



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

Processo nº 12269.004136/2008-92
Recurso nº 913.919 Voluntário
Acórdão nº **2401-01.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente UNIMED PORTO ALEGRE SOC COOP TRAB MEDICO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006

COOPERATIVAS. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS EM GERAL.

Nos termos da Lei de Custeio da Seguridade Social, as cooperativas são equiparadas às empresas em geral em relação aos segurados que lhes prestam serviços.

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.

INTEGRANTES DO CONSELHO FISCAL E CONSELHO ADMINISTRATIVO DAS COOPERATIVAS. ENQUADRAMENTO PREVIDENCIÁRIO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS.

Os membros de Conselhos Fiscal e Administrativo das cooperativas são enquadrados perante a Previdência Social na categoria de segurados contribuintes individuais.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Walter Murilo Melo de Andrade e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O lançamento

Originalmente foi lavrado contra a contribuinte acima identificado o Auto de Infração - AI n.º 37.124.201-0, cujo valor consolidado em 18/08/2008, assumiu o montante de R\$ 6.367.405,63 (seis milhões, trezentos e sessenta e sete mil e quatrocentos e cinco reais e sessenta e três centavos). Diante da impugnação parcial da lavratura, o crédito foi desmembrado, dando origem na parte impugnada ao Auto de Infração n.º 37.199.295-8, no valor de R\$ 6.275.465,70 (seis milhões duzentos e setenta e cinco mil quatrocentos e sessenta e cinco reais e setenta centavos), mantendo-se a data de consolidação.

O crédito em discussão contempla as contribuições da empresa para a Seguridade Social incidentes sobre remuneração paga a contribuintes individuais.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 159/162, os fatos geradores considerados no lançamento foram segregados por levantamentos (itens de apuração), conforme a seguir:

a) CF - valores pagos aos membros do Conselho Fiscal, como retribuição pelo trabalho prestado, quando do comparecimento às reuniões;

b) DIR - valores pagos aos membros do Conselho de Administração;

c) GM - valores pagos aos assessores e auditores médicos, como retribuição pelo trabalho de auditoria médica, cujas atribuições são, dentre outras: autorizar internações, exames, revisar prontuários e honorários médicos e revisar contratos de futuros clientes;

d) PLN - valores pagos a médicos cooperados pelos serviços prestados como plantonistas, nos Pronto Atendimentos da própria Cooperativa;

e) PAL - valores pagos a cooperados pela realização de palestras.

Acrescenta o Fisco todas as contas contábeis de onde foram retirados os valores utilizados na apuração e que os mesmos não foram declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

A impugnação

Cientificada da lavratura em 25/08/2008, fl. 34, a empresa ofertou impugnação, fls. 168/181, na qual, em apertada síntese, alegou que:

a) os plantonistas, auditores, assessores, palestrantes e conselheiros são necessariamente médicos cooperados, nesse sentido, não teria a autuada obrigação de recolher as contribuições sobre os valores pagos pelos serviços prestados nas citadas funções;

b) a justificativa da alegação do item anterior é o fato de que, nos termos do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, as contribuições sociais devidas pelas cooperativas em razão dos valores pagos aos seus cooperados é repassada ao tomador dos serviços;

c) no serviço prestado por intermédio de cooperativa de trabalho, o destinatário do pagamento é o cooperado que prestou o serviço e não a cooperativa;

d) esqueceu-se o Fisco que os valores que deram ensejo ao lançamento são repassados aos usuários do plano de saúde;

e) os tribunais pátrios têm reconhecido que sobre os valores pagos pelas cooperativas a seus cooperados não há incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que tal encargo já é suportado pelos contratantes dos serviços;

f) analisando-se as características dos plantonistas, auditores/assessores, conselheiros e palestrantes, especialmente pelo fato dos mesmos não serem contratados pela Unimed Porto Alegre em regime trabalhista, mas efetivamente serem médicos cooperados, conclui-se que os mesmos não podem ser tidos como contribuintes individuais.

Ao final, requereu a concessão do prazo de trinta (30) dias para a juntada de levantamento do faturamento da UNIMED Porto Alegre, de forma a demonstrar a preponderância da prestação de serviço tomada por empresas.

A decisão de primeira instância

A Delegacia da Receita Federal de Brasil de Julgamento - DRJ em Porto Alegre (RS) declarou, fls. 218/223, manteve integralmente o crédito, em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006*

AI n" 37.199.295-8

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

As cooperativas são equiparadas à empresa para fins de aplicação da legislação de custeio da Previdência Social, estando obrigadas ao recolhimento de contribuições patronais incidentes sobre as remunerações pagas/creditadas a contribuintes individuais no decorrer do mês. PRAZO. É vedada a prorrogação de prazo para a produção de provas quando não configurada as exceções legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ciência da decisão acima, a empresa apresentou, fls. 235/236, petição requerendo a juntada aos autos de documento, no qual apresenta o perfil de faturamento da cooperativa, cuja função seria demonstrar que, no período de 2003 a 2006, prestou serviços preponderantemente a empresas.

O recurso

Inconformado com a decisão da DRJ, a empresa interpôs recurso voluntário, fls. 244/256, no qual, após fazer retrospectiva dos fatos processuais, alegou em síntese apertada que:

a) os médicos plantonistas, da mesma forma como os demais cooperados, prestam serviços aos usuários do plano de saúde, não se justificando o tratamento tributário diferenciado;

b) a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga a esses médicos plantonistas rege-se pelo inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, tendo a responsabilidade pelo seu recolhimento pertencente ao tomador dos serviços da cooperativa;

c) da mesma forma, os médicos que atuam na função de auditores e peritos, prestam serviços aos usuários do plano, não sendo devidas as contribuições lançadas;

d) os membros do Conselho Fiscal não podem ser enquadrados como segurados contribuintes individuais por falta de previsão legal. Esses não podem ser abarcados pela alínea “f” do art. 12 da Lei n.º 8.212/1991, posto que não exercem função administrativa, mas apenas de fiscalização;

e) o Decreto n. 3.048/99, art. 9.º, § 15, V, enquadra na categoria de contribuinte individual apenas os Conselheiros Fiscais das sociedades anônimas, nada referindo em relação à categoria de conselheiros nas cooperativas;

f) para os membros do Conselho de Administração, que também não são considerados Diretores da Cooperativa, aplica-se o mesmo raciocínio do item anterior.

g) deve ser determinada a readequação da multa aplicada, por força dos novos percentuais ditados pela Lei n.º 11.941/2009.

Ao final pede o provimento do recurso, para que se reconheça a improcedência do AI.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Enquadramento previdenciário

Invertendo a ordem das questões apresentadas no recurso, inicio o meu voto pela análise do enquadramento previdenciário das pessoas físicas que o Fisco entendeu serem segurados contribuintes individuais.

Fazendo uma breve recapitulação, no lançamento foram contemplados na condição de contribuintes individuais às pessoas físicas que atuaram na condição de plantonistas nas unidades de pronto atendimento da recorrente, aqueles que atuaram como auditores e assessores, os que ministraram palestras, além dos integrantes do Conselho Fiscal e Conselho de Administração.

Para os plantonistas, os auditores, os assessores e os palestrantes, a UNIMED não questionou a sua condição de contribuintes individuais, apenas manifestando o seu inconformismo quanto aos integrantes dos Conselhos Fiscal e de Administração.

Vejamos o que dispõe a legislação sobre o tema. O art. 12 da Lei n.º 8.212/1991, que prevê o enquadramento previdenciário para as várias categorias de trabalhadores, no seu inciso V, dispõe sobre o que se entende por contribuinte individual:

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

(...)

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa;

d) revogada;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social;

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

Os membros do Conselho Fiscal, de fato não são considerados como integrantes de cargo de direção da Cooperativa, o seu trabalho diz respeito à fiscalização da administração da entidade, conforme dispõe o art. 46 do seu Estatuto. Os seus conselheiros, conforme afirmação do Relatório Fiscal, não contestada pela autuada, eram remuneradas pela participação em cada reunião.

Diante disso, verifica-se que essas pessoas, não sendo empregados, e prestando serviço para a Cooperativa de forma eventual, ou seja, somente quando das reuniões do Conselho, são, conforme previsão constante da alínea “g” do inciso V do art. 12 da Lei n.º 8.212/1991, para efeito de enquadramento previdenciário, considerados contribuintes individuais.

O fato de constar no Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, no inciso do § 15 do art. 9.º a disposição de que os membros de conselho fiscal de sociedades por ações são considerados contribuintes individuais não exclui esse mesmo enquadramento para aqueles que ocupam cargo análogo nas cooperativas. É que o rol citado no § 15 é meramente exemplificativo, como se vê da redação:

Art.9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

(...)

j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

(...)

§15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "j" e "l" do inciso V do caput, **entre outros**:

(...)

V- o membro de conselho fiscal de sociedade por ações;

(...)(grifei)

Portanto, tendo-se em conta que a lista apresentada no transcrito § 15 não exaure todas as hipóteses de enquadramento de pessoa física como contribuinte individual, não há de se entender que o seu inciso V excluiria dessa condição o membro de conselho fiscal de cooperativa. Pelo contrário, sendo os cargos similares, ao se entender que conselheiro de S.A. é contribuinte individual, o mesmo enquadramento deverá ser dado para correspondente função exercida em cooperativa.

Quanto aos membros do Conselho de Administração, a questão é mais simples. Nos termos do art. 37 do Estatuto da UNIMED Porto Alegre, é esse órgão que tem a função de administrar a Cooperativa. Vale a pena transcrever essa norma estatutária:

Art. 37 - A Cooperativa será administrada por um Conselho de Administração composto de quinze sócios com títulos de conselheiros, dos quais um terço será anualmente eleito pela Assembléia Geral, para um mandato de três anos, sendo obrigatoriamente, ao término de cada período, renovado de, no mínimo, um terço de seus componentes com mandato vencido.

Dúvida não há de que esses conselheiros exercem função diretiva na entidade, devendo nos termos da alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei n.º 8.212/1991 receberem o enquadramento de contribuintes individuais. Eis que esse dispositivo, já transcrito, trata nessa categoria previdenciária ***"...e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa..."***.

Assim, não devo acatar a tese recursal de que os membros dos Conselhos Fiscal e de Administração da Cooperativa não poderiam ser enquadrados como contribuintes individuais por falta de previsão legal.

Incidência de contribuições sobre os valores pagos pela Cooperativa

Um primeiro aspecto a ser considerado é que as cooperativas são equiparadas às empresas em geral, nos termos do parágrafo único do art. 15 da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(...)

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.

Tendo concluído que os membros dos Conselhos Fiscal e Administrativo são enquadrados como segurados contribuintes individuais e que prestaram serviço à recorrente, não há dificuldade em concluir pela incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores que lhes foram pagos por esse labor. É essa a inteligência do art. 22, III, da Lei n.º 8.212/1991:

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...)

O mesmo dispositivo pode ser aplicado às pessoas físicas que receberam remuneração da Cooperativa para ministrarem palestras (levantamento PAL). Vale ressaltar que no recurso a empresa não se contrapõe à tributação desses valores.

O inconformismo da recorrente recaiu, no que diz respeito à norma de incidência a ser aplicada sobre os valores pagos por serviço de auditoria, de perícia e de plantão médico.

Sobre as remunerações por essas atividades, alega a Cooperativa que os serviços são dirigidos aos usuários do plano, majoritariamente empresas, e que essas é quem deveriam suportar o encargo previdenciário, nos termos do que dispõe o art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/1991, *verbis*:

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.

(...)

Ao fazer considerações acerca da remuneração paga às pessoas físicas que tratadas como plantonistas, auditores e assessores, o Fisco assim se pronunciou:

A remuneração dos médicos plantonistas é paga através de uma parcela fixa (em função da quantidade de horas disponível no pronto-atendimento) e de uma parcela variável (em função dos procedimentos efetivamente realizados), conforme dispõe o art. 34 do Regimento Interno das Unidades de Pronto Atendimento.

A remuneração dos auditores e assessores médicos é fixa, em função da carga horária contratada, aprovada por Assembleia Geral Extraordinária, conforme copia da Ata da AGE de 26/04/2006 e anexos da Ordem do Dia Fls. 39 a 42.

A remuneração dos auditores e assessores (chamados pela recorrente de peritos), de acordo com a tabela constante a fl. 46 do anexo único, é efetuada em valor fixo e decorre das atividades de autorizar internações, exames, revisar prontuários e honorários médicos, revisar contratos de futuros clientes, etc.

Embora as atividades citadas sejam realizadas para viabilizar a consecução dos objetivos estatutários da entidade, que resumidamente consistem na prestação de serviços médicos, entendo que as atividades desses profissionais podem ser consideradas como prestadas aos destinatários do plano de saúde apenas de forma mediata. Eu me atrevera a dizer que são “atividades meio” que, para fins de incidência de contribuições previdenciárias devem ser tidas como serviços prestados à Cooperativa, de modo que concluo, quanto a essas remunerações, pela procedência do lançamento.

Resta-me a análise dos pagamentos efetuados aos médicos plantonistas, que atuaram nas unidades de pronto atendimento. Vejamos o que diz o Regimento Interno das Unidades de Pronto Atendimento - PAs, fls. 50/65 do anexo único:

Art. 7º Participarão do PA, como prestadores de serviços médicos cooperativados, os associados da UNIPOA que preencherem as condições previstas neste Regimento e expressamente concordarem com o seu teor, bem como das normas dele derivadas, não registrando condenações cíveis penais incompatíveis com o exercício profissional em PAs.

Verifica-se do texto transcrito que para prestar serviço na função de plantonista o médico teria que ser necessariamente associado à UNIMED. É com base nessa estipulação que a recorrente alega estarem as contribuições decorrentes dos pagamentos por essa atividade abrangidas pelo inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, uma vez que os serviços seriam destinados não a cooperativa, mas aos seus contratantes, na maioria pessoas jurídicas.

Para verificação dessa alegação, devo transcrever uma das regras relativas ao funcionamento dos plantões. Falo do art. 23 do citado Regimento Interno:

Art 23 É obrigação do cooperativado plantonista atender todo e qualquer paciente que procurar os serviços do PA, esforçando-se, nos limites de segurança para com a integridade do paciente, na resolução do atendimento no local, sem outros encaminhamentos.

Pois bem, diante dessa determinação do Regimento das PAs, cai por terra a alegação da recorrente de que os serviços eram prestados não às cooperativas, mas as empresas contratantes, o que levaria o fato gerador à incidência da norma do art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/1991.

Nos plantões poderia o médico até atender a usuários decorrentes de contratos firmados entre a UNIMED e pessoas jurídicas, mas não devo acolher a tese de que os médicos atuavam apenas visando a atender a esses contratos.

Nos termos do inciso II do “caput” do art. 333 do Código de Processo Civil, utilizado subsidiariamente no processo administrativo tributário, o ônus da prova recai sobre o réu, quando o fato alegado visa extinguir o direito do autor. Eis o preceptivo mencionado:

Art.333.O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Esse dispositivo amolda-se por inteiro a situação sob enfoque. Poderia o sujeito passivo para comprovar suas alegações, ter acostado o discriminativo dos serviços prestados indicando os atendimentos a conveniados empresas, a conveniados pessoas físicas e a não conveniados, de modo fazer valer as suas alegações.

Verifica-se dos autos que a remuneração dos plantonistas era composta de parcela fixa e parte variável, essa em função dos atendimentos realizados. Não tenho dúvida, então, de que sobre a remuneração fixa não há o que se falar que decorreu de serviço prestado a contratantes pessoas jurídicas, haja vista que era paga independentemente de qualquer atendimento.

Quanto à parcela variável a alegação da recorrente tem plausibilidade, todavia, para que fosse considerada deveria vir acompanhada das provas necessárias a segregar os atendimentos por tipo de destinatário. E essa era exatamente a exigência para as cooperativas de trabalho prevista na IN SRP n.º 03/2005:

Art. 288. As cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas às empresas em geral, ficando sujeitas ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 60 e às obrigações principais previstas nos arts. 86 e 92, todos desta IN, em relação:

(...)

§ 3º A cooperativa de trabalho deverá elaborar folhas de pagamento nominais mensais, separando as retribuições efetuadas a seus associados decorrentes de serviços prestados às pessoas jurídicas e as decorrentes de serviços prestados às pessoas físicas, bem como efetuar os respectivos lançamentos contábeis em contas próprias.

A mera observância dessa exigência da legislação seria suficiente para comprovar as alegações da recorrente, quanto à exclusão do lançamento dos serviços que teriam sido prestados nas PAs a pessoas jurídicas.

Quanto ao documento de fl. 236, que apresenta o perfil do faturamento anual da Cooperativa para o período de 2003 a 2006, entendo que o mesmo não traz os dados necessários a comprovar o que pretende a recorrente. Isso porque menciona apenas a receita geral do plano de saúde, não se reportando especificamente aos fatos geradores constantes do presente lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso, com negativa de provimento.

Kleber Ferreira de Araújo