



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11070.001139/2010-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.336 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	UNIMED FRONTEIRA NOROESTE/RS - COOPERATIVA DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRATAÇÃO DE COOPERADOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A COOPERATIVA. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Não se configura ato cooperativo a prestação de serviço de auditoria executado por médico cooperado em proveito da própria cooperativa de prestação de serviços médicos, na condição de empresa contratante, e não a terceiros por intermédio da cooperativa, e tais serviços serem remunerados pela própria cooperativa, e não por terceiros por intermédio da cooperativa.

Inexiste óbice jurídico a que um cooperado, na condição de segurado contribuinte individual, preste serviços profissionais remunerados à própria cooperativa de trabalho, na condição de empresa contratante, situação que sujeita segurado e empresa às obrigações tributárias previstas na Lei nº 8.212/91.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se do lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social referentes à parte da empresa, correspondente a 20% sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, bem como a contribuição da empresa, na alíquota de 11%, sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, que não foram retidas.

O Contribuinte apresentou impugnação que foi considerada improcedente pelo acórdão 12-36.446 – 11ª Turma da DRJ/RJ1

Inconformado, o Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 340/368), ao qual foi negado provimento, de acordo com o acórdão 2401-011.113 (fls. 372/382), conforme se verifica na ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

PRELIMINAR. NULIDADE INEXISTÊNCIA

Não vislumbro no caso em exame, a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. O Auto de infração foi lavrado por autoridade competente, com observância aos requisitos previstos no art. 142, do Código Tributário Nacional, tendo sido oportunizado ao contribuinte a ampla defesa, tanto por ocasião da impugnação, como do Recurso Voluntário.

COOPERATIVAS. PAGAMENTO POR SERVIÇO PRESTADO POR CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE.

É de responsabilidade da cooperativa o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais que lhe prestarem serviço.

COOPERATIVA DE TRABALHO. COOPERADOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A COOPERATIVA. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Não se configura ato cooperativo a prestação de serviço executado por médico cooperado em proveito da própria cooperativa de prestação de serviços médicos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços e recolher a importância retida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Ao tomar conhecimento da decisão, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fl. 391/411), pretendendo rediscutir as matérias:

**a) Da impossibilidade de enquadramento como serviço prestado à cooperativa de trabalho médico dos serviços prestados por médicos cooperados como auditores;**

**b) Da impossibilidade de enquadramento como serviço prestado à cooperativa de trabalho médico dos serviços prestados por médicos cooperados não auditores;**

**c) Retenção – Exigência de demonstração e descrição dos serviços de forma a contrastá-los com a definição e cessão de mão de obra.**

O Recurso Especial teve seguimento somente em relação à matéria “a”, eis que para as demais, deixou de apresentar paradigmas, conforme despacho de 17/08/2023 às folhas 422/428.

#### **Das alegações do Contribuinte**

- A recorrente é uma sociedade cooperativa de serviços médicos, sendo que todos os seus sócios são médicos, onde, somente aqueles eleitos para cargo de direção na cooperativa se enquadrariam na condição de segurados obrigatórios.
- Além de ser um serviço privativo da classe médica, conforme Resolução do Conselho Federal de Medicina, os serviços de auditoria médica, por serem habituais, não constituem base imponible para a cobrança da contribuição previdenciária pretendida.
- A ausência de descrição desta eventualidade na prestação de serviço constitui vício material que macula a autuação.
- A cooperativa presta serviços aos sócios, na dicção do art. 4º, Lei nº 5.764 de 19718, a Lei das Sociedades Cooperativas (LSC) e não o contrário. Daí que a regra geral é justamente não haver dever contributivo da Cooperativa, em razão da prestação de serviços de seus sócios, quando os mesmos exercem suas atividades (no caso da Cooperativa médica, a prestação de serviço do médico aos beneficiários de tais atendimentos).
- Não há dúvidas que o cooperado eleito para cargo de direção em cooperativa é segurado obrigatório, logo, é devida a contribuição sobre sua remuneração. Mas isto não é objeto desta autuação. Aqui se trata de outras atividades, restritas a médicos, como é o caso de auditores e outros serviços inerentes ao objeto social da entidade.

- Sendo serviços intrinsecamente societários e exclusivamente médicos, a cooperativa nunca utilizou médicos empregados para sua realização, que é distribuída, conforme o interesse manifesto, pelos próprios cooperados.
- No que tange aos demais contribuintes, os quais porventura não tenham sido caracterizados como auditores, a mesma regra vale: somente serviço eventual dá margem à contribuição. Do Contrário, não.
- No paradigma apresentado, acórdão 2803-00.361 que refere-se ao próprio contribuinte, houve o acolhimento do recurso voluntário da contribuinte, com o reconhecimento de que sendo a recorrente uma sociedade cooperativa de serviços médicos, onde todos os seus sócios são médicos, não é possível o enquadramento do serviço de auditoria implementado pelos médicos cooperados em favor da própria cooperativa, como se contribuintes individuais, nos moldes exigidos na autuação combatida.
- Pede o conhecimento do presente recurso especial, bem como seu provimento, a fim de que seja reformada a decisão recorrida e, conseqüentemente, sejam canceladas as exigências fiscais, incluídos os seus acréscimos.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 08/11/2023 (fl. 459) e, na mesma data (fl. 467), retornou com contrarrazões (fls 460/466).

#### **Das contrarrazões da Fazenda Nacional**

Cumpra dizer que as contrarrazões da Fazenda Nacional correspondem às razões de decidir no acórdão de primeira instância que em resumo são as seguintes:

- Quanto a afirmativa de que os médicos auditores são médicos cooperados que prestam serviços de auditoria e que tais serviços são considerados especializados e exclusivos, não descaracteriza a incidência de contribuições previdenciárias nos termos anteriormente expostos e conforme abaixo explicitado.
- Conforme se extrai do processo ora analisado, os valores registrados na contabilidade da empresa notificada a título de despesa com serviço de auditoria médica correspondem a serviço executado por seus médicos cooperados para a própria cooperativa. O serviço de auditoria é executado em atendimento à demanda operacional da cooperativa para acompanhamento e verificação dos procedimentos definidos em relação à atividade dos médicos cooperados.
- A cooperativa tem por objetivo primordial, conforme a legislação pertinente, intermediar a contratação do serviço de seus cooperados para atender ao interesse de terceiros. A caracterização do serviço como cooperado é clara e inconfundível, pois exige a interveniência da cooperativa. Dessa forma, não se pode confundir o serviço prestado pelo cooperado para a cooperativa com o prestado pelo cooperado para terceiros com intermediação da cooperativa.

- A Lei nº 5764/71 definiu como regra geral inerente à atividade cooperativista a inexistência de vínculo empregatício entre a cooperativa e seus cooperados. A Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, com alteração do art. 442, na redação dada pela Lei 8.949/94, incorporou o referido preceito legal.
- Portanto, conclui-se que o médico cooperado, no exercício de atividade desenvolvida em proveito da própria cooperativa e suprindo uma necessidade administrativa eventual, configura-se como prestador de serviço para a cooperativa e não como cooperado.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

### Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e deve ser conhecido, eis que demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Do exame dos acórdãos confrontados, constata-se que as situações são análogas e referem-se, inclusive, ao mesmo Contribuinte.

Em ambos os casos, trata-se de lançamento de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a médicos cooperados que, na função de auditoria, prestaram serviços à cooperativa.

No acórdão recorrido, considerou-se que esses cooperados prestaram esse serviço na condição de contribuintes individuais, conforme se verifica no seguinte trecho:

Como se verifica no Relatório Fiscal os valores registrados na contabilidade da empresa notificada a título de despesa com serviço de auditoria médica correspondem a serviço executado por seus médicos cooperados para a própria cooperativa. O serviço de auditoria é executado em atendimento à demanda operacional da cooperativa para acompanhamento e verificação dos procedimentos definidos em relação à atividade dos médicos cooperados.

A cooperativa tem por objetivo primordial, conforme a legislação pertinente, intermediar a contratação do serviço de seus cooperados para atender ao interesse de terceiros. A caracterização do serviço como cooperado é clara e inconfundível, pois exige a interveniência da cooperativa. Dessa forma, **não se pode confundir o serviço prestado pelo cooperado para a cooperativa com o prestado pelo cooperado para terceiros com intermediação da cooperativa.**

**Não se configura ato cooperativo a prestação de serviço executado por médico cooperado em proveito da própria cooperativa de prestação de serviços**

**médicos e não a terceiros por intermédio da cooperativa, e tais serviços serem remunerados pela própria cooperativa, e não por terceiros por intermédio da cooperativa.**

A atividade realizada pelos médicos auditores enseja a incidência de contribuição previdenciária. O fato do prestador de serviço ser cooperado em nada altera a natureza jurídica do trabalho desenvolvido.

A afirmativa de que os médicos auditores são médicos cooperados que prestam serviços de auditoria e que tais serviços são considerados especializados e exclusivos, não descaracteriza a incidência de contribuições previdenciárias, conforme já exposto. (grifei)

Quanto ao paradigma, o lançamento foi desconstituído nesse particular, ao entendimento de que se estava diante de um ato cooperativo e não de uma prestação de serviços na condição de contribuintes individuais. Vejamos os seguintes trechos:

(...)

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. ASSOCIADOS. MÉDICOS AUDITORES. LEI Nº 5.764/71, ART'S 4º E 9º C/C O ART. 110 DO CTN. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

A relação existente entre os médicos auditores e a cooperativa é uma relação de natureza eminentemente societária. Na situação concreta, o operador do Direito deve observar as disposições contidas na lei de regência do cooperativismo c/c com o art. 110 do CTN. Ademais, não existe fundamentação legal capaz de caracterizar a hipótese de incidência pretendida pelo fisco.

(...)

Numa ou noutra situação, não se pode vislumbrar a conformação do fato às normas citadas, tendo em vista que elas não são aplicáveis à espécie. O que o legislador quis dizer nas referidas leis é que o enquadramento se dará em relação aos prestadores de serviços externos, ou seja, aqueles que de algum modo estiveram vinculados ao empreendimento cooperativo, sem, contudo, manter vínculo de natureza societária com a entidade. Aliás, o operador do direito não pode se esquecer que o vínculo que se forma entre a cooperativa e seus associados é um vínculo de natureza eminentemente societária.

Com efeito, o desconhecimento do sistema operacional das sociedades cooperativas tem levado vários intérpretes ao cometimento de erros grossos.

De acordo com o artigo 4º da Lei nº 5.764/71, "as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características".

Da leitura do texto da lei de regência das cooperativas, é fácil constatar que tais sociedades são constituídas para prestar serviços aos associados (os seus donos), e não o contrário.

Como se vê, a divergência está bem delineada em ambas as matérias, motivo pelo qual, conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

### Mérito

Não obstante a substancial manifestação do Contribuinte em seu Recurso Especial, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma.

Tal questão já foi tratada por essa Turma, quando foi proferido o acórdão 9202-006.956 de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, cujo recurso especial apresentou, inclusive o mesmo paradigma. Com a devida vênia, adoto como razão de decidir, os mesmos fundamentos que embasaram aquele julgado, os quais transcrevo a seguir.

### Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.305.339-8, consolidado em 09/12/2010, lavrado contra a empresa supra identificada, no valor total de R\$ 40.266,10 (quarenta mil, duzentos e sessenta e seis reais e dez centavos), referente a contribuições sociais correspondentes a cota patronal previdenciária incidente sobre os valores pagos a cooperados médicos auditores, coordenador de medicina ocupacional e coordenador do programa de qualidade (segurados contribuintes individuais), referentes ao período de 01/2007 a 12/2009.

(...)

### Voto

(...)

Busca o sujeito passivo seja dado total provimento ao presente recurso, para que seja reformado o acórdão recorrido em relação à matéria: Pagamentos efetuados a auditores cooperados em serviços prestados a cooperativa, por entender tratar-se de ato cooperado.

Contudo, embora busque o recorrente a reforma do acórdão recorrido, entendo que seus argumentos não merecem prosperar.

Vejamos os pontos trazidos no relatório fiscal para identificar os fatos geradores ora questionados pelo Contribuinte.

*F1 FOLHA DE PAGAMENTO valores pagos aos cooperados médicos auditores, pelos serviços de auditoria das contas hospitalares, de laboratórios e de clínicas de radiologia, coordenador de medicina ocupacional e coordenadora do programa de qualidade, como contribuinte individual na relação com a Unimed Alto Uruguai, pois os serviços foram prestados à Cooperativa Médica e não a terceiros. Valores não declarados em GFIP.*

*Para comprovar que os serviços são prestados para a UNimed Alto Uruguai, juntamos cópia de ATas de reuniões do Conselho de Administração onde consta a nomeação dos referidos médicos para os cargos de auditores e também juntamos cópia de alguns resumos de pagamentos efetuados a esses auditores, onde pode*

*se observar que referidos pagamentos são registrados com o nome de Serviço de Auditoria. Em anexo planilha por competência com o nome do médico auditor, valor da remuneração, código da conta contábil e nome da conta contábil*

Por outro lado, entendo que o acórdão recorrido bem delimitou o momento em que a prestação de serviços deixa de enquadrar-se como ato cooperado, passando à contratação dos próprios cooperados a prestação de serviços a cooperativa, fazendo incidir contribuição previdenciária:

*No caso em debate, a Fiscalização apurou a ocorrência de serviços de auditoria prestados por pessoas físicas, mediante remuneração, diretamente à cooperativa Unimed, e não a terceiros por intermédio da cooperativa, e sendo por esta remunerados, de maneira que o liame jurídico se estabelece diretamente entre o trabalhador e a cooperativa.*

*Numa cooperativa de trabalho, quem agencia clientela e disponibiliza serviços típicos do seu objetivo social é a cooperativa. Assim, todos os atos praticados pela cooperativa buscando negócios para os serviços típicos dos associados e da cooperativa são qualificados como atos cooperativos, visto que, em verdade, constituem a própria essência da cooperativa assim organizada. O fato de a cooperativa emitir nota fiscal e a fatura referente à prestação desses serviços para terceiros representa a própria concretização de seus objetivos sociais, pois quem intermedeia a prestação do serviço é a cooperativa, quem adquire o serviço é o cliente, para si ou em favor de terceiros, mas quem efetivamente executa os serviços contratados é o cooperado, por intermédio da cooperativa.*

*Desta forma, a venda de serviços de associados a terceiros por uma cooperativa de trabalho é um ato cooperativo em relação a esses mesmos associados, por ser a cooperativa a representante dos interesses dos cooperados previstos no objeto social da entidade. Justifica-se tal afirmativa, nas cooperativas de trabalho, pelo fato de a relação com terceiros ser instrumento essencial na viabilização do interesse comum dos associados, propiciado pela cooperativa, ao atrair clientes e celebrar contratos de prestação de serviços.*

***Aqui, não há que se falar, portanto, em ato cooperativo, uma vez que o serviço de auditoria prestado pelos auditores contratados foge aos objetivos sociais da cooperativa (prestação de serviços médicos a pacientes), além do que, tais serviços houveram-se por remunerados pelas próprias cooperativas, e não por terceiros por intermédio da cooperativa.***

*Mostra-se alvissareiro ressaltar que o fato de o serviço de auditoria haver sido prestado por médico cooperado, e não por um outro médico estranho ao quadro de associados da empresa, é irrelevante para a configuração ou não da prestação do serviço como ato cooperativo, uma vez que tal qualificação é atávica à natureza do ato em si considerado, e não, exclusivamente, à qualificação da pessoa que o presta.*

Ou seja, o ponto crucial reside do fato de ser o auditor contratado pela cooperativa cooperado da mesma, afastaria a incidência de contribuição previdenciária? Entendo que não.

Note-se que, a Cooperativa para efeitos previdenciárias, equipara-se a empresas em geral, permanecendo suas obrigações tributárias e trabalhistas em relação aos trabalhadores que contrata.

*Art. 15. Considera-se:*

*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)*

Extrai-se do art. 12 da Lei 8212/91 o conceito de contribuintes individuais, condição esta estabelecida pela autoridade fiscal à contratação de trabalhadores pela cooperativa:

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*V- como contribuinte individual:*

*g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Admitir a impossibilidade de formação de vínculo na qualidade de contribuinte individual entre o cooperado e a cooperativa, seria equivalente a dizer que a cooperativa não teria nunca empregados ou prestadores de serviços, pelo simples fato de usar mão de obra de seus próprios cooperados. Não podemos admitir tal interpretação. Resta demonstrado no lançamento, além da prestação de serviços, a remuneração paga como contraprestação pelo serviços prestado, o que atribui a certeza de trata-se de mera prestação de serviços.

Por fim, outro ponto merece destaque, conforme muito bem apreciado pelo acórdão recorrido, considerando que cooperativa não constitui-se na modalidade de empresa lucrativa, mas aquela em que o fruto dos serviços prestados por seus cooperados, enseja rateio entre os cooperados, não restou demonstrado pelo recorrente existir rateio entre o valor auferido pelos auditores médicos e os demais cooperados. Vejamos outros pontos do acórdão recorrido que adoto como razões de decidir:

*No caso em exame, o liame jurídico estabeleceu-se entre o trabalhador, na condição de segurado do RGPS, e a própria cooperativa de trabalho, na condição de empresa contratante do serviço, sendo por esta diretamente remunerado de acordo com o valor pactuado e definido em assembléias da UAU, conforme Atas de Assembléias a fls. 53/69.*

*Corroborar a compreensão de inexistência de ato cooperativo o fato de não haver sido demonstrada a destinação de qualquer quinhão da remuneração de tais auditores para os fundos de despesas da cooperativa.*

*Atente-se que na cooperativa de trabalho, o exercício da profissão na condição de cooperado, não impede o exercício da mesma atividade profissional na condição de trabalhador autônomo, ou de empregado a outras empresas, ou à própria cooperativa como contratante direto.*

*Assim, inexistente óbice jurídico a que um cooperado, na condição de segurado contribuinte individual, preste serviços profissionais remunerados à própria cooperativa de trabalho, na condição de empresa contratante, situação que sujeita segurado e empresa às obrigações tributárias previstas na Lei nº 8.212/91.*

*Adite-se que, nos termos da Resolução CFM nº 1.641/2001, a auditoria médica caracteriza-se como ato médico, por exigir conhecimento técnico, pleno e integrado da profissão, e não como ato cooperativo, sendo exigido que o auditor esteja regularizado no Conselho Regional de Medicina da jurisdição onde ocorreu a prestação do serviço auditado.*

Face ao exposto, entendo que não há reparos a ser feito no acórdão recorrido, razão pela qual, voto por CONHECER E NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte (Destaques no original)

Portanto, o lançamento efetuado está correto e de acordo com a legislação de regência, razão pela qual deve ser negado provimento ao apelo no particular.

#### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes**