



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16024.000560/2007-19  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-009.848 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrentes** UNIMED DE SOROCABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2006

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. SÚMULA CARF Nº 103.

Recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado não atinge o limite de alçada, não deve ser conhecido.

O recurso de ofício interposto não deve ser conhecido, pois o valor exonerado está abaixo do limite fixado pelo Ministro da Fazenda, nos termos da Súmula CARF nº 103.

COOPERATIVA. CONTRIBUIÇÃO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

São devidas as contribuições sociais a cargo das empresas e pessoas jurídicas do total das remunerações por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas.

ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERADOS.

O ato cooperativo refere-se aquele efetuado por associados para a consecução de seus objetivos sociais, não resultando em renda para a cooperativa. Não obstante, sobre a remuneração paga aos associados incide contribuição previdenciária.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a qual julgou procedente em parte o lançamento decorrente da falta de recolhimento de Contribuições Sociais Previdenciárias relacionados ao período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2006.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de lançamento de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais cooperados, por serviços prestados cooperativa, por participação na gestão e conselhos da cooperativa, constantes em folhas de pagamento e contabilizados nos Livros Diários e Razão e informadas em GFIP- Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social, referentes à parte da empresa, e acréscimos legais, no período 04/2000 a 12/2006, totalizando o montante de R\$6.014.042,77 (seis milhões, catorze mil e quarenta e dois reais e setenta e sete centavos), consolidado em 22/11/2007.

A fiscalização detectou que os cooperados trabalham no hospital em regime de plantão in loco e à distância, além de exercerem cargos de direção. Os cooperados respeitam uma escala de plantão e, caso não seja possível trabalhar, o médico indica outro cooperado para "cobrir" o plantão. A remuneração dos plantonistas e dos que exercem cargo de direção é feita através da rubrica na folha de pagamento código 106 — Horas Trabalhadas, conforme cópia de uma competência para exemplo, em anexo.

Os médicos atendem através da cooperativa, os usuários de planos de saúde, sendo remunerado de acordo com sua hora trabalhada. Tais médicos estão prestando serviços para a cooperativa como contribuintes individuais; são remunerados por hora trabalhada e não por atendimento. Não interessa quantos usuários o médico plantonista atende no hospital, mas sim a quantidade de horas trabalhadas. Se atender dez pessoas em duas horas de trabalho, sua remuneração será a mesma que receberá se atender duas pessoas. Não existe a caracterização de "produção médica" que definiria o ato cooperativo, que é o objetivo da cooperativa de trabalho, existe uma relação de trabalho.

A mesma situação ocorre para os médicos auditores e coordenadores de equipe. Apesar da IN SRP 03/2005, artigo 6º, XXVI, prevê contribuição obrigatória na qualidade de segurado empregado para o médico ou o profissional da saúde, plantonista, a fiscalização informa que não encontrou os pressupostos legais que o caracterizem como segurado empregado.

Existe ainda a questão referente aos requisitos para a admissão de novos membros da cooperativa. Os novos cooperados assinam Termo de Assunção de Compromisso Cooperativista, comprometendo-se a prestar atendimento no setor de emergência por três anos (termo de compromisso em anexo).

Apesar da cooperativa não entender que é devido o pagamento da contribuição social da empresa referente aos serviços prestados pelos cooperados contribuintes individuais, a mesma informa os valores pagos em GFIP código 211, categoria 17 ou 24, de acordo com a prestação de serviços a pessoa jurídica ou física.

### **Da Impugnação**

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

Cientificada em 26/11/2007, a interessada, por seu diretor-presidente, Rodolfo Pinto M de Araújo, qualificado nos anexos REPLEG e Vínculos, fls. 382/383, ingressou, em 26/12/2007, com a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 561/610, alegando:

#### *Dos fatos*

Diz que a Fiscalização entendeu que os valores repassados aos cooperados em decorrência dos serviços médicos realizados em regime de plantão seriam prestados para a própria Cooperativa e não para os pacientes/usuários atendidos. Além dos plantonistas, caracterizou outras funções desta mesma forma, muito embora não tenha deixado claro quais as funções e, especialmente, porque cada caso seria de "prestação de serviços para a cooperativa".

Prossegue dizendo que a Fiscalização deixou de atender às mínimas condições necessárias para garantir o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, já que, por exemplo, deixou de fundamentar, em relação a cada uma das funções, porque entendeu que não se tratava de típico serviço cooperativista e, além do mais, sequer explicitou quais as funções foram atuadas e quantificou o montante relativo a cada uma; e (i.2) ainda que se entenda serem prestados serviços à própria cooperativa, estariam os serviços sendo prestados por seu próprio intermédio, e por cooperados, associados a ela, configurando-se não o fato gerador do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212/91 (alíquota de 20%, devida pela contratante), mas sim, aquele posto no inciso IV do mesmo art. 22 (alíquota de 15%, devida pela contratante), do que decorreria a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 37 da Lei n.º 8.212/91;

Que está decaído o direito de lançar o suposto crédito fiscal em relação As competências abril de 2000 a novembro de 2002, eis que passados mais de 5 (cinco) anos entre a data da ocorrência do pretense fato gerador da contribuição e a notificação do lançamento, tal qual prevê o artigo 150, § 4º do CTN (eis que inaplicável o art. 45 da Lei n.º 8.212/91);

Que carece de fundamento de fato e de direito a caracterização dos cooperados como prestadores de serviços perante a Impugnante, uma vez que esta, como cooperativa de trabalho que é, atua como intermediária entre os usuários do serviço médico e os cooperados; pois o beneficiário do atendimento é justamente o contratante (usuário/paciente), os cooperados que exercem estas atividades (especialmente os plantonistas) são remunerados exatamente como todos, em função do CH (coeficiente de honorários), que é calculado em vista da rentabilidade da Cooperativa (evidenciando sua condição de sócio/cooperado) e o montante é utilizado para o cálculo das sobras cooperativistas (ou seja, trata-se de produção);

Que a multa aplicada ofende os Princípios da Proporcionalidade, Capacidade Contributiva e do Não-Confisco e é indevida a aplicação da Taxa SELIC como juros na quantificação do montante supostamente devido;

#### *Das nulidades*

Que, verifica-se da leitura do *Relatório Fiscal* que a Fiscalização não esclareceu porque entendeu que os médicos cooperados estariam prestando serviços A Cooperativa e não aos usuários/pacientes. Apenas relativamente aos plantonistas foi fundamentada a razão para o lançamento. Já quanto às outras atividades exercidas há apenas a mera citação do nome das funções existentes na Cooperativa, limitando-se a afirmar que "*a mesma situação ocorre para os médicos auditores e coordenadores de equipes*". Quanto às inúmeras outras atividades que são mencionadas no *Relatório* (além de médicos auditores e coordenadores de equipe), não há nem mesmo, o que é estarrecedor, a afirmação de que seriam situações similares. O *Relatório de Lançamentos* limita-se a indicar o nome da pessoa, o valor considerado e a expressão "*Pag a contribuinte individual*", mas não diz nem mesmo qual era a atividade exercida. Portanto, a Impugnante não consegue identificar, da análise da NFLD, quais foram as atividades em que relação cooperativa - cooperado foi descaracterizada pela Fiscalização.

#### *Decadência*

Que o presente lançamento; por ter sido efetuado no mês de novembro de 2007, Jamais poderia retroagir seus efeitos a fatos-geradores ocorridos anteriormente a novembro de 2002, razão pela qual está parcialmente decaído o direito de lançar a contribuição do período autuado (04/2000 a 11/2002).

#### *Do direito*

##### *Da lógica de funcionamento das cooperativas de trabalho médico;*

Que o Fisco entendeu, equivocadamente, serem os cooperados prestadores dos serviços acima citados, contribuintes individuais que prestariam serviços diretamente à cooperativa, em conclusão que ignora toda a sistemática do cooperativismo de trabalho médico, voltado a angariar pacientes aos médicos membros do **seu quadro associativo**.

O elemento fático jurídico marcante na relação cooperativista estabelecida entre a Impugnante e os seus associados reside no fato de que aquela presta serviço a estes profissionais, e não o contrário, distinção atroz não assimilada pela fiscalização.

Que a prestação de serviços aos usuários dá-se tanto de forma efetiva como potencial, pela peculiaridade do serviço de saúde (urgência e emergência). Tal potencialidade não desnatura a prestação do serviço. Que o mesmo ocorre em outras espécies de prestação de serviço.

Esclarece que os valores repassados aos cooperados nada mais são do que o encaminhamento proporcional do montante já recebido e decotado do custo do serviço.

Que as únicas obrigações previdenciárias que poderiam ser imputadas à Impugnante com relação ao valor pago a estes contribuintes individuais é a de retenção, e posterior recolhimento da contribuição previdenciária. Como intermediária dos cooperados, o custeio previdenciário fica a cargo da tomadora de serviços.

Que pretende o Fisco Previdenciário fazer valer raciocínio inverso ao da sistemática supramencionada, entendendo ser o médico cooperado que atua como plantonista (e demais atividades), e assim ficando à disposição dos usuários de planos de saúde no Hospital Unimed, um prestador de serviços à Unimed uma vez que pretende a incidência da contribuição prevista no art. 22, III, da Lei n.º 8.212/1991, e não o contrário prelecionado pela Lei n.º 5.764/71! A remuneração percebida pelos associados que ora se discute nada mais é do que o resultado da produção por eles desempenhada.

Como prova de que os valores autuados referem-se a produção de cooperados (portanto, não sujeita a contribuição previdenciária devida pela cooperativa), encaminha, em anexo, planilha demonstrativa da inclusão de tais valores no cálculo das sobras do exercício, onde se constata que os valores repassados aos cooperados em razão de atendimentos em consultórios ou em plantões (urgência/emergência) e demais atividades são somados para a determinação da produção.

Que é evidente e inegável que, para o exercício desta atividade pelo médico, por suas características, não é viável que a remuneração seja feita por atendimento, em vista da imprevisibilidade destes (ao contrário das consultas, que são agendadas). Portanto, para

este tipo de atividade, a única forma de remuneração viável é pelo tempo disponibilizado aos usuários/pacientes (eis que são eles que usufruem desta disponibilidade, para o caso de qualquer emergência/urgência).

Que ao contrário do que manifestado no Relatório Fiscal, e aí reside seu equívoco, o cooperativismo de trabalho médico não está amarrado à remuneração por consulta.

Pelas características próprias de cada especialidade é que se define a remuneração. E comprovação irrefutável de que a prestação dos serviços por meio de plantão é produção, assim como a consulta, é que sua remuneração, muito embora atrelada ao tempo em disponibilidade (e não ao número *de* atendimentos), está vinculado ao CH (Coeficiente de Honorários) válido para todos os cooperados (também nos casos de consulta) e definidos de acordo com a rentabilidade da Cooperativa. A remuneração dos plantonistas em função do CH é comprovada pela anexa *Ata da Reunião Ordinária do Conselho de Administração* (realizada no dia 26 de setembro de 2006), em que se vê definida a remuneração de 150 CH por hora em plantão. Ocorre que, em vista da peculiaridade do serviço (disponibilidade ininterrupta), não seria viável o pagamento por atendimento, por isto ele é feito em vista da disponibilidade do cooperado, não existindo qualquer vedação a esta situação.

#### *Do destinatário da prestação dos serviços*

Por isto é que, o argumento contido no *Relatório Fiscal* de que estariam os cooperados prestando serviço à Impugnante, uma vez que não reconhece a intermediação produzida pela cooperativa e autua com base no inciso III, do art. 22 da Lei 8.212/1991, padece de fundamento, pois estaria descaracterizando a própria natureza da cooperativa de trabalho, o que é absurdo.

#### *Da atividade dos plantonistas;*

Que há regulamentação pela Associação Médica Brasileira que determina em seus normativos remuneração diferenciada em caso de serviços e procedimentos médicos realizados em situações de urgência e emergência e em horários extraordinários.

#### *Do ocorrido custeio previdenciário por parte dos tomadores-lançamento em duplicidade;*

Que foi realizado, presumidamente, o recolhimento da contribuição previdenciária pelos tomadores, em conformidade com o inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91.

#### *Da ofensa à legalidade tributária*

Que além do exposto, que por si só demonstra que na situação fática não é possível desqualificar o médico cooperado para considerá-lo contribuinte individual em face da Impugnante, não existe qualquer previsão legal que ampare a descaracterização pretendida, dando embasamento para a cobrança pretendida, verificando-se a inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de contribuição previdenciária incidente sobre valores pagos a médicos cooperados, por ofensa ao princípio da legalidade e à tipicidade tributária (legalidade material).

#### *Do valor da multa e dos juros aplicados*

Que entende que a multa aplicada possui caráter fundamentalmente confiscatório, constituindo-se em um acréscimo de até 100% (cem por cento) sobre o valor do débito.

Que em obediência ao ordenamento jurídico que disciplina as taxas de juros incidentes sobre o crédito tributário não pago à época do vencimento, é inconstitucional e ilegal a utilização de taxa que represente juros compensatórios e que exceda o limite máximo fixado pelo CTN (art. 161, § 1º) e pela CF (art. 192, § 3º) a época em que ocorreu parte dos fatos geradores, qual seja de 12% (doze por cento) ao ano.

#### *Do pedido*

Pede preliminarmente- a declaração da nulidade da NFLD e a decadência dos supostos débitos anteriores a novembro de 2002. No mérito, o reconhecimento da improcedência

da NFLD, de forma a cancelar-se o lançamento. E que seja excluída a aplicação da Taxa SELIC como juros.

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente em parte a autuação, de formar resumida, nos seguintes termos (e-fl. 1407):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2006

N.º do processo na origem DEBCAD n.º 37.088.789-1

COOPERATIVA. CONTRIBUIÇÃO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

São devidas as contribuições sociais a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas no valor de quinze por cento do total das remunerações por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, na vigência da Lei Complementar n.º 84/96, declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 228.321.

A alíquota passou a ser de 20% a partir de 03/2000 conforme previsto no artigo 21 da Lei n.º 9.876, de 26/11/99.

ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERADOS.

O ato cooperativo refere-se aquele efetuado por associados para a consecução de seus objetivos sociais, não resultando em renda para a cooperativa. Não obstante, sobre a remuneração paga aos associados incide contribuição previdenciária.

DECADÊNCIA

Face à inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante n.º 8 do STF, de 20/06/2008, aplica-se aos créditos previdenciários o prazo decadencial quinquenal, previsto no Código Tributário Nacional.

Lançamento Procedente em Parte

### **Do Recurso de Ofício**

Com relação ao Recurso de Ofício, pedimos vênha para transcrever o parágrafo que determinou a aplicação do Recurso de Ofício: APLICÁVEL o RECURSO DE OFICIO, nos termos do art. 366, I, do Dec. n.º 3.048/99, tendo em vista que o julgamento se enquadra no art. 1º da Portaria MF n.º 3 de 03/01/2008.

### **Do Recurso Voluntário**

A Recorrente, devidamente intimada da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 1474/1568, alegando em síntese: a) Em preliminar a declaração da nulidade da NFLD, eis que (i) deixa de fundamentar o entendimento Fiscal pela desconsideração da relação cooperativa-cooperado (à exceção dos plantonistas), indicar quais atividades foram incluídas no lançamento e, ainda, quantificar o montante de cada uma delas; e porque (ii) mesmo nos termos postos na NFLD (cooperado prestando serviços à própria Cooperativa), não se configuraria o fato gerador do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212/91 (alíquota de 20%, devida pela contratante), mas sim, aquele posto no inciso IV do mesmo art. 22 (alíquota de 15%, devida pela contratante), do que decorreria a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 37 da Lei n.º 8.212/91; b) a prestação dos serviços em questão deu-se através de cooperados intermediados pela cooperativa (e portanto, tendo como destinatários os usuários/clientes), situação esta que

não se confunde com o fato gerador do art. 22, inciso III da Lei n.º 8.212/91; e c) além do que, correspondendo os pagamentos a produção médica, a presente exigência implica em bitributação. pretendendo-se recolhimento em duplicidade em função dos pagamentos já efetuados pelos tomadores dos serviços em questão (contribuição instituída pela Lei n.º 9.876/99); d) Por outro lado, admitindo-se a remotíssima hipótese de não serem acatados tais argumentos, que seja a multa modificada, levando-se em consideração os Princípios da Proporcionalidade, Capacidade Contributiva e do Não-Confisco; e que seja excluída a aplicação da Taxa SELIC como juros na quantificação do montante supostamente devido, dado o seu caráter remuneratório.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

### Recurso de Ofício

Da análise da decisão recorrida, temos que o valor exonerado não atinge o valor de alçada, nos termos do disposto na Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Na presente data, este valor é de R\$ 2.500.000,00, nos termos do disposto na portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

O valor excluído pela decisão recorrida foi de R\$ 1.151.265,42 (principal) e R\$ 69.679,86 (multa), o que totaliza o valor de R\$ 1.220.945,26 (um milhão, duzentos e vinte mil, novecentos e quarenta e cinco reais e vinte e seis centavos).

De fato, o recurso de ofício não deve ser conhecido por estar abaixo do valor de alçada.

### Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

#### **Preliminar de declaração da nulidade da NFLD**

**Deixou de fundamentar o entendimento Fiscal pela desconsideração da relação cooperativa-cooperado (à exceção dos plantonistas), indicar quais atividades foram incluídas no lançamento e, ainda, quantificar o montante de cada uma delas**

**Mesmo nos termos postos na NFLD (cooperado prestando serviços à própria Cooperativa), não se configuraria o fato gerador do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212/91 (alíquota de 20%, devida pela contratante), mas sim, aquele posto no inciso IV do mesmo art. 22 (alíquota de 15%, devida pela contratante), do que decorreria a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 37 da Lei n.º 8.212/91;**

No caso em questão não há que se falar em nulidade da NFLD.

Ocorre que os requisitos para a lavratura de autos de infração foram preenchidos, conforme se verifica dos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Além disso, estão em conformidade com o que estipula o artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em outros termos, verificada a existência da falta de lançamento de contribuições, é dever da administração e do agente lançar o tributo devido, sob pena de responsabilidade funcional.

Por outro lado, não há que se falar em nulidade seja do auto de infração ou da decisão recorrida, com fundamento no disposto no artigo 59, do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso, a ora Recorrente demonstra que entendeu qual a legislação infringida, apresentou defesa e recurso questionando a lavratura do Auto de Infração e teceu considerações no sentido de que não deveria ser declarada a nulidade por não terem sido indicada quais atividade foram incluídas no lançamento e, ainda, quantificar o montante de cada uma delas e que no caso, não se configuraria o fato gerador do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212/91 (alíquota de 20%, devida pela contratante), mas sim, aquele posto no inciso IV do mesmo art. 22 (alíquota de 15%, devida pela contratante), do que decorreria a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 37 da Lei n.º 8.212/91.

Ocorre que o fato de não ter sido acolhida a sua pretensão, não é causa de nulidade, seja do Auto de Infração ou da decisão recorrida.

Portanto, não prospera a preliminar de nulidade.

**A prestação dos serviços em questão deu-se através de cooperados intermediados pela cooperativa (e portanto, tendo como destinatários os usuários/clientes), situação esta que não se confunde com o fato gerador do art. 22, inciso III da Lei n.º 8.212/91;**

**Além do que, correspondendo os pagamentos a produção médica, a presente exigência implica em bitributação. pretendendo-se recolhimento em duplicidade em função dos pagamentos já efetuados pelos tomadores dos serviços em questão (contribuição instituída pela Lei n.º 9.876/99)**

Também não prosperam tais argumentos, uma vez que está-se diante de 2 (duas) relações que não se confundem e que devem ser trazidas a debate, para esclarecer a dúvida à legislação que a recorrente está trazendo aos presentes autos.

Entretanto, esta diferenciação já foi feita pela decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

Inicialmente, convém fazer alguns esclarecimentos quantos aos serviços prestados por cooperativas de trabalho médico. A relação do médico cooperado com a cooperativa pode se dar de duas formas. Uma em que a cooperativa é mero intermediária dos serviços médicos prestados pelos cooperados, e, em geral, os médicos atendem em seu próprio consultório, recebendo por pacientes atendidos. Logo, se seu atendimento for de dez pacientes em um dia de trabalho irá receber pelos dez atendimentos feitos. Geralmente nessa situação os médicos são procurados pelos pacientes pelo seu renome, experiência profissional, competência técnica. Não interessa ao paciente ser atendido por um outro médico, ainda que de mesma especialidade. Quanto ao controle de frequência médica, os médicos não precisam apresentar justificativas à cooperativa, caso não se apresentem para atender os pacientes, apenas aos próprios pacientes.

Na situação acima descrita, estamos diante de uma típica relação cooperativa/cooperados, onde não há que se falar em contribuição social da cooperativa em relação a remuneração paga aos médicos cooperados, simplesmente porque não é a cooperativa quem remunera os médicos e sim uma empresa contratante ou mesmo um paciente pessoa física. Nesses casos, que não guarda qualquer vinculação com o presente lançamento fiscal. Se a contratação for feita por um empresa, por intermédio da cooperativa, incidirá o artigo 22, inciso IV da Lei nº8.212/91 abaixo descrito.

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada a 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

A outra situação entre cooperativa e médico cooperado, e é nessa em que se enquadra o presente lançamento, é aquela em que, em geral, os médicos atendem em consultórios da própria cooperativa. Nessa situação, os pacientes procuram os serviços médicos independente do médico que lhe irá atender. Ou seja, o paciente procura o serviço médico prestado pela cooperativa através dos médicos cooperados (ou não) que prestam serviço A cooperativa, com rígida escala de atendimento, não podendo faltar ao trabalho sem apresentar justificativa A cooperativa. Trata-se de uma relação de trabalho em que a legislação previdenciária prevê o tratamento dado aos contribuintes individuais em geral.

Importante trazer à baila a legislação que trata de cooperativismo, Lei 5.764/71, a qual determina em seu artigo 79:

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

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

Ora, se o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a consecução de tais atos não resulta em obtenção de renda para a cooperativa. No entanto, para aqueles segurados que lhe prestaram serviços, quer seja internamente ou para outra cooperativa, cabe o recebimento de remuneração em contraprestação aos serviços prestados e, sobre esta é devida a contribuição previdenciária.

A Lei nº 5.764/71 que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe em seus artigos 90 e 91.

Art. 90. Qualquer que seja o tipo de cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados.

Art. 91. As cooperativas igualam-se as demais empresas em relação aos seus empregados para os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

No presente lançamento, ficou claramente demonstrado que os médicos cooperados contribuintes individuais prestaram serviços diretamente A cooperativa, sendo, portanto, totalmente devido o recolhimento previdenciária da cooperativa médica decorrente dos pagamentos efetuados aos mesmos, como previsto na legislação previdenciária, pois nesses casos a Lei nº 8.212/91, artigo 15, parágrafo único, e também o Decreto nº 3.048/99 e a Instrução Normativa SRP 03/2005 equipararam as cooperativas às empresas em geral:

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, 26.11.99) [grifo nosso]

Decreto nº 3.048/99

Art.12. Consideram-se:

(...)

Parágrafo único. Consideram-se empresa, para os efeitos deste Regulamento:

(...)

**II- a cooperativa**, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, inclusive a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras;

[grifo nosso]

IN SRP 03/2005

Art. 288. As cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas as 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:

(...)

II - à remuneração paga ou creditada a **cooperado pelos serviços prestados à própria cooperativa**, inclusive aos cooperados eleitos para cargo de direção;

[grifo nosso]

A atuada é uma cooperativa de trabalho médico, conforme se verifica pelo estatuto social, portanto sujeita às regras acima.

O relatório fiscal deixou claro que o serviço de plantão apresenta como características ser realizado em regime de escala com rígido controle de frequência e atrasos, sendo a remuneração dos médicos cooperados feita por hora trabalhada e não por produção. Tal fato é inquestionável. A própria impugnante admite esse fato em diversos pontos de sua impugnação. Além de admitir esse fato durante sua argumentação, a impugnante anexou ao processo documento intitulado "Bases de cálculo das sobras apuradas em 2006" no qual constam os seguintes eventos: "Consultas e honorários médicos", "Horas trabalhadas em coordenadorias e plantões" e "horas trabalhadas pela diretoria e conselhos", ficando claro que, de fato, a remuneração dos médicos cooperados contribuintes individuais objetos do presente lançamento é feita por hora trabalhada e não por produtividade.

Portanto, não há dúvida que a contribuição social incide sobre a remuneração paga aos trabalhadores contribuintes individuais cooperados que prestaram serviços diretamente à cooperativa.

Necessário esclarecer mais uma vez que não são somente os associados que podem prestar serviços à cooperativa. Nada impede que ela contrate empregados e segurados contribuintes individuais. Tanto é assim, que a própria lei já traz em seu bojo a determinação acerca do tratamento a ser dado a tais segurados, quanto às questões trabalhistas e previdenciárias.

Mais uma vez, faz-se necessário esclarecer que a contribuição previdenciária apurada no presente levantamento tem origem em remunerações pagas a contribuintes individuais, dirigentes e associados da cooperativa em retribuição aos serviços prestados. A regra que se aplica é a lei complementar 84/96, durante sua vigência, e Lei nº 9.876, de 26/11/99, com vigência a partir de 03/2000.

Por outro lado, verifica-se que o contribuinte tenta protelar o julgamento do processo, argumentando de maneira superficial e genérica que não houve caracterização de todas as funções exercidas pelos médicos cooperados. Ora o que a impugnante deveria trazer aos autos eram provas de que os médicos eram remunerados por quantidade de atendimento e não por horas trabalhadas, uma vez que a fiscalização relacionou todos os médicos cooperados e suas respectivas remunerações em cada uma das competências. A cooperativa é tratada como empresa pela legislação previdenciária, estando sujeita as mesmas obrigações acessórias. Logo, deve possuir contabilidade regularizada; ou seja, a impugnante poderia trazer aos autos alegações consistentes como seus Livros contábeis, balancetes, folhas de pagamentos e outros possíveis, que demonstrassem forma diversa de remuneração dos cooperados. No entanto, a impugnante, apesar de demonstrar conhecer exatamente o conteúdo do lançamento, nada trouxe de prova. Ao contrário, a própria atuada, como acima já dito, admite que os cooperados eram remunerados por hora trabalhada.

Transcrevo abaixo as conclusões e razões proferidas pelo Conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa quando da análise dos autos, mais especificamente com relação aos médicos plantonistas.

De fato, trata-se de uma situação um pouco peculiar, que merece uma melhor reflexão, quanto ao caso dos médicos plantonistas, razão pela qual pedi vista dos autos.

Assim, consultando a jurisprudência desse Conselho, verifiquei que existem algumas decisões no mesmo sentido do exposto pelo ilustre Conselheiro Relator, com posicionamento favorável à tese da Fazenda Nacional. Tais decisões focaram mais na questão dos médicos auditores e diretores, em relação aos quais não há mais dúvida, tanto que o aqui Recorrente não mais discute essa matéria.

No STJ, temos a seguinte decisão:

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.604.033 - RS (2016/0124326-1)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN

AGRAVANTE : UNIMED PORTO ALEGRE - COOPERATIVA MÉDICA LTDA

ADVOGADO : MARCELO SALDANHA ROHENKOHL E OUTRO(S) - RS048824

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MÉDICOS PLANTONISTAS. COOPERATIVA. ATENDIMENTO EXCLUSIVO AOS USUÁRIOS DOS PLANOS DE SAÚDE NÃO DEMONSTRADO. RELAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. APRECIÇÃO DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS. SÚMULA 5/STJ.

**1. A controvérsia tem por objeto o enquadramento da contribuição previdenciária incidente sobre os serviços prestados por plantonistas de unidade de pronto-socorro em hospital da Unimed.**

**2. O tribunal a quo, para concluir pela aplicação do regime previsto no art. 22, III, da Lei 8.212/1991 (a recorrente pretende recolher a contribuição com base no art. 22, IV, da citada lei, porque a alíquota lhe é benéfica), reportou-se à interpretação da relação mantida pelos plantonistas (médicos cooperados) com os usuários do serviço de pronto-atendimento, disciplinada pelo Regulamento Interno da Unimed, para concluir que a relação é estabelecida diretamente entre médico e paciente, e não entre médico cooperado e Cooperativa médica. Acrescentou, ainda, outros fundamentos para diferenciar os serviços prestados no caso concreto das consultas e outros serviços médicos prestados em consultórios particulares ou hospitais conveniados. E consignou que não houve produção de prova capaz de afastar a presunção de liquidez e certeza do crédito.**

**3. A revisão desse entendimento demanda incursão no acervo fático-probatório (Súmula 7/STJ) e exegese da relação contratual mantida pela recorrente com os médicos plantonistas (Súmula 5/STJ).**

4. Agravo Interno não provido.

Destaco trecho do Voto do Ministro Relator, no qual fica claro o entendimento adotada pela decisão recorrida (decisão do TRF-4):

O voto condutor do acórdão recorrido consignou:

Inicialmente cabe repisar que a apelação trata, tão-somente, dos débitos relativos às obrigações acessórias do art. 32, IV, parágrafo 3º, da Lei 8.212/91, em relação aos médicos plantonistas (ter deixado de informar nas GFIPs valores pagos a médicos cooperados no exercício da função de plantonistas, no período compreendido entre 08/03 a 12/06). A obrigação principal relacionada (recolhimento das contribuições previdenciárias) é objeto da ação de Execução Fiscal nº 5026678-04.2013.404.7100 e dos Embargos à Execução de nº 5039735-89.2013.404.7100, julgados também nesta data.

A existência da obrigação acessória, ora cobrada, depende do reconhecimento de que os médicos plantonistas prestam serviço à Cooperativa, sendo a obrigação principal a prevista no art. 22, III, da Lei 8.212/91 (tese defendida pela União/Fazenda Nacional e reconhecida na sentença). Já a Cooperativa Embargante defende que os médicos plantonistas prestam serviço aos usuários dos planos, razão pela qual incidiria o inciso IV do mesmo artigo (tese da defesa).

[...]

'(...) Médicos plantonistas por serviços prestados no pronto-atendimento Diversamente do que ocorre com os auditores e conselheiros, os quais prestam serviços à própria Unimed (atividade-meio), os médicos plantonistas prestam serviços diretamente aos pacientes ou usuários dos planos de saúde, ou seja, realizam atividade-fim.

Todavia, os serviços prestados pelos médicos plantonistas nas unidades de pronto- atendimento diferem das consultas e outros serviços médicos prestados aos usuários nos consultórios particulares ou hospitalares conveniados, cujos valores respectivos são incluídos nas mensalidades dos planos de saúde, integrando a nota fiscal de prestação de serviços, que por sua vez é tributada em 15%, nos termos do inc. IV, do art. 22 da Lei 8.212/91. E diferem por três motivos: Em primeiro lugar, porque a estrutura (prédio, equipamentos, equipe de apoio, instalações) é providenciada pela própria Unimed, e não pelo médico cooperativado, as suas expensas (consultório) ou às expensas da clínica ou hospital conveniada à Unimed que o contrata.

Em segundo, porque a sua remuneração é em parte fixa e em parte variável, tendo por base o número de horas trabalhadas e o número e o tipo de procedimentos (ou seja, remuneração equivalente ao fixo + comissões de uma relação empregatícia tradicional), o que denota um regime remuneratório diferente daquele percebido pelos médicos cooperados que atendem em consultórios, clínicas e hospitais estranhos à estrutura mantida pela Unimed em seus prontos-atendimentos.

Por fim, porque o artigo 23 do Regulamento Interno, como bem apontado na impugnação da embargada, estabelece que é 'obrigação do cooperativo plantonista atender todo e qualquer paciente que procurar os serviços do PA', ou seja, até mesmo um indivíduo não inserido no regime 'medico cooperado/empresas clientes/empregados ou servidores destas empresas', sendo acometido de intercorrência em sua saúde (v.g, urgência cardíaca) deve ser atendido, conquanto que possa desembolsar o custo do procedimento ou da consulta com o plantonista.

No caso em julgamento, trata-se dos arts. 1º, “a” e 65 do Regimento do Hospital – fls. 807 ss.

**Artigo 1º** - O HUS UNIMED DE SOROCABA ( HUS ) tem por finalidades:

- a) prestar atendimento médico-hospitalar aos usuários conveniados com a UNIMED, aos usuários de convênios que mantenham contrato de prestação de serviços com o HUS e pacientes particulares que o procurem para o mesmo fim;
- b) proporcionar meios para diagnóstico, tratamento e reabilitação dos pacientes;
- c) colaborar para o aperfeiçoamento de profissionais relacionados com a assistência médico-hospitalar;
- d) realizar e proporcionar condições para a investigação científica;
- e) contribuir para a educação sanitária da comunidade.

**Artigo 65** - O HUS recebe para atendimento e internações os seguintes pacientes:

1. pacientes da UNIMED preferencialmente
2. pacientes particulares
3. pacientes de convênios ou contratos
4. pacientes admitidos em caráter excepcional por emergência médica
5. pacientes admitidos por interesse científico e ou caráter humanitário

**§ Único** : O Diretor Clínico analisa e delibera sobre o atendimento a que se refere o item 5.

Ou seja, assim como no caso dos autos em julgamento no STJ, aqui também tem-se que os médicos plantonistas atendem pacientes que não são usuários do plano Unimed.

Ainda tem a questão da subordinação, uma vez que conforme art. 12, par. único, do Regimento Interno da Unimed Sorocaba, os referidos profissionais plantonistas encontram-se sob “vigilância permanente do seu Coordenador Médico ou Diretor Clínico do HUS”.

**Art. 12.** O Ingresso de novos cooperados para atuar em Recursos Próprios, ou ligados ao Hospital Unimed Sorocaba, quando não houver possibilidade de atendê-los com os médicos já cooperados, deverá observar o seguinte:

**I** - Detectada a necessidade de médicos para estes Serviços, o Diretor Clínico do HUS, o Coordenador Médico do Serviço, ou um membro do Conselho de Administração efetuará requerimento ao Diretor de Assuntos Médicos da Cooperativa. Este encaminhará correspondência aos cooperados disponibilizando as vagas requeridas, respeitando os critérios específicos do setor.

**II** - Caso esta demanda não seja suprida no prazo máximo de 60 dias, será apresentada proposta ao Conselho de Administração para ingresso de novos profissionais da Cooperativa, para profissionais dentro dos pré-requisitos e no número necessário para atender a necessidade do serviço próprio.

**III**- Ingresso na Cooperativa para atuar nas cidades da nossa área de ação quando esta necessidade não puder ser suprida pelos médicos já cooperados.

**Parágrafo Único** - Os Serviços Próprios ou ligados ao HUS como: Plantões ( “in loco” e em estado de disponibilidade), “Home care”, Agência Transfusional, SCIH, Imagem (Radiologia), laboratório, SOS (atendimento domiciliar), hemodinâmica, ou outros que

venham a ser criados, encontram-se sob vigilância permanente do seu Coordenador Médico ou o Diretor Clínico do HUS.

Vê-se, portanto, que os médicos envolvidos nos levantamentos se submetiam às normas e regulamentos internos da cooperativa. Não havia liberdade na execução dos serviços uma vez que os profissionais se sujeitavam a cumprir horário de trabalho e escalas de plantão, além de se subordinarem diretamente ao Coordenador e ao Diretor Clínico da Cooperativa.

Note-se, em reforço, que ao que se infere dos autos, as relações citadas não são aquelas em que o médico cooperado, ausente a subordinação jurídica estrutural, exerce sua profissão em consultório próprio, atendendo, indistintamente, pacientes que se valem do SUS, do Plano de Saúde do qual é associado ou mesmo de forma particular.

Desse modo, acompanho o relator para negar provimento ao recurso voluntário.

Portanto, não há o que prover quanto a estes argumentos.

### **Da multa de ofício**

Requer a declaração de inconstitucionalidade com o reconhecimento dos princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva e confiscatoriedade da multa aplicada. Neste sentido, o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Neste sentido temos:

#### **“Decreto n. 70.235/72**

**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.”

No mesmo sentido do mencionado artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, vemos o disposto no artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, que determina que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

#### **“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Além disso, a Súmula CARF n.º 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

#### **“Súmula CARF n. 2**

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

No caso em questão, a multa foi aplicada em conformidade com legislação de regência à época da ocorrência das infrações.

Sendo assim, não prospera sua alegação quanto a este ponto.

### **Aplicação da Taxa Selic**

Também não merece prosperar a alegação de não deveria haver a incidência de juros. Ocorre que a previsão da incidência de juros está expressamente prevista na legislação de regência, conforme preceitua o § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

Entretanto, esta questão já se encontra pacificada neste Egrégio Tribunal, consoante o disposto na Súmula n.º 4:

Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, nada a prover quanto a este tópico, devendo ser mantida a decisão recorrida.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares argúidas e no mérito nego provimento ao recurso. Não conheço do Recurso de Ofício por estar abaixo do limite de alçada.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya