



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

Processo n° 37169.001007/2007-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2803-003.249 – 3ª Turma Especial
Sessão de 15 de abril de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente TRANSPORTADORA ITANORTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há nulidade no lançamento, quando se encontra devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal.

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

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

A cooperativa de Trabalho é regulada pela Lei nº 12.690/2012 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.

Estão excluídas do âmbito desta norma as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

Tanto sob o enfoque do critério material, quanto sob o ângulo do critério pessoal, trata-se de serviços prestados por cooperados de cooperativa de saúde, a qual legalmente não é considerada como de trabalho, não ocorrendo, portanto, a hipótese de incidência tributária da contribuição prevista no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para decotar do lançamento os valores referentes aos serviços de cooperativa médica, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Lara dos Santos e Helton Carlos Praia de Lima. 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 e art. 4º inciso II, da Lei 12.690/2012. O art. 1º, parágrafo único, inciso I da Lei 12.690/2012 se refere, tão somente, à regulação específica pela legislação de saúde complementar (Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS). Não há previsão legal para tratamento diferenciado da cooperativa de trabalho médico de saúde em relação às demais cooperativas de trabalho, quanto às obrigações das contribuições previdenciárias, em especial do não recolhimento da contribuição patronal da contratante dos serviços (15% do valor da prestação do serviço). A Seguridade Social é financiada pela empresa e entidade a ela equiparada (art. 195, I, CF/88). A contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperados 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 seu benefício e dos segurados (empregado e contribuinte individual). A função social da empresa é garantir o bem-estar dos trabalhadores visando melhor competitividade e maior lucratividade da atividade econômica, bem como, a distribuição da riqueza gerada ao Estado (na forma de tributos), aos trabalhadores (na forma de remuneração) e prestar contas à sociedade (retorno da atividade econômica à sociedade). A cooperativa de trabalho não é diferente (art. 2º da lei 12.690/2012).

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

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

Relatório

1. Regressam a este Colegiado os presentes autos após serem cumpridas as providências solicitadas pelo então Conselheiro relator quando converteu em diligência o julgamento, nos seguintes dizeres (folhas 357/358):

“Pelo exposto, voto por CONVERTER o julgamento em DILIGÊNCIA. Deve ser esclarecido pela fiscalização se os valores transferidos para recorrente à Unimed foram arcados efetivamente pela atuada, ou agiu apenas como uma repassadora de recursos descontados de seus segurados, ou atuou de forma mista, tendo a contribuição patronal e mais as descontadas dos segurados. Deve ser elaborada uma planilha informando por competência, qual valor foi repassado à Unimed, desses valores, qual parcela foi descontada efetivamente dos empregados. Cabe à recorrente juntar aos autos cópia do contrato com a Unimed”

2. Tendo em vista que o relatório já foi apresentado por ocasião da decisão anterior, cito seu inteiro teor:

“Relatório:

A presente NFLD tem por objetivo as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo a relativa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa em virtude dos riscos ambientais do trabalho, e a relativa a Terceiros. O período do levantamento abrange as competências setembro de 2001 a dezembro de 2005, conforme relatório fiscal às fls.63 a 69. Segundo a fiscalização, os fatos geradores referem-se a valores a título de abonos advindos de convenções coletivas de trabalho, cooperativas de trabalho, participação nos lucros e resultados.

A atuada apresentou impugnação ao lançamento, conforme fls. 108 a 129. A unidade da Receita Previdenciária comandou diligência na forma das fls. 248 a 250.

A fiscalização prestou informações às 252 e 253, sugerindo a retificação do lançamento. Cientificado do resultado da diligência, a atuada manifestou-se à fl. 258.

A Decisão da Delegacia da Receita Previdenciária confirmou a procedência do lançamento em parte, fls.283 a 290. Foram excluídas as parcelas referentes ao INCRA.

Não concordando com a decisão de primeira instância, a atuada interpôs recurso, conforme fls.294 a 310. Em síntese, o recorrente em seu recurso alega o seguinte:

A decisão de primeira instância é nula, pois não realizou a análise de todos os pedidos e fundamentos apresentados;

O Fisco tem obrigação de analisar a constitucionalidade dos dispositivos legais;

c) O pleito de produção de provas foi indeferido;

d) É nula a NFLD pela incorreta indicação dos dispositivos legais que fundamentam o lançamento;

e) É inconstitucional a exigência de contribuição sobre as cooperativas de trabalho;

f) Em relação à cooperativa médica, a recorrente não é destinatária dos serviços, atuando apenas como repassadora de valores;

g) É ilegal incidir contribuição sobre verbas que não apresentam características de habitualidade e de contraprestação ao trabalho;

h) As exigências são inconstitucionais e ilegais;

i) Não é devida a cobrança do Salário-educação;

j) É indevida a contribuição para o Sebrae;

k) Não pode ser exigida a contribuição destinada ao Sest Senat;

l) Não pode prevalecer a aplicação da taxa Selic;

m) É inconstitucional a cobrança de multa;

n) Requerendo provimento ao recurso interposto.

O órgão previdenciário apresentou contra-razões às fls. 342 a 344, pugnando pela manutenção da decisão recorrida

É o relatório.

3. Em atendimento a diligência requerida, a Seção de Fiscalização, anexou os contratos firmados entre a UNIMED e a recorrente folha 378/402.

4. A contribuinte apresentou desistência parcial do recurso voluntário, relativo aos levantamentos referentes aos fatos geradores de Convenção Coletiva de Trabalho – CCT período de 05/2002 a 10/2005; e, fatos geradores referente a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, período de 09/2001 a 11/2005.

5. Após o cumprimento de diligencia, o processo foi encaminhado para análise e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

1. No que se refere à exigibilidade do depósito recursal, cumpre ressaltar que a garantia de instância para admissibilidade do Recurso Voluntário foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1976, não sendo mais exigível o depósito recursal para seguimento do Recurso.

2. Compulsando os autos, verifica-se que o sujeito passivo apresentou requerimento de desistência parcial do Recurso Voluntário.

3. Consta, às fls 346/347 informação de que o contribuinte manifestou-se pela desistência dos levantamentos referentes aos fatos geradores de: (i) Convenção Coletiva Trabalho – CCT período de 05/2002 a 10/2005; e, (ii) fatos geradores referente à Participação nos Lucros e Resultados – PLR, período de 09/2001 a 11/2005.

4. Dessa forma, o mérito das alegações suscitadas no recurso voluntário quanto aos fatos geradores dos levantamentos de CCT e PLR não podem ser objeto de apreciação por esta Turma de Julgamento, haja vista à desistência suscitada pela recorrente.

5. Assim, conheço parcialmente do recurso voluntário, e, passo a análise das demais questões recursais.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

6. Preliminarmente, argumenta a recorrente sobre a nulidade do lançamento com base na argumentação que houve cerceamento do seu direito de defesa, tendo em vista que a decisão de primeira instância não realizou análise de todos os pedidos por ela apresentados, e, por, ausência de fundamentação legal.

7. No meu sentir, quanto ao procedimento do lançamento realizado pela autoridade administrativa, não observo qualquer vício que venha causar lesão a contribuinte, uma vez que foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 11 e 31 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

8. Além do mais, como pode ser verificado, a peça inicial encontra-se fundamentada com a devida motivação requerida pela legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99, bem como a retificação parcial do lançamento fiscal, ainda na primeira instância, não indica de imediato a sua nulidade, ao contrário, demonstra que o fisco buscou assegurar a veracidade dos valores levantados, inclusive garantindo ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório.

DA ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS

9. A recorrente alega em seu recurso voluntário inconstitucionalidade dos atos normativos que embasam o lançamento. Sustenta que o Fisco tem a obrigação de analisar a constitucionalidade das normas quanto à inexigibilidade das contribuições relativas ao presente processo. Tal argumento não merece prosperar, pois, a teor do que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, exceto nos casos previstos no § 6º do mesmo dispositivo legal, a seguir transcrito, este órgão julgador, de cunho administrativo, não tem competência legal para apreciar e declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de dispositivo de lei.

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...).

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

10. Segundo o *caput* do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, é vedado aos seus Conselheiros membros, sob fundamento de inconstitucionalidade, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

11. Ademais, a súmula n.º 2 do CARF preceitua o seguinte:

“Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

12. Dessa forma, afastam-se as alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade, pois os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições contidas no auto de infração em apreço, todos discriminados nos Fundamentos Legais do Débito, encontram-se em plena vigência, não havendo até a presente data manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a inaplicabilidade dos mesmos.

13 Assim, rejeito as alegações da contribuinte de inconstitucionalidade dos atos normativos que embasam o lançamento.

DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE SERVIÇOS DE COOPERATIVA DE TRABALHO, (CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO DE CAMINHÕES)

14. A decisão recorrida manteve o lançamento fiscal de débito em desfavor da contribuinte por não recolher as contribuições devidas em decorrência da contratação de cooperativa de trabalho para carregamento e descarregamento de caminhões conforme relatório fiscal de fls. 63 a 69.

15. A controvérsia trazida nos autos se refere à incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos feitos pela recorrente na contratação de cooperativas de trabalho.

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

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

(...).

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

17. Assim, o lançamento se deu estritamente com base na legislação previdenciária, sendo, portanto, devidos pela empresa, os valores lançados pelo fisco.

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

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

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

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

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS. COOPERATIVAS.

cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus cooperados.”

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

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

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91.”

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

19. No mesmo sentido, foi o acórdão recente prolatado nesta Turma, que restou ementado nos seguintes termos:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2009 a 30/10/2009
PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FUNDAÇÃO PÚBLICA.
EQUIPARAÇÃO À EMPRESA. ART. 15 DA LEI Nº 8.212/91.
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 142 DO
CTN. OBSERVÂNCIA. ISENÇÃO AUTOMÁTICA.
IMPOSSIBILIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
COOPERATIVA DE TRABALHO. LOCAÇÃO DE
MÃO-DE-OBRA. INCISO IV DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91.
ENQUADRAMENTO.*

(...).

4. No que se refere ao lançamento decorrente de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (locação de mão-de-obra), melhor sorte não assiste ao contribuinte. No ponto, o lançamento foi efetuado em estrita observância das disposições contidas no inciso IV do art 22 da Lei nº 8.212/91 (acrescentado pela Lei nº 9.876/99). Recurso Voluntário Negado. (3ª Turma Especial –CARF, Acórdão 2803-003.129 – Sessão de 18 de março de 2014 – Relator – Amílcar Barca Teixeira Júnior – Relator)”

20. Pelo exposto, mantenho a autuação fiscal, por ter o contribuinte deixado de recolher contribuições previdenciárias no percentual de 15%, incidentes sobre as faturas ou notas fiscais emitidas em decorrência de serviço prestados por intermédio das cooperativas de trabalho.

DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE SERVIÇOS DE COOPERATIVA MÉDICA

21. Quanto à questão da incidência sobre serviços de cooperativa médica, o então relator do processo baixou os autos em diligência para que a fiscalização esclarecesse se os valores transferidos da recorrente à UNIMED foram arcados efetivamente pela atuada, ou agiu apenas como uma repassadora de recursos descontados de seus segurados, ou atuou de forma mista, tendo a contribuição patronal e mais as descontadas dos segurados.

22. Em atendimento a diligência requerida no bojo deste processo a autoridade administrativa respondeu que: (fl. 408).

“Item 12. Em conclusão ao solicitado, temos:

a) O contrato foi firmado entre a ITANORTE e UNIMED, sendo a participação de fato dos empregados descontada em folha de pagamento, conforme a coluna VALOR DA PARTICIPAÇÃO DESCONTADA EM FOLHA DE PAGAMENTO DOS EMPREGADOS (Planilha fls. 407);

b) As faturas da UNIMED foram emitidas contra a empresa ITANORTE, conforme a coluna VALORES LANÇADOS NA CONTA 3.2.1.5.05 – UNIMED/SAÚDE BRADESCO (REPASSADOS A UNIMED), da planilha de fls. 407;

c) O valor mensal das parcelas pelos serviços prestados foram repassados em sua totalidade a UNIMED por ITANORTE, não havendo individualização por trabalhador.”

23. Cinge-se a controvérsia dos autos em apurar se a recorrente deveria ter recolhido aos cofres públicos a retenção de 15% sobre o valor da fatura de cooperativa médica, firmado com a UNIMED, para prestação de serviços médicos e hospitalares.

24. Fundamentou-se o lançamento fiscal no art. 22, inc. IV da Lei nº 8.212/91 que prevê que a contribuição a cargo da empresa, seria de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, **in verbis**:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 05 de Dezembro de 1996)

(...).

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 26 de Novembro de 1999)."

25. No entanto, entendo que no caso específico das cooperativas médicas de trabalho, em que estas são meras intermediárias nos serviços médicos prestados por seus cooperados, não estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária prevista no inciso IV do art. 22, da Lei nº 8.212/91, pelos argumentos que irei expor adiante.

26. Não obstante a previsão do artigo mencionado, ressalte-se que a referida lei não definiu o conceito de cooperativa de trabalho em nenhum dos seus dispositivos. Tal definição ficou a cargo a Lei nº 12.690/11 que consolidou o conceito de cooperativa de trabalho para todos os fins de direito, e, ao trazer essa delimitação conceitual, a referida norma exclui do rol das cooperativas de trabalho aquelas destinadas à assistência a saúde e que operam planos de saúde na forma da legislação de saúde complementar.

"LEI Nº 12.690, DE 19 DE JULHO DE 2012.

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.

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

*CAPÍTULO I
DAS COOPERATIVAS 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.

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.

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. (grifei)."

27. A sistemática em debate é simples. Ora, a cooperativa operadora de planos de saúde não presta serviços de saúde, mas de organização de sistema de custeio para demandas de serviços de saúde dos usuários dos planos com a exclusiva finalidade de garantir

demanda de serviços médicos prestados por seus sócios. Conclui-se: o plano é apenas um sistema de cobertura financeira dos custos dos serviços.

28. A cooperativa médica apenas estrutura tal atividade com o objetivo de criar um fluxo constante e estável de demandas de serviços médicos, para seus sócios por meio do direcionamento do atendimento a rede formada por estes. Ao passo que o cooperado, por sua vez, presta o serviço médico e recolhe seus tributos no âmbito de seu consultório na forma da legislação.

29. Todavia, em que pese a IN 971/09 ter se equivocado quanto a classificação das cooperativas operadoras de planos de saúde na condição de cooperativa de trabalho – pelo fato destas cooperativas não serem de trabalho –, ela acertou na exclusão das operações de intercâmbio, pois, incluir tal operação como base de cálculo desta contribuição seria um erro.

30. O intercâmbio ocorre no momento em que um cliente de uma cooperativa operadora de plano de saúde é atendido pelo sócio de outra cooperativa operadora de planos de saúde integrante de um mesmo sistema. Sendo assim, ainda que se admitisse que tal cooperativa fosse de trabalho, ao cobrar no intercâmbio tributar-se-ia duas vezes sobre a mesma operação, pois a retenção dos valores devidos já teria sido recolhida pela usuária no ato do pagamento do plano.

31. Assim, pela inadequação das cooperativas de saúde suplementar ao conceito de cooperativa de trabalho na forma prevista na Lei nº 12.690/12, reitere-se, não há incidência dos 15% de INSS previstos no Art. 22, IV da Lei nº 8.212/91.

32. Destaco ainda que, tais cooperativas nunca foram cooperativas de trabalho e a Lei nº 12.690/12 não alterou o conceito e nem a realidade do que vem a ser uma cooperativa de trabalho, apenas declarou com força normativa uma situação fática.

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

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

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

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

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

(II) **Critério espacial:** território nacional.

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

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

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

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

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

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

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

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

42. Assim, do acima exposto, quer sob o enfoque do critério material, quer sob o ângulo do critério pessoal, entendo que assiste razão à recorrente, uma vez que se trata o presente caso de serviços prestados por cooperados de cooperativa de saúde, a qual legalmente

Processo nº 37169.001007/2007-11
Acórdão n.º 2803-003.249

S2-TE03
Fl. 564

não é considerada como de trabalho, não ocorrendo, portanto, a hipótese de incidência tributária da contribuição prevista no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91.

CONCLUSÃO

43. dado o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para decotar do lançamento os valores referentes aos serviços de cooperativa médica, nos termos acima delineados.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.