresentados em fiscalização, e da leitura da impugnação, teria evidenciado elementos extremamente detalhados e completos, resultado de um exaustivo trabalho, que teria aliado tecnologia e análise de faturas em conjunto com arquivos complementares destas, os quais teriam permitido que fosse apurada a única base de cálculo possível para a suposta incidência da contribuição previdenciária de 15% sobre serviços de cooperados prestados por meio de cooperativa de trabalho, qual seja, o preço desses serviços (isso na hipótese de não se reconhecer a impossibilidade de lhe cobrar este tributo).

Informa que teriam sido cuidadosamente separados, com base em arquivos complementares apresentados pelas Unimed (PTU), os valores dos honorários de médicos cooperados com a respectiva taxa de administração (preço do serviço, base de cálculo) dos valores de materiais e medicamentos, que não fazem parte do preço dos serviços, e que nada disso teria sido considerado pelo Fiscal, que teria preferido se ater à descrição resumida das suas contas contábeis e da DIPJ, sem compreender a formação e origem desses dados.

Nota que isso não teria sido sanado na oportunidade dada pela Delegacia de Julgamento, tendo o Fiscal optado por tecer argumentos infundados e aleatórios, como a afirmação de que os documentos da impugnação já teriam sido apresentados antes, e reiterar os fundamentos de seu Termo de Verificação Fiscal, de que os custos com os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho estariam registrados em duas contas contábeis de mesmo nome "atos cooperativos".

Para ela, teria restado claro, não só com esclarecimentos prestados em impugnação, como com aqueles prestados nas petições de atendimento ao TIF 5, sistematicamente ignoradas pela Fiscalização, que os valores contabilizados nas contas denominadas "atos cooperativos", representariam parte dos custos declarados na linha 39, da Ficha 4A, da DIPJ e que ali estariam contabilizados os valores totais repassados às Unimeds em intercâmbio (instituto que não remuneraria apenas o serviço de seus cooperados, mas também gastos hospitalares, materiais, etc), não contendo somente aqueles que representariam honorários e respectiva taxa de administração.

Transcreve, em seguida, trechos das petições apresentadas em atendimento ao TIF 5 e da impugnação.

E conclui que a diligência determinada por esta Delegacia, com apreciação dos documentos juntados e suas alegações não teria sido realizada, não tendo sido cumprida a

determinação desta Turma julgadora, sendo que as mesmas irregularidades contidas na autuação teriam sido confirmadas na Informação Fiscal em questão.

- *Da alegação de comprovação da base de cálculo das contribuições - existência de materiais e medicamentos inadequação na compreensão contábil do Fiscal:*

Relata, aqui, que o Fiscal também teria alegado que os materiais incluídos nos serviços prestados por cooperados não teriam sido comprovados por ela, insistindo que, nas faturas apresentadas, se verificaria a ausência da demonstração destes materiais; e, ainda, que não teriam sido apresentadas notas fiscais dos serviços prestados, nem mesmo na defesa.

Afirma que, de fato, tais notas não teriam sido apresentadas em defesa, sendo que as faturas representativas das atividades intermediadas teriam sido apresentadas, em fiscalização, juntamente com planilhas descritivas dessas faturas, as quais sequer teriam sido juntadas aos autos, quanto mais analisadas e consideradas.

Quanto à alegação de que as faturas não continham materiais descritos, esclarece que as faturas emitidas pelas cooperativas associadas seguiriam padrões de nomenclaturas estabelecidos e utilizados pelo Sistema Unimed para a identificação do conteúdo ali cobrado, e que a complexidade e variedade de procedimentos de atenção à saúde típicos da operação de planos de saúde faria com que as faturas fossem integradas pelos seus arquivos complementares, chamados PTU.

Informa que o Fiscal teria tentado justificar a razão de ter considerado apenas o número fechado contido nas contas contábeis "ato cooperativo" como base de cálculo da contribuição, na existência de um princípio contábil que determinaria que despesas de natureza diversa não poderiam ser contabilizadas nas mesmas contas, e transcreve trecho da manifestação fiscal, em que constaria afirmação no sentido de que valores referentes a materiais não deveriam ter sido registrados nestas contas, e de que não teria sido apresentada documentação que comprovasse a alegação do sujeito passivo de que haveria valores de materiais incluídos na base de cálculo.

Segundo a autuada, no entanto, a simples observação dos autos, leitura das petições apresentadas e da impugnação faria cair por terra a alegação de que não teria apresentado documentação para comprovar suas alegações.

Quanto às alegações acerca da forma de lançamento contábil, que teria sido descumprida por ela, por sua vez, menciona as explicações dadas em impugnação, sobre as normas de contabilização determinadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar, às quais se subordinaria e que seriam aplicáveis também em relação às despesas (no que se refere à classificação jurídica dos itens contabilizados).

Afirma que não poderia a fiscalização ignorar as explicações dadas, a documentação juntada antes e depois da autuação e os esclarecimentos apresentados, no sentido de que seriam lançados nas contas contábeis em questão todos os eventos indenizáveis relativos aos custos de planos de saúde, conforme determinação do plano de contas da ANS.

Sustenta que não seria possível separar em sua contabilidade, portanto, a identificação dos serviços de cooperados e dos materiais e medicamentos contidos nas faturas,

pois a ANS exigiria a contabilização, na mesma conta, de todos os custos tidos com cooperativas em planos de saúde.

Acrescenta que, como cooperativa de segundo grau intermediária dos serviços de suas cooperadas singulares, direcionaria a estas, não apenas valores recebidos dos contratantes de planos de saúde pelos serviços prestados pelos médicos cooperados destas, mas também pelos materiais e equipamentos necessários aos atendimentos médicos, envolvendo, muitas vezes, inclusive, gastos hospitalares, e que a concentração destes valores em conta contábil genérica não lhes alteraria a natureza.

Por fim, menciona que a última alegação fiscal contida na informação contraposta seria a de que as glosas nas faturas das Unimeds teriam sido devidamente consideradas porque a fiscalização teria autuado apenas os valores líquidos das contas contábeis utilizadas como base de cálculo.

Relata, no entanto que, em impugnação, teria esclarecido que as glosas de faturas das Unimeds seriam lançadas em outra conta contábil redutora das contas 411, que o Fiscal considerou para lançar a contribuição, de modo que o valor líquido destas contas 411 ainda seria reduzido pelo valor de suas contas redutoras e não poderia ser considerado isoladamente.

E afirma que a manifestação fiscal teria sido aleatória, descumprindo a determinação de realização de diligência desta Delegacia e optando por manter a autuação fiscal sobre base inexistente e muito acima daquela legalmente permitida.

• Da questão referente aos pontos do despacho de diligência sobre os quais o Fiscal não teria se pronunciado:

Relata, aqui, que, no despacho de determinação de diligência, teriam sido citados trechos da Impugnação apresentada sobre os quais o fiscal deveria expressamente se pronunciar, e que parte desses trechos até tiveram seus temas verificados, ainda que de forma inconsistente e infundada, mas que outros pontos da impugnação citados pelo despacho em questão não mereceram da informação fiscal nem mesmo uma breve menção.

Informa que, além da questão relativa à majoração indevida da base de cálculo, a desconsideração de documentos e informações apresentados e das glosas das faturas ignoradas pela fiscalização, também teriam sido levantadas as argüições de decadência parcial dos períodos lançados e o seu pedido subsidiário de obter a base de cálculo tributável por meio do

arbitramento, caso nenhum dos documentos apresentados fosse entendido como suficiente para demonstrar essa base, transcrevendo trechos do despacho de diligência.

Menciona que, no ponto relativo à decadência, não só teria argüido a impossibilidade de lançar os valores relativos a notas fiscais emitidas em 2007, eis que compunham fatos geradores anteriores a 5 anos do lançamento, como teria apresentado planilha detalhada e descritiva de tais faturas, bem como as folhas do livro diário respectivas em que tais faturas teriam sido contabilizadas, havendo demonstração documental da argüição de decadência, sendo que o Fiscal não mencionou seu entendimento sobre isso, deixando de esclarecer se teria apreciado os documentos e informações apresentadas.

Afirma, por outro lado, que a fiscalização não teria emitido, também, nenhum comentário sobre o seu pedido subsidiário, no sentido de se apurar a base de cálculo para a contribuição lançada, por meio do arbitramento, utilizando-se a base presumida no art. 291, I, "a" da IN/03/2005, vigente na época dos fatos, na hipótese de os elementos probatórios apresentados serem insuficientes para a quantificação da base.

Segundo ela, se o Fiscal entendesse que os materiais, equipamentos, exames, custos hospitalares, etc, não tivessem sido comprovados pelo sujeito passivo, sendo impossível, no seu entender, identificar os serviços dos cooperados das suas associadas, não poderia simplesmente presumir que a totalidade dos serviços contabilizados e contidos nas faturas seria composta apenas de serviços pessoais de cooperados, quando a própria Receita Federal presumiria, em relação aos pagamentos antecipados de plano de saúde com abrangência hospitalar, que apenas 30% do valor da nota/fatura se referiria a serviços pessoais.

Alega que isso seria impossível de acontecer, como se presumiria de qualquer fatura de prestação de serviços médicos, pois ali sempre teria algum material ou medicamento utilizado nos atendimentos, não somente os honorários do médico que teria realizado o serviço, e que o arbitramento, portanto, seria uma saída minimamente razoável, diante da manutenção do entendimento fiscal de que seria inviável a identificação dos preços dos serviços médicos cooperados.

Das conclusões:

De acordo com o contribuinte, diante do exposto, teria ficado claro que a determinação contida no despacho não teria sido cumprida pelo Fiscal, restando eivadas de nulidade insanável as autuações, já que, nem mesmo em diligência, os vícios contidos na fiscalização teriam sido sanados. E, por esta razão e por todos os fundamentos de nulidade argüidos em impugnação, requer o cancelamento dos Autos de Infração DEBCAD's n.º 37.253.756-1 e 37.253.757-0.

E, caso assim não se entenda, reitera todos os pedidos contidos na impugnação apresentada, destacando, inclusive, a necessidade de realização de nova diligência para a apuração da real base de cálculo, na remota hipótese de o lançamento prevalecer.

Assim, reitera todos os pleitos de mérito contidos na impugnação, caso não se reconheça a patente nulidade dos autos de infração, para que sejam então reconhecidos como improcedentes, eis que:

- *(i) decaído o direito da Fazenda Pública de lançar o crédito fiscal referente às faturas emitidas antes de 31/01/2008, eis que passados 5 (cinco) anos entre a data da ocorrência do pretense fato gerador da contribuição e a notificação do lançamento, tal qual preveria o artigo 150, § 4º do CTN, destacando-se a existência de recolhimento tempestivo em relação aos serviços verdadeiramente prestados por cooperados a ela;*

- *(ii) não é contribuinte da contribuição lançada, não tomando serviços dos cooperados das cooperativas singulares, mas apenas os intermediando, quer (ii.1) por sua condição de Cooperativa Central/de Segundo Grau, sem cooperados pessoas físicas, otimizadora das contratações de planos de saúde pelos verdadeiros tomadores de serviços dos cooperados de suas cooperativas singulares, nos termos em que reconhecido pelos normativos*

previdenciários (inclusive a Solução de Consulta Fiscal efetuada por ela); (ii.2) por sua condição de operadora de planos de saúde, nos termos em que consolidado pela jurisprudência; e (ii.3) por sua condição de cooperativa cessionária nas operações em "Intercâmbio entre Unimeds", nos termos em que reconhecido pelos normativos previdenciários e por Solução de Consulta específica;

- *(iii) fundamentados os Autos de Infração em premissas equivocadas, sendo que (iii.i) administração de planos de saúde desempenhada pela Central Nacional Unimed tem natureza de intermediação; (iii.ii) a comercialização de planos de saúde na modalidade de pré-pagamento não os transformaria em "produto financeiro"; concluindo-se assim que ela não toma diretamente serviços dos cooperados das Cooperativas do Sistema Unimed;*

- *(iv) intributável o ato cooperativo perfeito;*

- *(v) a pretensa cobrança resulta em bitributação, eis que o mesmo fato gerador (prestação de serviços pelos cooperados) já teria repercutido na tributação dos verdadeiros tomadores dos serviços, contratantes dos planos de saúde, quer em pré-pagamento, quer em custo operacional;*

- *(vi) viciada a exigência da contribuição previdenciária com base nas deficiências da Lei 9.876/99, consistentes na (vi.1) inobservância dos requisitos do exercício da competência residual na instituição de nova contribuição previdenciária; e*

(vi.2) ofensa ao Princípio da Isonomia e à Determinação Constitucional de Estímulo ao Cooperativismo.

Subsidiariamente, vencidos os pedidos anteriores, requer-se:

- *(vii) a redução da base de cálculo considerada no Auto de Infração 37.253.756-1, por exceder a abrangência dos serviços pessoais e sua respectiva remuneração aos cooperados, quer (vii.1) por incluir valores outros como materiais, equipamentos, medicamentos, diárias hospitalares, etc, quer (vii.2) por conter valores que não se refeririam a serviços prestados, constituindo glosas que, na sistemática das operadoras de planos de saúde se equiparariam às vendas canceladas.*

Requer, ainda, desde já, a autuada:

- *(viii) a realização de diligência para a quantificação da real parcela de serviço de cooperados, indicando-se como Assistente Técnica a Sra. Cristina Carlos Brandão, brasileira divorciada, contadora, portadora do CPF 915.674.168-53, CRC - 1 SP 133.272/0-1, com escritório profissional na sua sede, apresentando-se o seguinte quesito a ser respondido pelo perito: "1. Com base na análise das faturas e documentos complementares que lhes integra (Protocolo*

de Transações Unimed - PTU) emitidas pelas Unimeds, no ano de 2008, pela prestação de serviços por seus cooperados aos usuários dos planos de saúde da Central Nacional Unimed, qual o preço dos serviços dos cooperados, assim entendido como o valor dos serviços prestados por cooperados acrescido de eventual e proporcional taxa de administração?"

Caso se entenda pela desnecessidade de diligência e que toda a documentação e esclarecimentos apresentados não se prestem a quantificar os serviços dos cooperados, requer:

- *(ix) a adoção do arbitramento, quantificando-se em 30% sobre o valor das faturas a correta base de cálculo tributável, em conformidade com o art. 291, I, "a" da IN 03/2005.*

Em relação às multas e juros, caso ultrapassados os pedidos anteriores que conduziriam à total improcedência da exigência, requer:

- *(x) em relação às competências janeiro a novembro de 2008, seja reconhecido ofendido o Princípio da Retroação Benéfica, devendo (x.1) a multa de mora prevista no Auto de Infração 37.253.756-1 limitar-se ao montante de 20% previsto na Lei 9.430/96 e (x.2) a multa acessória prevista no Auto de Infração 37.253.757-0 limitar-se ao montante mensal de R\$ 500,00, em obediência ao art. 32 A da Lei 8.212/91;*
- *caso não reconhecida tal retroação de penalidades, (xi) a limitação da multa de mora ao montante de 24% previsto pela Lei 8.212/91, afastando-se sua majoração temporal;*

• não se admitindo tal limitação, (xii) a avaliação das penalidades aplicáveis a cada momento processual definido na redação anterior da Lei 8.212/91, limitando-se globalmente as multas acessória e de mora ao montante de 75% previsto na Lei 9.430/96, sempre que, em razão da majoração temporal da multa de mora aplicada, a somatória da multa moratória e acessória ultrapasse o montante de 75%.

E, em paralelo, requer o afastamento da incidência da SELIC sobre a multa de ofício, tendo em vista a ausência de previsão legal, limitando-se a legislação a exigi-la sobre o tributo e sobre a multa de ofício nas hipóteses de auto de infração sem tributo.

Por fim, pondera que teria tido a cautela de consultar o fisco sobre a incidência ou não da contribuição em análise, e que a resposta teria sido que não incidiria, e que, agora se veria não só na injurídica situação de uma autuação lavrada, como também na angústia de uma cobrança em bases surreais, muito superiores, se devida fosse.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário, cujo julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO. PRORROGAÇÃO.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui requisito de validade do lançamento, sendo mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

A ciência ao sujeito passivo da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizou o início do procedimento fiscal.

EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS E PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A empresa é obrigada a exibir qualquer livro ou documento relacionado com as contribuições para a Seguridade Social, e a prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, no prazo determinado na intimação.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Verificação Fiscal e os Anexos dos Autos de Infração emitidos na ação fiscal oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando

discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (CTN - Lei n.º 5.172/66).

O lançamento foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO DA TOMADORA DE SERVIÇO.

A empresa é obrigada a recolher 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 das cooperativas de trabalho.

LANÇAMENTO COM BASE NA CONTABILIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus da prova de suas alegações, ao contestar fatos geradores apurados em sua contabilidade.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento da impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

A lei superveniente não se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade mais severa que a prevista na lei vigente à época.

MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE CONFISCO.

A alegação de que as multas incidentes sobre as contribuições previdenciárias, em face de seu elevado valor, são confiscatórios não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se tratam de exigências fundadas em legislação vigente, à qual o julgador administrativo é vinculado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada desse acórdão em 24/02/2014, (e-fl. 4057), a autuada interpôs recurso voluntário em 26/03/2016 (e-fls. 4107 a 4287), no qual reitera as razões apresentadas na defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Bellini Júnior, Relator

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Contribuição da Empresa sobre Serviços Prestados por Cooperados por Intermédio de Cooperativa de Trabalho. Inconstitucionalidade Reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal

As contribuições exigidas neste lançamento têm por base o art. 22, IV, da Lei 8.212, de 1991, com a redação da Lei 9.876, de 1999, o qual foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 595.838, transitado em julgado em 09/03/2015, com repercussão geral reconhecida, nos termos do art. 543-B do CPC. Segue ementa do acórdão:

RE 595.838 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da

cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Assim, reconheço a ausência de amparo legal para se exigir as contribuições lançadas a este título, em cumprimento ao disposto no art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 2015 (Ricarf), que determina, no âmbito deste Conselho, a reprodução das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática prevista pelo art. 543-B do CPC.

Quanto à multa relativa ao Debcad n.º 37.253.757-0, os valores a menor declarados em Gfip, pagos à cooperativa de trabalho, correspondem aos valores lançados no Debcad n.º 37.253.756-1, os quais estão sendo cancelados, motivo pelo qual também deve ser cancelado o Debcad n.º 37.253.757-0.

Conclusão

Com base no exposto, voto por CONHECER DO RECURSO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

João Bellini Júnior