



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

**Processo n°** 35524.000184/2007-68  
**Recurso n°** 35.524.000184200768 Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-003.013 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2014  
**Matéria** COOPERATIVA DE TRABALHO  
**Recorrente** UNIMED NORTE CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/10/2006

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - NFLD. INTERCÂMBIO ENTRE COOPERATIVAS OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. ATO COOPERATIVO. ART. 79 DA LEI Nº 5.764/71. LEI TRIBUTÁRIA. ART. 10 DO CTN. INCISO IV DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO INCISO IV DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, QUANDO OBSERVADA A REGRA DISPOSTA NA ALÍNEA “Q” DO § 9º DO ART. 28 DA LEI Nº 8.212/91.

1. Na situação vertente, é perceptível que a autoridade lançadora e também o relator originário não se ativeram para o fato de que o intercâmbio entre cooperativas operadoras de plano de assistência à saúde não constitui base de cálculo para as contribuições previstas no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, nos termos do art. 216, VI, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 971, de 13 de novembro de 2009.

2. Em se tratando de serviços prestados por intermédio de intercâmbio entre cooperativas, a não incidência do tributo independe de tais sociedades serem do ramo trabalho ou operadoras de planos de assistência à saúde, situação que coloca por terra o argumento do relator.

3. Bem se vê, que a discussão nem existiria se a autoridade lançadora tivesse observado a vontade do sujeito ativo da obrigação tributária, quando tal sujeito, expressamente, reconheceu a operação como intercâmbio entre cooperativas e baixou ato normativo para disciplinar a matéria, reconhecendo-a no campo da não incidência.

4. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

5. O ato cooperativo é, portanto, aquele que a cooperativa estabelece uma relação jurídica com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, normativo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. O ato cooperativo está no campo da não incidência tributária, como corretamente reconheceu o legislador infralegal ao editar a IN SRF nº 971/2009.

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

7. A percepção do intérprete em relação à vontade do legislador nem sempre é imediata, podendo levar vários anos para a perfeita conformação entre o fato e a norma.

8. O tributo discutido nestes autos é um bom exemplo a ser citado, pois somente depois de mais de uma década da inserção do inciso IV ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, é que os operadores do Direito passaram a verificar que o tributo em tela não pode ser cobrado sem uma acurada análise da situação concreta e individual.

9. Tendo em vista que a verba constante do lançamento diz respeito à assistência à saúde disponibilizada mediante intercâmbio firmado por uma cooperativa singular (de 1º grau) e uma federação de cooperativa (de 2º grau), situação totalmente distinta da previsão contida no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sou obrigado a reconhecer que se trata de matéria abrangida pelo instituto da não incidência, conforme expressamente dispõe o art. 216 da IN SRF nº 971/2009, a Solução de Consulta Fiscal nº 115/2000, da Coordenação Geral de Arrecadação do INSS e, especialmente, a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

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

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

12. Não há, portanto, sustentação legal para a manutenção do lançamento, bem como da decisão recorrida.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator Designado Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Junior. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra Junior que entendem pela cobrança da contribuição social relativa aos serviços prestados por cooperados de cooperativa de trabalho médico de saúde. O Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima entende que não há previsão constitucional nem legal para a desoneração das contribuições previdenciárias relativas à cooperativa de trabalho médico de saúde, ao contrário, há previsão legal no art. 2º da Lei 12.690/2012. O art. 1º, parágrafo único, inciso I da Lei 12.690/2012 se refere à regulação específica pela legislação de saúde complementar (Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS). A contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por intermédio de cooperativa de trabalho está prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/91. Os serviços prestados são contratados e os valores são suportados pela empresa em benefício dos segurados. A cooperativa de trabalho, também se equipara à empresa quando da contratação de outro serviço por intermédio de cooperativa de trabalho (art. 15, § único, Lei 8.212/91). Farão declaração de voto os Conselheiros Eduardo de Oliveira e Gustavo Vettorato. Sustentação oral Advogada Dra. Leticia Fernandes de Barros, OAB/MG 79.562.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

(Assinado digitalmente)

Amílcar Barca Teixeira Júnior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Oseas Coimbra Júnior, Eduardo de Oliveira, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior e Natanael Vieira dos Santos.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

RELATORA ORIGINÁRIA CONSELHEIRA CAROLINA SIQUEIRA MONTEIRO DE ANDRADE

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) decorrente do não recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores brutos das Faturas de Prestação de Serviços, relativamente aos serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme o art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.876/99), no período de 03/2000 a 10/2006. Relatora originária conselheira Carolina Siqueira Monteiro de Andrade.

### DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte em sua peça impugnatória alega, em síntese, que:

(a) houve a decadência do direito de lançar o crédito fiscal referente às competências março de 2000 a fevereiro de 2002, eis que passados mais de cinco anos entre a data da ocorrência do pretense fato gerador da contribuição e a notificação do lançamento, tal qual prevê o art. 150, parágrafo 4º, do CTN;

(b) em consulta formulada ao Fisco Previdenciário no ano de 2000, foi reconhecida a não incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a outras cooperativas de trabalho médico em intercâmbio;

(c) é necessária a realização de diligência para a correta quantificação dos supostos serviços prestados por cooperados;

(d) a autuada não pode ser caracterizada como tomadora de serviços dos médicos cooperados da cooperativa cessionária;

(e) os reais tomadores de serviços seriam os usuários do plano, que fruirão dos serviços médicos prestados;

(d) em decorrência dos vícios constantes na Lei 9.876/99 (inconstitucionalidades), resta inexigível a aludida contribuição previdenciária;

(e) é intributável o ato cooperativo perfeito;

(f) está majorada a base de cálculo, por exceder-se a abrangência dos serviços pessoais e sua respectiva remuneração aos cooperados;

(g) resulta em bitributação a pretensa exigência; e

(h) a multa aplicada ofende os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva e do não confisco, sendo indevida a aplicação da taxa Selic como juros na quantificação do montante supostamente devido.

#### DA DECISÃO

Ao analisar a impugnação apresentada, a Delegacia da Receita Previdenciária em Vitória/ES, às fls. 779/790, julgou procedente o lançamento, sob os seguintes argumentos:

(a) a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

(b) a consulta mencionada pela autuada diz respeito à hipótese diversa daquela tratada nos autos, não podendo ser argüida como fundamento para a pretensão da empresa de ver afastada a cobrança das contribuições previdenciárias lançadas pela autoridade fiscal;

(c) não deve ser deferido o pedido de realização de diligência, por ter o tributo sido apurado em estrita conformidade com a legislação de regência;

(d) não há que se falar em bitributação, por terem sido praticados dois fatos geradores diversos, que não se confundem;

(e) as discussões sobre legalidade e/ou inconstitucionalidade de leis competem ao Poder Judiciário, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional;

(f) o direito da Seguridade Social de apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos, conforme previsto no art. 45 da Lei 8.212/91;

(g) é lícita a cobrança de juros equivalentes à taxa Selic e de multa, todos de caráter irrelevável, conforme art. 34 e 35 da Lei 8.212/91; e

(h) eventual requerimento de diligência e perícia deve cumprir os requisitos previstos no inc. IV, do parágrafo 9º, da Portaria 520/2004.

#### DO RECURSO

Em seu Recurso Voluntário (fls. 796/881), a Recorrente limitou-se a repetir todos os argumentos trazidos em sua impugnação, reforçando a alegação de impossibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre a hipótese tratada nos autos por não haver prestação de serviços a seu favor, ressaltando as especificidades da sistemática do cooperativismo.

A Recorrente impetrou o Mandado de Segurança nº 2007.50.01.004123-2, com o objetivo de ser processado o recurso administrativo interposto nestes autos, sem a exigência do depósito de 30% do montante devido, e obteve decisão favorável.

## DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA FISCAL

A Conselheira Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, relatora originária, votou pelo provimento do recurso voluntário para anular o crédito tributário.

O Conselheiro Eduardo de Oliveira, em voto vista, votou pelo provimento parcial para excluir as competências de 03/2000 a 08/2002, pois até esta o contribuinte estava amparado pela Consulta Fiscal - CF 115/2000, tendo em vista que o artigo 175, PU, da IN 71/2002 passou a ter eficácia a partir de 01/09/2002, sendo que este período excluído, abrange por completo a decadência parcial do crédito.

Foi designado novo relator Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima em razão do desligamento da conselheira Carolina Siqueira Monteiro de Andrade do CARF, que decidiu em converter o julgamento em diligência fiscal para que a autoridade autuante se manifestasse sobre as alegações do recurso voluntário do contribuinte e Consulta Fiscal 115/200, conforme Resolução 2803-000.100 – 3ª Turma Especial, de 13/03/2012. Houve embargos de declaração pela União (Fazenda Nacional).

O Conselheiro Amilcar Braça Teixeira Junior, em voto vista, votou pelo provimento do recurso voluntário.

O Conselheiro Oseas Coimbra Junior apresentou declaração de voto.

Os embargos de declaração foram analisados sendo excluídos os itens “a” e “d” da diligência fiscal solicitada, conforme Acórdão 2803-01.660 – 3ª Turma Especial, de 20/06/2012, nos seguintes termos:

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos para reformar a Resolução 2803000.100 da 3ª Turma Especial, Segunda Seção de Julgamento, que passa a ter a seguinte redação: a) excluído; b) a fiscalização deve confirmar ou informar em nome de quem foi emitida a nota fiscal de serviço utilizada no levantamento do lançamento fiscal, e, se a Unimed Origem (o recorrente) emitiu 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 (conforme item 1 da citada consulta acima transcrito, p. 817 dos autos), juntando aos autos as razões e comprovações de suas alegações. A fiscalização deve apresentar outras informações que entender necessárias em relação ao recurso do contribuinte, em especial, em relação às planilhas e suposições apresentadas pelo recorrente que induzem à existência de outras parcelas que não a prestação de serviços por cooperados e que a base de cálculo foi majorada por exceder a abrangência dos serviços pessoais e sua respectiva remuneração aos cooperados; c) após, o contribuinte deve ser citado para apresentar contestação, se desejar, e, ao final os autos devem ser encaminhados para julgamento; d) excluído.*

Processo nº 35524.000184/2007-68  
Acórdão n.º **2803-003.013**

**S2-TE03**  
Fl. 1.038

---

*Vencido Conselheiro Amilcar Barca Teixeira Junior e  
Gustavo Vettorato.*

O Acórdão do julgamento dos embargos e Informação Fiscal elaborada pela autoridade atuante (SEFIS/DRF/VIT) foram encaminhados ao contribuinte com ciência registrada em 09/07/2013, fls. 983/985 e 1031. Não consta registro de manifestação do contribuinte nos autos quanto ao acórdão e informação fiscal.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual será analisado.

Constam da informação fiscal em decorrência do acórdão 2803-01.660/2012, os seguintes termos:

### *INFORMAÇÃO FISCAL*

*Esta Informação Fiscal tem por objetivo responder aos seguintes questionamentos contidos no acórdão 2803-01.660, fls. 958:*

*1) a fiscalização deve confirmar ou informar (...);*

*Quando a prestação dos serviços é realizada por cooperados pertencentes a Unimed's de dentro do estado do Espírito Santo as faturas são emitidas pela próprias Unimed's contra a Unimed Norte Capixaba.*

*Porém quando a prestação dos serviços é realizada por cooperados pertencentes a Unimed's de outros estados da Federação as faturas são emitidas pela Unimed do Espírito Santo Federação das Cooperativas de Trabalho Médico CNPJ: 36.335.495/0001-57 contra a Unimed Norte Capixaba.*

*Esse sistema de cobrança se deve ao fato de existir inúmeras cooperativas em todo o Brasil e facilitar o intercâmbio entre as Unimed's, ou seja, quando um cooperado de uma Unimed de outro estado atende um usuário da Unimed Norte Capixaba a cobrança é feita pela Federação de Unimed's do Espírito Santo que repassa esses valores para a Unimed prestadora de serviço.*

*Esclarecemos que na composição da base de cálculo de prestação de serviços das Unimed's de outros estados da federação somente foi utilizado o valor das notas fiscais do ato cooperativo principal, que se constitui como o valor efetivamente prestado por cooperados das respectivas cooperativas de trabalho médico.*

*Sendo assim, entendo que estão corretos os valores apurados e utilizados neste Auto de Infração, por não ter ocorrido majoração na base cálculo das contribuições sobre os serviços prestados por cooperados pertencentes a*

*outras cooperativas de trabalho (Unimed's) pertencentes a outros estados da Federação.*

Como se pode notar, a informação fiscal apresenta os seguintes esclarecimentos:

a) quando a prestação dos serviços é realizada por cooperados pertencentes a Unimed's de dentro do estado do Espírito Santo as faturas são emitidas pelas próprias Unimed's contra a Unimed Norte Capixaba;

b) quando a prestação dos serviços é realizada por cooperados pertencentes a Unimed's de outros estados da Federação as faturas são emitidas pela Unimed do Espírito Santo Federação das Cooperativas de Trabalho Médico CNPJ: 36.335.495/0001-57 contra a Unimed Norte Capixaba (para facilitar o intercâmbio entre as Unimed's). Nesse caso, somente foi utilizado o valor das notas fiscais do ato cooperativo principal, que se constitui como o valor efetivamente prestado por cooperados das respectivas cooperativas de trabalho médico. Não houve majoração na base cálculo das contribuições sobre os serviços prestados por cooperados pertencentes a outras cooperativas de trabalho (Unimed's) de outros estados da Federação.

Do exposto, as faturas/notas fiscais foram emitidas entre as Unimed's (intercâmbio) e não em relação à empresa contrate da Unimed Capixaba, como se pode notar na planilha constante dos autos digitalizados.

A diligência fiscal informa que somente foi utilizado nas notas fiscais o valor efetivamente prestado por cooperados das respectivas cooperativas de trabalho médico. Não houve majoração na base cálculo das contribuições sobre os serviços prestados por cooperados pertencentes a outras cooperativas de trabalho (Unimed's) de outros estados da Federação.

O recorrente foi cientificado do resultado da diligência fiscal, entretanto não apresentou contrarrazão.

Assim, a Unimed Norte Capixaba não demonstrou especificamente que os valores das contribuições previdenciárias de 15% sobre as faturas/notas constantes da planilha foram recolhidos por seu contratante dos serviços médicos cooperados, desse modo, não observou os termos do art. 216, VI e § 4º, I, II e III da IN 971/09.

*IN 971/2009*

*Art. 216. As cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas às empresas em geral, ficando sujeitas ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 47 e às obrigações principais previstas nos arts. 72 e 78, em relação:*

*(...)*

*VI - à contribuição incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, quando contratarem serviços mediante intermediação de outra cooperativa de trabalho, ressalvado o disposto no § 4º*

(...)

*§ 4º O disposto no inciso VI do caput não se aplica à cooperativa de trabalho quando os serviços forem prestados à empresa contratante mediante intermediação de outra cooperativa, situação denominada como intercâmbio entre cooperativas, e deverá ser observado o que segue:*

*I - a cooperativa de origem, assim entendida aquela que mantém contrato com o tomador do serviço, deverá emitir a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação de serviço à empresa contratante, incluindo os valores dos serviços prestados pelos seus cooperados e os daqueles prestados por cooperados de outras cooperativas;*

*II - o valor total dos serviços cobrados conforme inciso I constitui a base de cálculo da contribuição a cargo da empresa contratante;*

*III - os valores faturados pelas cooperativas de destino, cujos cooperados prestaram o serviço à cooperativa de origem, não constituem base de cálculo para as contribuições desta, uma vez que serão cobrados na forma do inciso II.*

Nos termos do parágrafo único do art. 15 da Lei 8.212/91 a cooperativa de trabalho se equipara à empresa quando da contratação de outra cooperativa de trabalho, seja por intercâmbio ou diretamente. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social é de 15% 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 8.212/91, bem como, art. 216 da IN 971 de 2009, como segue:

*Lei 8.212/91*

*Art. 15. Considera-se:*

*I - empresa (...);*

*II - (...).*

*Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

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

IN 971/2009

*Art. 216. As cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas às empresas em geral, ficando sujeitas ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 47 e às obrigações principais previstas nos arts. 72 e 78, em relação:*

(...)

A Constituição Federal de 1988, arts. 194 e 195, estabelece financiamento obrigatório para a seguridade social, no qual se inclui a previdência social. Assim, o financiamento será feito pelos segurados obrigatórios (cooperados) e pela empresa ou entidade a ela equiparada (cooperativa) na forma da lei previdenciária 8.212/91.

*Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.*

(...)

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

(...)

*§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

A cooperativa Unimed Norte Capixaba - Cooperativa de Trabalho Médico não preenche os requisitos de imunidade das contribuições sociais previdenciárias previstos no § 7º do art. 195 da CF/88, pelo motivo de não ser entidade beneficente de assistência social nem atender às exigências estabelecidas no art. 55 da Lei 8.212/91 e atual Lei 12.101/2009, que estabelece os critérios para entidade beneficente de saúde no art. 4º ao art. 11.

Lei 8.212/91

*Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência*



§ 3º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 4º. O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.(Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).(Vide ADIN nº 2028-5)(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.(Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).(Vide ADIN nº 2028-5)(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

-----  
Lei 12.101/2009

Da Saúde

Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

I - celebrar contrato, convênio ou instrumento congêneres com o gestor do SUS;(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);

III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados. (Redação dada pela Lei nº 12.453, de 2011)

§ 1º O atendimento do percentual mínimo de que trata o **caput** pode ser individualizado por estabelecimento ou pelo conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, desde que não abranja outra entidade com personalidade jurídica própria que seja por ela mantida.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, no conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, poderá ser incorporado aquele vinculado por força de contrato de gestão, na forma do regulamento.

§ 3º Para fins do disposto no inciso III do **caput**, a entidade de saúde que aderir a programas e estratégias prioritárias definidas pelo Ministério da Saúde fará jus a índice percentual que será adicionado ao total de prestação de seus serviços ofertados ao SUS, observado o limite máximo de 10% (dez por cento), conforme estabelecido em ato do Ministro de Estado da Saúde. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Art. 5º A entidade de saúde deverá ainda informar, obrigatoriamente, ao Ministério da Saúde, na forma por ele estabelecida:

I - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais realizados para os pacientes não usuários do SUS;

II - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais realizados para os pacientes usuários do SUS; e III - as alterações referentes aos registros no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES.

Parágrafo único. A entidade deverá manter o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES atualizado, de acordo com a forma e o prazo determinado pelo Ministério da Saúde. (Incluído pela Lei nº 12.453, de 2011)

Art. 6º A entidade de saúde que presta serviços exclusivamente na área ambulatorial deverá observar o disposto nos incisos I e II do art. 4º, comprovando, anualmente, a prestação dos serviços no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.453, de 2011)

Art. 6º-A. Para os requerimentos de renovação de certificado, caso a entidade de saúde não cumpra o disposto no inciso III do **caput** do art. 4º no exercício fiscal anterior ao exercício do requerimento, o Ministério da Saúde avaliará o cumprimento do requisito com base na média do total de prestação de serviços ao SUS de que trata o inciso III do **caput** do art. 4º pela entidade durante todo o período de certificação em curso, que deverá ser de, no mínimo, 60% (sessenta por cento). (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 1º Para fins do disposto no **caput**, apenas será admitida a avaliação pelo Ministério da Saúde caso a entidade tenha

*cumprido, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) da prestação de seus serviços ao SUS de que trata o inciso III do caput do art. 4º em cada um dos anos do período de certificação. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 2º A comprovação da prestação dos serviços, conforme regulamento do Ministério da Saúde, será feita com base nas internações, nos atendimentos ambulatoriais e nas ações prioritárias realizadas. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*Art. 7º Quando a disponibilidade de cobertura assistencial da população pela rede pública de determinada área for insuficiente, os gestores do SUS deverão observar, para a contratação de serviços privados, a preferência de participação das entidades beneficentes de saúde e das sem fins lucrativos.*

*Art. 7º-A. As instituições reconhecidas nos termos da legislação como serviços de atenção em regime residencial e transitório, incluídas as comunidades terapêuticas que prestem ao SUS serviços de atendimento e acolhimento, a pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de substância psicoativa poderão ser certificadas, desde que: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*I - sejam qualificadas como entidades de saúde; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*II - comprovem a prestação de serviços de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 1º O cumprimento dos requisitos estabelecidos nos incisos I e II do caput deverá observar os critérios definidos pelo Ministério da Saúde. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 2º A prestação dos serviços prevista no caput será pactuada com o gestor local do SUS por meio de contrato, convênio ou instrumento congêneres. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 3º O atendimento dos requisitos previstos neste artigo dispensa a observância das exigências previstas no art. 4º. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*Art. 8º Não havendo interesse do gestor local do SUS na contratação dos serviços de saúde ofertados pela entidade de saúde ou de contratação abaixo do percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4º, a entidade deverá **comprovar a aplicação de percentual da sua receita em***

*gratuidade na área da saúde, da seguinte forma:(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*I - 20% (vinte por cento), quando não houver interesse de contratação pelo gestor local do SUS ou se o percentual de prestação de serviços ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*II - 10% (dez por cento), se o percentual de prestação de serviços ao SUS for igual ou superior a 30% (trinta por cento) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*III - 5% (cinco por cento), se o percentual de prestação de serviços ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento).(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*Parágrafo único.(VETADO)*

*§ 2º A receita prevista ncaputserá a efetivamente recebida da prestação de serviços de saúde. (Incluído pela Lei nº 12.453, de 2011)*

*Art. 8º-A. Excepcionalmente, será admitida a certificação de entidades que atuem exclusivamente na promoção da saúde sem exigência de contraprestação do usuário pelas ações e serviços de saúde realizados, nos termos do regulamento.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 1ºA oferta da totalidade de ações e serviços sem contraprestação do usuário dispensa a observância das exigências previstas no art. 4º.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 2ºA execução de ações e serviços de gratuidade em promoção da saúde será previamente pactuada por meio de contrato, convênio ou instrumento congênere com o gestor local do SUS.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 3ºPara efeito do disposto no caput, são consideradas ações e serviços de promoção da saúde as atividades voltadas para redução de risco à saúde, desenvolvidas em áreas como:(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*I - nutrição e alimentação saudável;(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*II - prática corporal ou atividade física;(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*III - prevenção e controle do tabagismo;(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*IV - prevenção ao câncer, ao vírus da imunodeficiência humana (HIV), às hepatites virais, à tuberculose, à hanseníase, à malária e à dengue;(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*V - redução da morbimortalidade em decorrência do uso abusivo de álcool e outras drogas;(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*VI - redução da morbimortalidade por acidentes de trânsito;(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*VII - prevenção da violência; e(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*VIII - redução da morbimortalidade nos diversos ciclos de vida.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*Art. 8º-B. Excepcionalmente, será admitida a certificação de entidades que prestam serviços de atenção em regime residencial e transitório, incluídas as comunidades terapêuticas, que executem exclusivamente ações de promoção da saúde voltadas para pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de drogas, desde que comprovem a aplicação de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de sua receita bruta em ações de gratuidade.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 1º Para fins do cálculo de que trata o caput, as receitas provenientes de subvenção pública e as despesas decorrentes não devem incorporar a receita bruta e o percentual aplicado em ações de gratuidade.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 2º A execução das ações de gratuidade em promoção da saúde será previamente pactuada com o gestor local do SUS, por meio de contrato, convênio ou instrumento congêneres.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*§ 3º O atendimento dos requisitos previstos neste artigo dispensa a observância das exigências previstas no art. 4º.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*Art. 9º (VETADO)*

*Art. 10. Em hipótese alguma será admitida como aplicação em gratuidade a eventual diferença entre os valores pagos pelo SUS e os preços praticados pela entidade ou pelo mercado.*

*Art. 11. A entidade de saúde de reconhecida excelência poderá, alternativamente, para dar cumprimento ao requisito previsto no art. 4º, realizar projetos de apoio ao*

*desenvolvimento institucional do SUS, celebrando ajuste com a União, por intermédio do Ministério da Saúde, nas seguintes áreas de atuação:*

*I - estudos de avaliação e incorporação de tecnologias;*

*II - capacitação de recursos humanos;*

*III - pesquisas de interesse público em saúde; ou IV - desenvolvimento de técnicas e operação de gestão em serviços de saúde.*

*§ 1º O Ministério da Saúde definirá os requisitos técnicos essenciais para o reconhecimento de excelência referente a cada uma das áreas de atuação previstas neste artigo.*

*§ 2º O recurso despendido pela entidade de saúde no projeto de apoio não poderá ser inferior ao valor da isenção das contribuições sociais usufruída.*

*§ 3º O projeto de apoio será aprovado pelo Ministério da Saúde, ouvidas as instâncias do SUS, segundo procedimento definido em ato do Ministro de Estado.*

*§ 4º As entidades de saúde que venham a se beneficiar da condição prevista neste artigo poderão complementar as atividades relativas aos projetos de apoio com a prestação de serviços ambulatoriais e hospitalares ao SUS não remunerados, mediante pacto com o gestor local do SUS, observadas as seguintes condições:*

*I - a complementação não poderá ultrapassar 30% (trinta por cento) do valor usufruído com a isenção das contribuições sociais;*

*II - a entidade de saúde deverá apresentar ao gestor local do SUS plano de trabalho com previsão de atendimento e detalhamento de custos, os quais não poderão exceder o valor por ela efetivamente despendido;*

*III - a comprovação dos custos a que se refere o inciso II poderá ser exigida a qualquer tempo, mediante apresentação dos documentos necessários; e IV - as entidades conveniadas deverão informar a produção na forma estabelecida pelo Ministério da Saúde, com observação de não geração de créditos.*

*§ 5º A participação das entidades de saúde ou de educação em projetos de apoio previstos neste artigo não poderá ocorrer em prejuízo das atividades beneficentes prestadas ao SUS.*

*§ 6º O conteúdo e o valor das atividades desenvolvidas em cada projeto de apoio ao desenvolvimento institucional e de prestação de serviços ao SUS deverão ser objeto de relatórios anuais, encaminhados ao Ministério da Saúde para acompanhamento e fiscalização, sem prejuízo das atribuições dos órgãos de fiscalização tributária.*

Desse modo, é certo que deve haver contribuições sociais previdenciárias patronais ou sobre a folha de pagamento dos segurados (empregados e contribuintes individuais) ou outra forma de contribuição. A legislação previdenciária (art. 22, IV, Lei 8.212/91) estabeleceu que no caso de cooperativa de trabalho a contribuição é sobre o valor do serviço prestado por cooperado por intermédio de cooperativa de trabalho.

Assim, havendo lei vigente permitindo a incidência de contribuições sociais previdenciárias de 15% sobre o valor bruto da prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho (art. 22, IV, da Lei 8.212/91) e inexistindo dispositivo constitucional e legal que isente a Cooperativa Unimed Norte Capixaba - Cooperativa de Trabalho Médico do referido tributo correta a decisão de primeira instância recorrida que aplicou a norma legal.

Do outro modo, a recorrente pode até se enquadrar como cooperativa de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar, entretanto, já demonstrou nas atas das assembleias da Unimed Norte Capixaba - Cooperativa de Trabalho Médico, constantes dos autos, a natureza jurídica de cooperativa de trabalho e atender os requisitos do art. 2º da Lei 12.690/2012.

*Art. 2º Considera-se Cooperativa de Trabalho a sociedade constituída por trabalhadores para o exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão para obterem melhor qualificação, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho.*

A exclusão da cooperativa de assistência à saúde, de que trata o art. 1º, parágrafo único da Lei 12.690/2012, é relativa apenas à regulação dessa forma de cooperativa que não será a da cooperativa de trabalho (Lei 12.690/2012), por ser peculiar à assistência à saúde e de possuir legislação específica para sua regulação (Agência Nacional de Saúde Suplementar), diferentemente das demais cooperativa de trabalho.

Apesar da regulação específica pela legislação da saúde complementar, isso não impede que as cooperativas de assistência à saúde possam se organizar sob a forma de cooperativa de trabalho, atingindo, assim os objetivos de reunir os trabalhadores para o exercício de suas atividades profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão, na obtenção de maior renda e condições de trabalho.

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

*I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;*

*II - as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;*

*III - as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e  
IV - as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.*

A própria Lei 12.690/2012 reconhece a possibilidade da cooperativa de saúde também se organizar sob a forma de cooperativa de trabalho, senão não haveria razão de destacar no texto da lei algo que não fosse pertinente.

Diante dos fatos, correto o lançamento fiscal de 15% sobre os valores brutos das faturas de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme o art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/91.

#### DECADÊNCIA

O período do lançamento fiscal compreende 03/2000 a 10/2006. O contribuinte foi cientificado do lançamento em 14/02/2007 (fl. 4). Da análise dos autos depreende-se que houve recolhimento parcial para todo o período do lançamento fiscal, assim, o prazo decadencial para o lançamento pelo Fisco de eventuais diferenças de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos a contar do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN). Pelo exposto, encontra-se decadente o período de 03/2000 a 01/2002, inclusive.

#### REGRA DO ART. 150, § 4º DO CTN

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

#### CONSULTA FORMULADA AO FISCO

A decisão recorrida aduz que a consulta mencionada pelo recorrente diz respeito a hipótese diversa daquela tratada nos autos, não podendo ser argüida como fundamento para a pretensão da empresa de ver afastada a cobrança das contribuições

previdenciárias lançadas pela autoridade fiscal. Nesse sentido, acompanho o entendimento da decisão recorrida.

Ademais, o relatório da notificação e a informação fiscal emitida pela autoridade lançadora esclarecerem todos os procedimentos adotados pela fiscalização.

#### INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

#### VALOR DA MULTA. CONFISCO.

Aplicada a multa na forma da lei não pode ser considerada confiscatória, pois este juízo de admissibilidade já foi feito pelo poder legislativo quando da sua aprovação. Cabe a autoridade administrativa aplicar as determinações legais e zelar pelo cumprimento da obrigação tributária, respeitando o princípio da legalidade. A lei em vigor, cuja invalidade ou inconstitucionalidade não foi declarada, deve ser cumprida pela administração pública por força do ato vinculado.

#### TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA DO CARF.

São devidos e legais os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como, a aplicação da taxa SELIC, enunciadas nas súmulas 4º e 5º do CARF, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

#### MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação nos termos do art. 150 do CTN. Corroborado com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, REsp 289181/MG.

A multa aplicada pela Lei 8.212/91, na redação introduzida pela Lei 11.941/2009, estabelece a distinção entre multa de mora (art. 35) e a multa de ofício (art. 35-A). Suas aplicações devem seguir formas distintas, aplicando-se para a multa de mora o art. 61 da Lei 9.430/96, e para a multa de ofício o art. 44 da Lei 9.430/96. Este entendimento, também, é corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Processo - AGRESP 200601560547.

A multa de mora, art. 35 da Lei 8.212/91, deve ser aplicada para pagamento fora do prazo previsto na legislação e será calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso limitada a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96.

A multa de ofício, art. 35-A da Lei 8.212/91, deve ser aplicada nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96 (I - 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal). O lançamento de ofício está previsto no art. 149 do CTN:

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal – STF fixou entendimento no sentido de que as cominações impostas por meio de lançamento de ofício decorrem do fato de omissão na declaração e recolhimento intempestivos da contribuição, nos termos do Processo -RE-AgR 241087. O julgado é acompanhado pelo STJ, REsp 330519/RS, e Tribunais Federais - TRF-3ª Região, AC 94.03.010836-3/SP, e TRF-1ª Região, AC 1997.01.00.047531-2/DF; que compreendem que deve ser efetuado o lançamento de ofício quando constatada diferença a menor, ou inexistência de pagamento, ou irregularidades na declaração de tributos sujeitos a lançamento por homologação (omissão ou inexatidão).

As alterações trazidas pela Lei 8.212/91 quanto à aplicação da multa devem ser observadas no caso objeto de análise, buscando o disposto nos artigos 106, inciso II, e 112, ambos do CTN, no sentido de se analisar e aplicar a norma que for mais benéfica ao contribuinte.

Ante ao exposto, por se tratar de valores não declarados em GFIP (omissão na declaração) e de diferenças não recolhidas na época própria (recolhimento intempestivo da contribuição), refere-se a lançamento de ofício. Assim, a multa a ser aplicada será a do art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009, que deve ser comparada à multa do lançamento, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos geradores por intermédio do Relatório Fiscal - REFISC; com Discriminativo Analítico do Débito - DAD; as Instruções para o Contribuinte – IPC; os Fundamentos Legais do Débito – FLD; e demais informações constantes dos autos, consoante artigo 33 da Lei 8.212/91.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência do período de 03/2000 a 01/2002, inclusive, e aplicar ao valor da multa de ofício o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009, que deve ser comparada à multa do lançamento, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte. A análise do valor da multa para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento, nos termos do § 4º do art. 2º da Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 /12 /2009.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima

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

Autenticado digitalmente em 11/03/2014 por AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR, Assinado digitalmente em 1  
9/03/2014 por EDUARDO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por HELTON CARLOS PRAIA DE LI  
MA, Assinado digitalmente em 11/03/2014 por AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR, Assinado digitalmente em  
18/03/2014 por GUSTAVO VETTORATO

Impresso em 21/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencedor

Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior. Redator Designado

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

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

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

Nestes autos, a discussão envereda por um caminho distinto, tendo em vista que o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, seguindo a mesma posição da autoridade lançadora, entende que sobre a operação denominada intercâmbio, incide a contribuição de que trata o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

De acordo com o i. Relator, não há previsão constitucional nem legal para a desoneração das contribuições previdenciárias relativas à cooperativa de trabalho médico de saúde. O inciso I do art. 1º da Lei nº 12.690/2012 se refere à regulação específica pela legislação de saúde suplementar (Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS). A contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por intermédio de cooperativa de trabalho está prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91.

Na opinião do i. Relator, os serviços prestados são contratados e os valores são suportados pela empresa em benefício dos segurados, e as cooperativas de trabalho também se equiparam à empresa quando da contratação de outro serviço por intermédio de cooperativa de trabalho (art. 15, § único da Lei 8.212/91).

Na situação vertente, é perceptível que a autoridade lançadora e também o relator originário não se ativeram para o fato de que o intercâmbio entre cooperativas operadoras de plano de assistência à saúde não constitui base de cálculo para as contribuições previstas no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, nos termos do art. 216, VI, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 971, de 13 de novembro de 2009, *in verbis*:

*Art. 216. As cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas às empresas em geral, ficando sujeitas ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 47 e às obrigações principais previstas nos arts. 72 e 79, em relação:*

(...)

*VI – à contribuição incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou do recibo de prestação de serviços, quando contratarem serviços mediante intermediação de outra cooperativa de trabalho, ressalvado o disposto no § 4º.*

(...)

**§ 4º. O disposto no inciso VI do caput não se aplica à cooperativa de trabalho quando os serviços forem prestados à empresa contratante mediante intermediação de outra cooperativa, situação denominada como intercâmbio entre cooperativas, e deverá ser observado o que se segue:**

*I – a cooperativa de origem, assim entendida aquela que mantém contrato com o tomador do serviço, deverá emitir a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação de serviço à empresa contratante, incluindo os valores dos serviços prestados pelos seus cooperados e os daqueles prestados por cooperados de outras cooperativas;*

**II – o valor total dos serviços cobrados conforme inciso I constitui a base de cálculo da contribuição a cargo da empresa contratante;**

*III – os valores faturados pelas cooperativas de destino, cujos cooperados prestaram o serviço à cooperativa de origem, não constituem base de cálculo para as contribuições desta, uma vez que serão cobrados na forma do inciso II.*

Vê-se, portanto, que em se tratando de serviços prestados por intermédio de intercâmbio entre cooperativas, a não incidência do tributo independe de tais sociedades serem do ramo trabalho ou operadoras de planos de assistência à saúde, situação que coloca por terra o argumento do relator.

Bem se vê, que a discussão nem existiria se a autoridade lançadora tivesse observado a vontade do sujeito ativo da obrigação tributária, quando tal sujeito, expressamente, reconheceu a operação como intercâmbio entre cooperativas e baixou ato normativo para disciplinar a matéria, reconhecendo-a no campo da não incidência.

Além de a operação estar no campo da não incidência, observe-se que não estou me referindo à imunidade ou isenção, o ato em si, é a mais pura expressão do ato cooperativo de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, *in verbis*:

*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*

*Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

O ato cooperativo é, portanto, aquele que a cooperativa estabelece uma relação jurídica com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, normativo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. O ato cooperativo está no campo da não incidência tributária, como corretamente reconheceu o legislador infralegal ao editar a IN SRF nº 971/2009.

Como se pode observar, o próprio sujeito ativo da obrigação tributária, ao expressar o seu ponto de vista sobre a matéria, afastou a incidência da exação, conforme irrefutável redação do art. 216 da IN SRF nº 971/2009.

Sobre o tema, a Coordenação Geral de Arrecadação do INSS, por intermédio da Solução de Consulta Fiscal nº 115/2000, já havia reconhecido a não incidência da contribuição nas situações denominadas de intercâmbio entre cooperativas.

Nada obstante às situações acima demonstradas, ou seja, a efetiva ocorrência do fenômeno da não incidência tributária, bem como da ocorrência concomitante do ato cooperativo nos termos da legislação cooperativista, há que se observar que o posicionamento pela incidência do tributo esbarra nas disposições contidas no art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

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

Nota-se, pois, a afronta ao ato cooperativo de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764/71, bem como o solene contorno ao posicionamento do sujeito ativo da obrigação tributária, esposado na Solução de Consulta Fiscal nº 115/2000, da Coordenação Geral de Arrecadação do INSS, bem como no art. 216 da IN SRF nº 971/2009.

Esta situação, portanto, não pode prevalecer.

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

Do mesmo modo, entendeu o ilustre relator ao afirmar em seu voto que “*assim, havendo lei vigente permitindo a incidência de contribuições sociais previdenciárias de 15% sobre o valor bruto da prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho (art. 22, IV, da Lei 8.212/91) e inexistindo dispositivo constitucional e legal que isente a Cooperativa Unimed Norte Capixaba – Cooperativa de Trabalho Médico do referido tributo correto a decisão de primeira instância recorrida que aplicou a norma legal*”.

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

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

Na situação ora em discussão, além da hipótese de não incidência consagrada no art. 216 da IN SRF nº 971/2009 e a explicita ocorrência de um ato cooperativo na operação tida como irregular, o intérprete deve se ater também à vontade do legislador, conforme se pode inferir de parte da exposição de motivos da Lei nº 9.876/1999, que incluiu o inciso IV ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

#### *Proposta*

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

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

*Com isso, haverá a equalização do custo previdenciário da mão-de-obra para as empresas no que se refere à contratação dos contribuintes individuais e empregados, eliminando-se o atual viés favorável à redução de empregos formais, exercido pela estrutura de alíquotas previdenciárias em vigor.*

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

*o seu salário-de-contribuição, de forma a neutralizar a elevação da contribuição da empresa.*

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

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

#### *Proposta*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

***O terceiro que contrata a cooperativa é, na verdade, tomador dos serviços do cooperado**, em igualdade de condições com aquele que contrata qualquer outro contribuinte individual. Um trabalhador, seja ele empregado ou contribuinte individual, seja diretamente ou por intermédio de cooperativa de trabalho, de tal forma a, mais uma vez, resguardar-se o caráter de neutralidade da Previdência*

Social diante das diversas formas e possibilidades de contratação de mão-de-obra. (*grifou-se e destacou-se*)

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

A percepção do intérprete em relação à vontade do legislador nem sempre é imediata, podendo levar vários anos para a perfeita conformação entre o fato e a norma.

O tributo discutido nestes autos é um bom exemplo a ser citado, pois somente depois de mais de uma década da inserção do inciso IV ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, é que os operadores do Direito passaram a verificar que o tributo em tela não pode ser cobrado sem uma acurada análise da situação concreta e individual.

Neste contexto, numa clara evolução do julgador administrativo, em face da regra disposta no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, na sessão de 20 de janeiro de 2012, no julgamento do Processo 11444.000189/2009-84, Acórdão nº 2401-02.243, assim decidiram por unanimidade de votos:

*ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias*

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

**A destinatária da prestação de serviços for a empresa;**

*Os serviços forem prestados por pessoa física; e*

*A contratação tenha se dado por intermédio de cooperativa de trabalho*

(...)

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

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

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

*deve incidir contribuição sobre o valor faturado contra a empresa, verbis:*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:*

*I - as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;*

*II - as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;*

*III - as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos;  
e*

*IV - as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.*

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

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

Refletindo sobre as inovações legislativas trazidas pela Lei 12.690/2012, resta totalmente evidenciado que a exclusão do âmbito da lei própria das cooperativas de trabalho abrange as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar.

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

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

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

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

seguintes definições: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 2001)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vê-se, portanto, que determinar o fato gerador sob a alegação de que havendo lei vigente permitindo a incidência de contribuições sociais previdenciárias de 15% sobre o valor bruto da prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho (art. 22, IV, da Lei 8.212/91) e inexistindo dispositivo constitucional e legal que isente a cooperativa autuada, correta a decisão recorrida que aplicou a norma legal.

Há que se enfatizar com toda veemência que a discussão posta nestes autos não diz respeito aos institutos de imunidade ou de isenção tributária. Aqui, ao contrário dos posicionamentos antecedentes, ocorreu o fenômeno da não incidência do tributo sobre a operação denominada intercâmbio entre cooperativas operadoras de planos de assistência à saúde.

Ademais, no caso destes autos, as autoridades administrativas, lançadoras e julgadoras, não observaram que a prestação de serviços foi realizada em atividade exclusiva de assistência a saúde, mediante intercâmbio firmado por uma cooperativa singular (de 1º grau) e uma federação de cooperativa (de 2º grau), situação totalmente distinta da previsão contida no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Não se atendo à especificidade da matéria, verifica-se enorme falha de interpretação da autoridade lançadora, bem como dos julgadores de primeira instância administrativa.

A falha pode ser constatada a partir de uma análise mais abrangente do art. 22 da Lei nº 8.212/91, § 2º, c/c a alínea “q” do § 9º do art. 28 do mesmo diploma legal, onde o interprete encontrará o caminho legal da não incidência, *in verbis*:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Tendo em vista que a verba constante do lançamento diz respeito à assistência à saúde disponibilizada mediante intercâmbio firmado por uma cooperativa singular (de 1º grau) e uma federação de cooperativa (de 2º grau), situação totalmente distinta da previsão contida no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sou obrigado a reconhecer que se trata de matéria abrangida pelo instituto da não incidência, conforme expressamente dispõe o art. 216

da IN SRF nº 971/2009, a Solução de Consulta Fiscal nº 115/2000, da Coordenação Geral de Arrecadação do INSS e, especialmente, a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

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

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

Não há, portanto, sustentação legal para a manutenção do lançamento, bem como da decisão recorrida.

### **CONCLUSÃO.**

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

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Amílcar Barca Teixeira Júnior – Redator Designado.

## Declaração de Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveira.

Apresento esta declaração de voto para explicar o porquê da minha mudança e posicionamento em relação à matéria, uma vez que em assentada anterior prolatei voto vista pela procedência parcial do lançamento e agora entendo ser este improcedente.

Na busca de esclarecer o assunto transcreverei trecho do voto que proferi no sobre a matéria já com base no novo posicionamento que passei a adotar.

*A exaço em tela nestes autos vêm sendo objeto de muitas discussões no âmbito do contencioso administrativo e até o momento vinha me posicionando ao lado de sua validade.*

*Todavia, após novas reflexões e análise de vários elementos entre os quais os estudos sobre a matéria realizado pelo Cons. Amílcar Barca Teixeira Júnior, passo a adotar um novo posicionamento.*

*Realmente, de um olhar mais aguçado verifico que a questão em tela não se subsume ao que consta do artigo 22, IV, da Lei 8.212/91, observe-se os esclarecimentos.*

*O citado texto legal diz que "...relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados...", e, como bem disse a recorrente os serviços não são prestados a ela recorrente, mas sim aos seus trabalhadores.*

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

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

*Ora a transportadora vai contratar a cooperativa que colocará nas dependências desta ou de terceiros por aquela indicados, os cooperados que realizarão os serviços.*

*Ou seja, uma pessoa jurídica contrata uma cooperativa e recebe serviços dos cooperados por intermédio da cooperativa, hipótese da Lei 8.212/91, artigo 22. IV.*

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

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

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

*Destarte, penso que se tem duas possibilidades que excluem a exação ou a situação não se amolda ao artigo 22, IV, da Lei 8.212/91, pois o serviço não é prestado a favor da empresa contratante, mas sim dos empregados ou a empresa que presta assistência à saúde a seus trabalhadores dentro das determinações legais independentemente do tipo de prestador contratado faz jus a isenção do artigo 28, § 9º, alínea “q”, como citado.*

*Qualquer que seja a tese que se abrace a exação torna-se indevida, isto é, deixa de ter suporte e substrato a sua exigência. PROC: 10660.723449/2012/71. Julg. em 18/02/2014. Acórdão 2803-003.000*

A transcrição acima deixa claro que não há a perfeita configuração do fato gerador na situação jurídica descrita e desta forma não há que se falar em tributação na intermediação de cooperativas, pois não havendo tal ocorrência na relação jurídica base empresa contratante – cooperativa de saúde contratada, não pode haver tributação na relação da intermediação entre as cooperativas.

Esta é a razão pela qual mudei meu voto inicial.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.

## Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

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

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

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

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

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

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

Processo nº 35524.000184/2007-68  
Acórdão n.º **2803-003.013**

**S2-TE03**  
Fl. 1.072

---

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

Assim, acompanho o voto do Conselheiro Amilcar Teixeira.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Vettorato - Conselheiro