

I. BREVE SÍNTESE DA CONSULTA

1. A **CONSULENTE** é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, constituída na forma de associação civil, que tem como objetivo congrega os profissionais da odontologia, onde atua como órgão classista, reconhecido pelo Ministério dos Negócios do Trabalho, Indústria e Comércio.

2. Visando proporcionar aos seus associados e funcionários acesso a planos de saúde mais econômicos, a **CONSULENTE** celebrou em 2005 Contrato Particular de Prestação de Serviços Médicos, Hospitalares, de Diagnóstico e Terapia – Plano empresarial, com a cooperativa de saúde UNIMED CURITIBA – Sociedade Cooperativa de Médicos, contrato este ainda em vigor.

3. Conforme previsto no contrato em referência, são planos de assistência à saúde de contratação coletiva empresarial, aqueles que ofertem cobertura da atenção prestada à população delimitada e vinculada à pessoa jurídica contratante. No presente caso, o contrato foi celebrado entre a **CONSULENTE** e a UNIMED sendo que os seus funcionários e associados, e respectivos dependentes, figuram como beneficiários do plano contratado.

4. Neste sentido, a **CONSULENTE** está obrigada a pagar à UNIMED, por beneficiário, as correspondentes inscrição e mensalidade (Cláusula 60^a do Contrato). Por outro lado, a **CONSULENTE** facultava aos seus associados interessados em fruir dos benefícios do plano de saúde, subscrever Termo de Adesão, no qual assumiam a responsabilidade pelo pagamento das mensalidades devidas.

5. Conforme comprovam as demonstrações contábeis apresentadas pela **CONSULENTE**, esta recebia o valor das mensalidades de seus associados/beneficiários e, na condição de contratante do plano empresarial, quitava as mensalidades junto à UNIMED.

6. Considerando que tais valores configuram remuneração a cargo da pessoa jurídica pela prestação de serviços de cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, a **CONSULENTE** estava sujeita ao recolhimento da contribuição patronal prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91 (com a redação da Lei nº 9.876/99), abaixo transcrito:

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.

7. Neste cenário, conforme previsto no Termo de Adesão subscrito pelos beneficiários, a **CONSULENTE** lhes cobrava o valor correspondente às mensalidades por meio de boleto, no qual acrescia o valor relativo à contribuição previdenciária patronal prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91.

8. Ocorre que, em 23/04/2014, sob o rito de repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, em razão de o legislador ter extrapolado a norma veiculado pelo art. 195, inciso I, a, da Constituição Federal, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, descaracterizando com isso a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados e tributando o faturamento da cooperativa, o que configura *bis in idem* tributário.¹

¹ RE 595838, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014

9. Diante de tal julgamento e não sendo admitida a modulação dos efeitos da decisão pelo STF², a **CONSULENTE** ingressou com Ação de repetição de Indébito, buscando a restituição dos valores indevidamente pagos nos últimos cinco anos. Referida ação judicial foi julgada procedente e culminou com a expedição de precatório em favor da **CONSULENTE**.

II. DA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA E DA CONVENÇÃO PARTICULAR

10. Como exposto pelo Ministro Dias Toffoli, em seu voto, proferido do RE nº 595.838/SP, no artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), o legislador pretendeu instituir contribuição previdenciária a cargo das empresas que contratam a prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de trabalho, *ex vi*:

Quer dizer, a empresa tomadora dos serviços, no caso, não opera como fonte somente para fins de retenção ou qualquer outra espécie de substituição tributária, na forma do art. 31 da Lei 8.212/91. **A fonte pagadora, empresa ou entidade a ela equiparada, é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da respectiva contribuição.**
(Grifamos)

11. Adiante, o Ministro relator evidenciou a tentativa do legislador de enquadrar a referida exação no disposto no artigo 195, inciso I, a, da Constituição Federal:

Note-se que o principal argumento para se enquadrar a exação em tela no disposto no art. 195, I, a, da Constituição é o de que o serviço contratado pelas empresas junto às sociedades cooperativas seria, na realidade, prestado por pessoas físicas (cooperados).

12. O artigo 195 referido no trecho acima reproduzido assim dispõe:

² RE 595838 ED, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015

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:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Grifamos)

13. Desta forma, evidencia-se que, para que houvesse a subsunção do fato à norma prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, seria necessário que ocorresse a remuneração de serviços prestados por cooperado, por intermédio de cooperativa de trabalho, à determinada pessoa jurídica que seria a devedora do tributo.

14. Neste sentido, frisa-se que tal contribuição só poderia incidir sobre os rendimentos pagos por empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, estando dentro do conjunto de contribuições denominadas “contribuições patronais”.

15. Ao explicar o fenômeno da subsunção do fato à norma e a fenomenologia da incidência, que leva ao nascimento da relação jurídica tributária, em razão da qual o tributo é devido, Paulo de Barros esclarece que o legislador recorta eventos da vida real e lhes imputa a força de, uma vez relatados em linguagem competente, suscitar os comportamentos que entende valiosos:

Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese tributária. Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.³

³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p.316

16. Desta forma, temos a hipótese tributária – previsão legal abstrata de um fato que se ocorrido e quando ocorrido, dará nascimento à obrigação tributária – e o fato jurídico tributário – fato concreto que se corresponde à hipótese de incidência, dando nascimento à relação jurídica tributária.

17. A regra-matriz de incidência tributária (norma) é formada por uma hipótese – suposto ou antecedente – a que se conjuga um mandamento – o conseqüente. A hipótese contém a previsão de um fato, enquanto o mandamento prescreve a obrigação tributária que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato previsto no antecedente.

18. Na hipótese, teremos: critério material (comportamento de uma pessoa – verbo + complemento), critério temporal (condicionante do tempo) e o critério espacial (condicionante do espaço). No conseqüente, teremos: o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo + alíquota).

19. No que se refere ao tributo em análise, podemos estabelecer o seguinte desenho normativo da hipótese de incidência tributária:

<u>Hipótese</u>	<u>Critério material</u>	Remunerar os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho
	<u>Critério espacial</u>	Dentro do território nacional
	<u>Critério temporal</u>	Momento em que ocorre a efetiva remuneração
<u>Mandamento</u>	<u>Critério pessoal</u>	Sujeito ativo: União Sujeito passivo: empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei
	<u>Critério quantitativo</u>	Base de cálculo: valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços



	Alíquota: 15%
--	---------------

20. Ainda, no que se refere à classificação constitucional do tributo, trata-se de contribuição suportada diretamente pelo contribuinte, ou seja, que não repercute economicamente sobre terceiro, no presente caso, sobre os associados da **CONSULENTE**. Isto porque, se trata de contribuição incidente sobre operação na qual não há repercussão jurídica – incide sobre um dispêndio suportado diretamente pelo sujeito passivo, qual seja, o pagamento pela prestação de serviços dos cooperados da UNIMED.

21. Praticado o fato gerador – remuneração dos serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, à pessoa jurídica – nasce o dever de pagamento da referida contribuição, mas não há, no entanto, qualquer relação jurídica subsequente que permita a transferência do respectivo encargo financeiro.

22. Portanto, no que se refere ao caso em análise, temos que, ao remunerar a UNIMED pela prestação de serviços médicos aos seus associados, incidiu, em relação à **CONSULENTE**, a regra do artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, em razão do que ela é o sujeito passivo (devedor) do tributo.

23. No que se refere à relação contratual estabelecida entre a **CONSULENTE** e os seus associados, houve a subscrição de Termo de Adesão, em que a primeira exige dos segundos, além do pagamento da mensalidade, os encargos operacionais e o valor correspondente à contribuição em comento. Referido Termo é mera convenção particular e, neste sentido, não tem o condão de modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária, como expressamente previsto no artigo 123 do Código Tributário Nacional, *ex vi*:

Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição

legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

24. É este o entendimento da jurisprudência pátria em temas semelhantes:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IPTU. **ILEGITIMIDADE ATIVA DO LOCATÁRIO PARA POSTULAR DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E REPETIÇÃO DE INDÉBITO.** PRECEDENTES.

1. **A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que "o locatário, por não ostentar a condição de contribuinte ou de responsável tributário, não tem legitimidade ativa para postular a declaração de inexistência de relação jurídica tributária, bem como a repetição de indébito referente ao IPTU, à Taxa de Conservação e Limpeza Pública ou à Taxa de Iluminação Pública"** (AgRg no REsp 836.089/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/02/2011, DJe 26/04/2011).

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 789.835/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/11/2015, DJe 12/11/2015) (Grifamos)

25. Também merece referência a Tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema/Repetitivo 173, ao tratar de repetição de indébito de tributo indireto:

O 'contribuinte de fato' (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo 'contribuinte de direito' (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

26. Ainda, a convenção particular celebrada entre a **CONSULENTE** e seus associados tem como objeto relação jurídica anterior à ocorrência do fato que deu origem à relação jurídica tributária, sendo irrelevante em relação ao pagamento do tributo ou para a suposta transferência de encargo financeiro. Isto porque, só há que se falar em transferência do encargo financeiro (i) em relação aos denominados "impostos indiretos" e (ii) após a ocorrência do fato gerador.



Como se verifica no presente caso, a contribuição em comento é tributo direto que foi, ao fim e ao cabo, suportado pela **CONSULENTE**.

III. DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO E O ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

27. Por várias razões o Estado cobra indevidamente tributos. As distorções que existem no sistema tributário como um todo e as deficiências da máquina estatal podem ser responsáveis por tal consequência. No entanto, cômulo de que tais distorções poderiam ocorrer, o constituinte previu mecanismos para evita-los e corrigi-los, dando efetividade aos direitos e garantias individuais, fundamentalmente no que concerne ao direito de propriedade, uma vez que, ao cobrar indevidamente tributos, o Estado alcança de forma ilegítima e, portanto, desautorizada, o patrimônio privado, o que é vedado pela Constituição Federal.

28. É certo que, ao exigir tributo sem observância das normas constitucionais pertinentes, há inequívoca afronta ao direito de propriedade, pois, sendo o tributo prestação de natureza pecuniária, deve ser compulsoriamente suportado pelo sujeito passivo contemplado na respectiva norma. Ainda que a norma instituidora do tributo seja manifestamente inconstitucional, o tributo deve ser pago, *a priori*, até que sobrevenha decisão judicial declarando a inconstitucionalidade da cobrança e tornando possível a recuperação dos valores indevidamente pagos, tal como que aconteceu no presente caso.

29. Quem garante os fins deve garantir os meios, ou seja, se a Constituição Federal garante o direito de propriedade, deve criar os meios e mecanismos necessários para fazer valer tal direito, como o faz por meio do remédio processual da repetição de indébito. Assim, a repetição de indébito é um direito subjetivo constitucionalmente garantido, que está expressamente previsto no artigo 165 do Código Tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

30. Conforme se verifica do caso em análise, nos autos de Ação de Repetição de Indébito nº 5051692-28.2015.4.04.7000, foi reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, sendo deferido o pedido da **CONSULENTE** de reaver o que pagou indevidamente nos cinco anos anteriores à referida decisão.

31. Destacamos que na referida ação judicial não foi suscitada a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional. Isto porque, conforme exposto anteriormente, a demanda foi proposta pelo próprio devedor (sujeito passivo) do tributo, aquele que detém, portanto, a legitimidade para pleitear a repetição dos valores indevidamente pagos. Ademais, trata-se de indébito relativo a tributo direto, em que a carga econômica suportada pelo contribuinte não é transferida a terceiro, e assim não há que se falar em aplicação do artigo 166 do CTN.

32. O artigo 166 do Código Tributário Nacional – CTN assim dispõe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

33. A concepção da doutrina e da jurisprudência, de maneira geral, quanto à regra veiculada pelo art. 166, é de que é aplicável apenas aos impostos que “repercutem economicamente”, ou seja, aos chamados tributos indiretos, àqueles em que a carga tributária é suportada pelo consumidor final. Trata-se, indiscutivelmente, de regra de natureza econômica, avessa ao direito, portanto.

34. Quanto à classificação dos impostos em direto e indireto, afirmou Geraldo Ataliba:

É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela Ciência das Finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. 57. Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica se transformar em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico. 57. Esta classificação tem alguma importância no sistema nos quais há referência a essas características econômicas, e delas se faz decorrerem consequências jurídicas. 57. No Brasil, para os juristas essa classificação é absolutamente irrelevante.⁴

35. Efetivamente, a expressão traz consigo a indagação de quais seriam os tributos cuja natureza implica na transferência de tal encargo. Temos por certo que são aqueles em que a transferência do ônus financeiro se dá em função de um fenômeno jurídico e não propriamente econômico, como em regra se pretende fazer crer. Em outros termos, quando o legislador se referiu à natureza dos tributos, naturalmente estava fazendo alusão àqueles nos quais há repercussão jurídica, de acordo com a sistemática adotada pela Constituição Federal.

36. Sendo certo que as classificações econômicas, além de irrelevantes, são inúteis para o direito, é certo também que a referência feita pelo

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência do IPI. Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. p. 158-159.

legislador no art. 166 do CTN há de ser tida por jurídica, restringindo-se sua aplicabilidade não aos tributos em que há “repercussão econômica”, mas àqueles em que há “repercussão jurídica”, melhor dizendo, àqueles em relação aos quais a Constituição impôs a observância do princípio da não cumulatividade, quais sejam: o ICMS e o IPI.

37. Quanto à repercussão jurídica dos tributos, é precisa Mizabel Abreu Machado Derzi:

A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, § 3º e 155, § 2º I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte *de iure*. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS e o IPI não devem ser suportados pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, corresponde ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo.⁵

38. E continua:

Assim todo adquirente (exceto o consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor ou promotor da operação. Portanto o princípio, consagrado na Lei Fundamental, autoriza único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor); o ICMS, por licença constitucional, onera o consumidor – não contribuinte – que não pode repassar o custo do imposto.

Como se observa, falamos de *repercussão jurídica* e não de *repercussão econômica*. Se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável ou desejada pelo legislador, mas apenas uma coincidência que muitas vezes não ocorre. Trata-se de simples presunção que fundamentou a norma.

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado*. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998. p.125.

Pode se dar, ao contrário, que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria em condições tão favoráveis, que, apesar do imposto lhe ter sido destacado na fatura da compra, o encargo econômico foi transferido para trás, contra o seu fornecedor, que lhe cedeu o bem pelo custo ou abaixo do custo. O fato econômico, não obstante, em nada interfere com o princípio da *não-cumulatividade*, mantendo-se integral e perfeito o direito à compensação do contribuinte adquirente, que sofreu tão-somente *repercussão jurídica*, comprovada pelas notas fiscais de entrada. Bem se vê que os institutos econômicos são inspiradores das normas jurídicas, mas são por ela transformados em fatos jurídicos próprios (diferentes).⁶

39. Conforme pondera a ilustre professora o art. 166 do CTN é de todo inaplicável à repetição de indébito da contribuição ora em análise, como de fato observou-se na ação ajuizada pela **CONSULENTE**.

40. De fato, o mencionado dispositivo aplica-se aos tributos em que há repercussão jurídica e não repercussão econômica, àqueles aos quais a Constituição Federal impôs a observância do princípio da não cumulatividade, o que resulta em que o consumidor suporte o ônus do tributo por não poder repassá-lo a quem quer que seja. Tais tributos são, por determinação constitucional, o IPI e o ICMS.

41. No mesmo sentido, cumpre transcrever trecho da ementa do REsp 903.394/AL, cujo acórdão serviu de paradigma para fixação da Tese 173 do STJ, já mencionada neste parecer:

A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, **apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente**, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: (...)"

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado*. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998. p.126.



(Destacamos)

42. Definitivamente não há qualquer disposição constitucional que submeta a contribuição em análise ao princípio da não cumulatividade, não se lhe aplicando, portanto, a regra estabelecida no art. 166 do CTN, por não ser de sua “natureza” a transferência do encargo financeiro.

43. Em conclusão, não é da natureza da referida contribuição a repercussão jurídica ou econômica da carga tributária eis que o constituinte, ao prever o figurino constitucional do tributo e o regime jurídico-constitucional a ele aplicável, não lhe impôs a observância do princípio da não cumulatividade, o que retirou qualquer possibilidade de que terceiro arcasse com o ônus da tributação ou, utilizando os termos empregados pelo legislador complementar, com o respectivo “encargo financeiro”.

44. Ademais, ainda que se admitisse a aplicação do art. 166 do CTN a outros tributos além do IPI e ICMS, a contribuição em análise continuaria fora do âmbito de aplicação da referida norma. Isto porque, o art.166 dispõe sobre restituição de tributo que comporte transferência do encargo financeiro, o qual, naturalmente, só pode ser transferido após a ocorrência de seu fato gerador. É de todo inadmissível tratar de transferência do encargo financeiro de algo que ainda não existe no mundo fenomênico.

45. Neste sentido, os beneficiários pagavam o valor da mensalidade, mais encargos operacionais acrescidos do valor correspondente à contribuição julgada inconstitucional à **CONSULENTE**, e esta, por sua vez, remunerava a UNIMED. Somente neste segundo momento ocorria a correspondência do fato concreto à hipótese de incidência tributária (lei) e, por conseguinte, surgia a relação jurídica tributária, em razão da qual era devido o pagamento do tributo.

46. A convenção particular estabelecida entre a **CONSULENTE** e seus associados é anterior à relação jurídica tributária, sendo despcienda tanto para fins de subsunção do fato à norma tributária quanto em relação à suposta transferência do encargo financeiro.

47. É irrelevante, no que concerne à matéria tributária, como foram recebidos os recursos com os quais a **CONSULENTE** remunerou a UNIMED e pagou a contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991. Assim, não tendo havido transferência de qualquer encargo financeiro após a ocorrência do fato gerador da referida contribuição, é certo que, sob o aspecto tributário, a **CONSULENTE** foi a última a suportar o encargo financeiro do tributo em questão.

48. Sendo certo que a repetição do indébito visa garantir a recomposição patrimonial daqueles que pagaram tributos indevidos, os recursos ilegítimamente cobrados devem ser devolvidos pelo Estado, retornando ao patrimônio da **CONSULENTE**.

49. Os valores restituídos devem agregar-se ao patrimônio do sujeito passivo (devedor), sendo classificados como receita operacional (recuperação ou devolução de custos) e submetidos à tributação pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), como se extrai do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003:

Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL

50. Tal entendimento é corroborado pela jurisprudência pátria:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. ART. 1º DO ATO DECLARATÓRIO - ADI SRF Nº 25/2003. LEGALIDADE. CONSONÂNCIA COM O ART. 44, III, DA LEI N. 4.506/64, ARTS. 12 E 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 41, DA LEI N. 8.981/95, E ART. 7º, DA LEI N. 8.541/92.

INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE VALORES DEDUZIDOS ANTERIORMENTE DA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E CSLL.

1. A repetição do indébito tributário não escapa à tributação pelo IRPJ e pela CSLL justamente porque que se classifica como "recuperações ou devoluções de custos", receita operacional prevista no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99. Sua inserção no lucro operacional deriva do fato de que o pagamento dos diversos tributos, em regra, representa custo dedutível, consoante o art. 41, da Lei n. 8.981/95 e o art. 7º, da Lei n. 8.541/92, regulamentado pelos art. 344, do RIR/99. Na mesma linha, dispõem o art. 12, c/c art. 28, da Lei n. 9.430/96 que esse mesmo valor recuperado deverá ser adicionado ao Lucro Real e ao Lucro Líquido ajustado, a fim de compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. A lógica subjacente a tal sistemática é a de que os valores, acaso não tivessem sido utilizados para o pagamento dos tributos indevidos, não teriam sido originalmente deduzidos na determinação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ) e do Lucro Líquido ajustado (base de cálculo da CSLL). Desse modo, quando retornam para o patrimônio da empresa, desfaz-se a dedução anteriormente feita através da reinclusão dos valores na determinação do lucro operacional. Ou seja, retorna-se ao status quo ante onde os referidos valores teriam sido objeto de tributação. Nessa situação, o fato gerador se dá no momento do retorno dos valores à disponibilidade da empresa, inaugurando-se o prazo decadencial na forma do art. 150, §4º e do art. 173, I, do CTN (conforme o tipo de lançamento), não consistindo isso em qualquer burla ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

3. Tema já enfrentado como fundamento determinante no corpo do recurso representativo da controvérsia REsp. nº 1.138.695 - SC: "De observar que, no caso da repetição de indébito, o tributo (principal) quando efetivamente pago pode ser deduzido como despesa (art. 7º, da Lei n. 8.541/92), a contrario sensu, se o valor for devolvido deve acrescer às receitas da empresa a fim de compor o Lucro Real e o Lucro Líquido ajustado como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois dali só saiu porque se referia a despesa com pagamento de tributo" (REsp. nº 1.138.695 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013).

4. Desse modo, correta a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, sobre valores recebidos a título de restituição ou

compensação de indébito tributário, sendo lícito o disposto no art. 1º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003.

5. Recurso especial não provido.

(REsp 1466501/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/05/2015, DJe 01/06/2015)

51. Assim, sendo a restituição de tributos indevidamente pagos reconhecida como receita operacional da **CONSULENTE** – ainda que não seja objeto de tributação em razão da subsunção daquela à norma que estabeleceu a desoneração –, tais valores não podem ser distribuídos aos seus associados e funcionários, o que configuraria distribuição de receita.

52. Isto porque a **CONSULENTE** goza do benefício de isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS⁷, por se adequar à hipótese normativa prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/97, abaixo transcrito:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

53. Para fruição de tais isenções, nos termos do § 3º do artigo supratranscrito⁸, a **CONSULENTE** deve atender aos seguintes requisitos previstos na Lei nº 9.532/197:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido

⁷ MP nº 2.158. Art.13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades: (...) **IV -instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;** (...) Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas:** (...) **X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.** (Grifamos)

⁸ § 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

b) **aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;**

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; (Grifamos)

54. Em face dos pressupostos aqui consignados, sendo expressamente exigido por lei que a **CONSULENTE** aplique **integralmente** seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, tem-se como consectário lógico a vedação de distribuição de sua receita ou renda, a qualquer título. Neste sentido, sendo apurado pela Secretaria da Receita Federal que a **CONSULENTE** realizou a distribuição de sua receita, esta correria o risco de ter a fruição do benefício das referidas isenções suspensa durante o ano-calendário em que foi praticado tal ato⁹, culminando com a exigência de todos os tributos referentes a tal período.

⁹ Lei 9.532/97. Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária,

IV. RESPOSTA AOS QUESITOS

1. Considerando (i) a contribuição ao INSS prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991; e (ii) a relação jurídica de prestação de serviços firmada entre a UNIMED Curitiba – Sociedade Cooperativa de Médicos e a Associação Brasileira de Odontologia – Seção Paraná, formalizada por meio do Contrato Coletivo Empresarial, alterado para Coletivo por Adesão pelo Termo Aditivo 01/06 (Anexo 1), quais são os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico tributária formada?

R: A **CONSULENTE** e a UNIMED celebraram Contrato Particular de Prestação de Serviços Médicos, Hospitalares, de Diagnóstico e Terapia. Nos termos do quadro reproduzido no parágrafo 19 deste parecer, em decorrência de tal prestação de serviços, a **CONSULENTE** praticou fato que se subsumiu à hipótese de incidência da contribuição ao INSS, prevista pelo artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, surgindo, por conseguinte, a relação jurídica tributária na qual a União figura como sujeito ativo e a **CONSULENTE** como sujeito passivo.

2. Considerando o tributo acima mencionado, os associados da **CONSULENTE** figuram como contribuintes ou responsáveis tributários na relação formada?

R: Conforme exposto nos parágrafos 23 a 25 do parecer, ainda que a **CONSULENTE** tenha celebrado Termo de Adesão com seus

especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

associados, em que a primeira exigiu dos segundos além do pagamento da mensalidade referente ao Contrato de Prestação de Serviços Médicos, subscrito pela **CONSULENTE** com a UNIMED, o pagamento dos encargos operacionais e o valor correspondente à contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, tal pacto configura mera convenção particular entre as partes e não tem o condão de alterar o devedor da relação jurídica tributária em análise, o que é, inclusive referendado pela jurisprudência pátria.

Desta forma, os associados e empregados, beneficiários dos referidos planos, não integram a relação jurídica tributária em comento, não ostentando condição de contribuinte ou responsável tributário.

3. Considerando a resposta ao Item 1, bem como que a **CONSULENTE** pagava regularmente a contribuição ao INSS, prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, o mencionado tributo se acomodaria à categoria de tributos indiretos? Qual a posição da doutrina e da jurisprudência pátrias a respeito do referido tema?

R: Conforme exposto, pensamos que os chamados tributos indiretos – “tributos que comportam, por sua natureza, transferência do encargo financeiro” – são aqueles em que a assunção por terceiro do encargo financeiro é fruto de um fenômeno jurídico e ocorre com aqueles em relação aos quais a Constituição Federal impôs a observância do princípio da não cumulatividade, quais sejam: o ICMS e o IPI. Tal entendimento é corroborado pela doutrina e jurisprudência, como demonstrado nos parágrafos 35 a 42 deste parecer.

Definitivamente não há qualquer disposição constitucional que submeta a contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991 ao princípio da não cumulatividade, não se lhe aplicando, portanto, a regra estabelecida no art. 166 do CTN, por não ser de sua “natureza” o repasse do encargo financeiro do tributo. É possível que um terceiro venha a suportá-lo, mas este será um fator circunstancial e empírico despidido de relevância jurídica.

Ainda, conforme tratado nos parágrafos 43 a 46, após a ocorrência do fato gerador da referida contribuição, não houve transferência de encargo financeiro e, portanto, trata-se de tributo que onerou diretamente a **CONSULENTE**.

4. Haveria incidência da mencionada contribuição caso a contratação fosse realizada diretamente por pessoa física?

R: A contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, incide sobre os a remuneração paga por empregador, empresa ou entidade a ela equiparada relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, estando dentro do conjunto de contribuições denominadas “contribuições patronais”. Desta forma, por se tratar de contribuição que só poderia ser imposta à empresa, pessoas físicas não poderiam ser inseridas na condição de sujeitos passivos da referida exação.

5. Considerando o boleto emitido pela **CONSULENTE** para cobrança de seus associados, beneficiários do Contrato Coletivo Empresarial, alterado para Coletivo por Adesão pelo Termo Aditivo 01/06, a informação referente à contribuição ao INSS contemplada no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991 alteraria as respostas dos Itens 1, 2 e 3?



R: A informação constante no boleto acerca da alíquota de 4,5% referente à contribuição ao INSS, prevista no artigo 22, inciso V, da Lei n.º 8.212/1991, apenas explicita a cobrança do valor pactuado pela **CONSULENTE** com os seus associados/beneficiários, por meio do Termo de Adesão. Conforme resposta ao quesito 2, tal informação não tem o condão de alterar o devedor do tributo em análise.

6. Considerando que a **CONSULENTE** ajuizou a Ação de Repetição de Indébito n.º 5051692-28.2015.4.04.7000, perante a Justiça Federal do Paraná, obtendo o reconhecimento do direito à restituição de valores referentes à contribuição ao INSS, tal qual prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário n.º 595.838 e, considerando a resposta aos Itens 1, 2 e 3 da presente consulta, o crédito recebido em decorrência da decisão na referida ação judicial, constitui receita da pessoa jurídica da **CONSULENTE**?

R: Conforme exposto nos parágrafos 49 e 50 deste parecer, o crédito recebido a título de repetição de indébito é classificado como recuperação ou devolução de custos, sendo considerado receita operacional da **CONSULENTE**, para fins de tributação do IRPJ e CSLL.

A incidência de IRPJ e CSLL sobre o indébito repetido corrobora o entendimento de que este integra o patrimônio da **CONSULENTE**, mesmo que tal incidência tributária seja afastada por eventual subsunção daquela à norma de isenção de tais tributos.

7. Considerando a resposta do Item 6, na eventual hipótese de a **CONSULENTE** realizar a distribuição aos seus associados dos valores recebidos em razão da Ação de Repetição de Indébito n.º 5051692-28.2015.4.04.7000,



haveria risco de perda das isenções tributárias quanto ao recolhimento de IRPJ e CSLL (art. 15, Lei n.º 9.532/97); COFINS (art. 14, Inciso X, MP n.º 2.158); e PIS (art. 13, MP n.º 2.158)?

R: Em havendo a distribuição dos valores recebidos em razão da Ação de Repetição de Indébito n.º 5051692-28.2015.4.04.7000 aos associados, a **CONSULENTE** incorreria no descumprimento ao requisito previsto no artigo 12, § 2º, alínea 'b', da Lei nº 9.532/97, o que poderia culminar com a suspensão do gozo do benefício de isenção do IRPJ, CSLL e das contribuições ao PIS e a COFINS durante o ano-calendário em que for realizada a referida distribuição de receita, nos termos do artigo 13 da Lei nº 9.532/97.

S.m.j., é o nosso parecer.

Curitiba, 21 de agosto de 2018.

Profª. Dra. Betina Treiger Grupenmacher

Professora Associada de Direito Tributário da
Universidade Federal do Paraná.

Advogada (OAB/PR 14.840) e Consultora na
área tributária.