



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

Processo nº 11020.000120/2008-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.970 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%
Recorrente UNIMED NORDESTE RS SOC COOP DE SERV MÉDICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. RETENÇÃO DE 11%. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DOS PROFISSIONAIS CEDIDOS. INEXISTÊNCIA.

É descabida a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando a notificação fiscal foi lavrada com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das notas fiscais emitidas, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, não havendo a exigência de identificação nominal dos profissionais cedidos pela empresa contratada.

SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA PRESTADOS EM DOMICÍLIO. RETENÇÃO DE 11%. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. REQUISITOS.

Os serviços de saúde de assistência médica em regime de enfermagem domiciliar, em que não há a colocação dos trabalhadores à disposição do contratante, não estão sujeitos à retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor da nota fiscal ou fatura emitida pela empresa contratada para a prestação dos serviços.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 11020.000120/2008-51
Acórdão n.º **2401-003.970**

S2-C4T1
Fl. 934

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento para tornar insubsistente o crédito tributário da NFLD nº 37.143.422-0.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

André Luís Mársico Lombardi - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Theodoro Vicente Agostinho, Carlos Henrique de Oliveira e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 10-16.110 (fls. 907/912):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.143.422-0

Não há cerceamento de defesa se a NFLD é lavrada com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

A prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra está sujeita a retenção de onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal de serviços.

Lançamento Procedente

2. Extraí-se do relatório fiscal, às fls. 43/45, que o processo administrativo é composto pela **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.143.422-0**, relativa às contribuições devidas à seguridade social, no período de 12/2003 a 12/2006, decorrentes da obrigação de retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, executados mediante cessão de mão de obra (art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

3. Cientificado pessoalmente da autuação em 16/1/2008, às fls. 2, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 88/94).

4. Intimada em 17/6/2008, por via postal, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 914/915, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 16/7/2008, em que aduz os seguintes argumentos (fls. 917/927):

i) cerceamento do direito de defesa, pois a fiscalização não disse quais os profissionais que foram cedidos;

ii) exclusão das competências anteriores a 09/2005, mês no qual o contrato foi firmado com a prestadora do serviço, porquanto antes inexistia contratação;

iii) é indevida a exigência de retenção, visto que a prestadora dos serviços não possuía segurados empregados e tomava serviços de empresas diversas;

iv) não há previsão em lei de retenção sobre a prestação de serviço de enfermagem;

v) os serviços prestados pela empresa contratada não se enquadram no conceito de cessão de mão de obra; e

vi) torna-se indevida a exigência de valores do tomador dos serviços, na medida em que a contratada recolheu os tributos incidentes sobre a prestação de serviços.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

5. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminar

Cerceamento de defesa

6. Nesse ponto, tenho que a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, com base na fundamentação desenvolvida, está correta.

6.1 Com efeito, a notificação foi lavrada com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das notas fiscais emitidas, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, não havendo exigência de identificação nominal dos profissionais cedidos.

6.2 Utilizando-se de linguagem de provas, por meio de análise de contrato e notas fiscais, devidamente relacionadas, a fiscalização afirmou ter havido a contratação de serviços de enfermagem mediante cessão de mão de obra, sem que o tomador procedesse a retenção do percentual sobre o valor das notas fiscais emitidas pelo prestador.

6.3 Uma vez motivada a exigência fiscal, a sua insubsistência em face da hipótese normativa prevista em lei, considerando o contraponto trazido pelo contribuinte para ilidir a pretensão fiscal, é matéria que diz respeito ao mérito da autuação, a ser analisada na sequência do voto.

7. Da mesma maneira, a alegação de que a contratada não possuía empregados e, portanto, tal circunstância levaria ao afastamento da obrigação de retenção pelo tomador, é questão afeta diretamente ao mérito da lavratura fiscal.

Mérito

8. Para análise do mérito, é fundamental o exame da matéria sob a ótica da acusação fiscal. Nesse sentido, reproduzo a parte correspondente do relatório confeccionado pela autoridade lançadora (fls. 43/44):

(...)

3. A cooperativa utilizou-se de serviços terceirizados para atendimento de pacientes em domicílio. Contratou a empresa MED LAR Interações Domiciliares Ltda, inscrita no CNPJ sob

o nº 01.728.688/0005-17 para prestar serviços de assistência médica em regime de enfermagem domiciliar aos beneficiários do plano de saúde instituído e administrado pela UNIMED (tomadora dos serviços).

4. Os serviços devem ser prestados por profissionais de enfermagem (enfermeiros e técnicos de enfermagem) proporcionando atendimento de qualidade similar aos que são realizados em estabelecimento hospitalar, em regime de enfermagem, na residência do paciente ou em outro lugar indicado pela UNIMED.

5. A supervisão, orientação e aplicação de medicamentos, realização de curativos, colocação de sonda e realização de serviços complementares só serão realizados após aprovados pelo médico assistente responsável (da UNIMED).

6. A contratada deve fornecer à família ou acompanhante dos pacientes orientações e instruções de conteúdo psico-social e de cuidados de higiene e segurança exigidos, de acordo com o quadro clínico do paciente e etc, conforme definido no Manual de prestação de Serviços de Assistência Médica em Regime de Enfermagem Domiciliar.

7. Todos os serviços serão executados conforme manual de prestação de serviços de assistência médica em regime de enfermagem domiciliar fornecido à contratada, pela UNIMED, no ato da assinatura do contrato.

8. Da análise do contrato de prestação de serviços, cópia em anexo, e das notas fiscais verifica-se, que na execução dos serviços estão presentes os pressupostos básicos que caracterizam a prestação de serviços na modalidade de cessão de mão-de-obra, estando a tomadora dos serviços obrigada a reter e recolher as contribuições destinadas a Previdência Social, corresponde a 11,0% do valor dos serviços.

(...)

9. Pois bem. A Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, ao alterar a redação do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, não criou uma nova contribuição, tampouco modificou a base de cálculo e as alíquotas das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviço, nada acrescentando a sua carga tributária.¹

9.1 Como se vê, implantou-se tão somente uma novel sistemática de arrecadação, mediante antecipação compensável, em que o tomador de serviços, quando da contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, está obrigado a reter determinado percentual sobre a nota fiscal ou fatura e recolhê-lo em nome da empresa prestadora de serviços.

¹ Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme Recurso Especial nº 1.036.375/SP, da relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil).

10. Embora tenha explicitado o conceito de cessão de mão de obra, para fins da obrigatoriedade de retenção, a lei não estipulou de modo exaustivo todas as hipóteses de serviços abrangidas pela responsabilidade tributária, deixando a possibilidade aberta para o regulamento fixar outras situações, observados evidentemente os limites delineados pelo próprio legislador ordinário.

10.1 Para melhor compreensão do prescrito pelo texto legal, transcrevo o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores deste processo administrativo:

Art. 31 A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dez do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

(...)

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra; (grifou-se)

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

(...)

11. Dessa feita, o art. 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, abaixo copiado, ao disciplinar o disposto em lei, estabeleceu a obrigatoriedade de se efetuar a retenção para alguns serviços desde que contratados mediante cessão de mão de obra, ao passo que para outros tal obrigação subsiste tanto para a cessão quanto para a contratação por empreitada de mão de obra:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão de obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

(...)

XXIV - saúde; e

(...)

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão de obra. (grifou-se)

(...)

12. Por sua vez, os atos normativos que regulavam a obrigação de retenção nas competências apuradas pela fiscalização foram, sucessivamente, a Instrução Normativa (IN) DC/INSS nº 100, de 18 de dezembro de 2003, e a IN MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

12.1 Mediante tais atos complementares da legislação tributária, detalhou-se os conceitos de cessão de mão de obra e de empreitada, além dos serviços sujeitos à retenção. Quanto a esse ponto, eis a redação da IN DC/INSS nº 100, de 2003:

Art. 152. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que

sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não-eventual, respeitados os limites do contrato.

Art. 153. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.

Art. 154. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, os serviços de:

(...)

Art. 155. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, os serviços de:

(...)

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes (grifou-se)

(...)

13. Confrontando-se a legislação de regência e os fatos descritos pela fiscalização, apoiados no instrumento contratual, e seus anexos, firmado entre tomador e prestador, conforme fls. 48/70, é indubitável o enquadramento dos serviços de saúde contratados no rol de atividades sujeitas à retenção.

13.1 Todavia, só nasce a obrigação tributária na hipótese da prestação dos serviços de saúde mediante cessão de mão de obra, nos exatos termos do inciso XXIV do § 2º do art. 219 do RPS c/c inciso XXIII do art. 155 da IN DC/INSS nº 100, de 2003.²

14. Ao examinar os requisitos exigidos para configurar a cessão de mão de obra, identifico que a fiscalização demonstrou com acerto que os serviços contratados são realizados de forma contínua, em decorrência dos contratos de assistência médica e hospitalar celebrados com os usuários dos planos de saúde, constituindo-se em necessidade permanente da contratante e repetindo-se periodicamente, segundo revelam as notas fiscais emitidas.

15. Não há dúvidas também que os trabalhadores prestam os serviços nas dependências de terceiros, isto é, na residência do paciente beneficiário do plano de saúde ou em outro lugar indicado pela contratante, não pertencentes, portanto, à empresa prestadora dos serviços.

16. Entretanto, discordo que há a efetiva disponibilização dos trabalhadores da prestadora à contratante, ora recorrente. Ao menos, o conjunto probatório carreado aos autos não demonstra que os enfermeiros e técnicos de enfermagem executores dos serviços ficam à disposição do tomador.

16.1 Segundo a legislação transcrita acima, a colocação à disposição do tomador pressupõe a cessão do trabalhador pertencente ao quadro da empresa contratada para a contratante. Com a cessão do trabalhador ao tomador, nos termos pactuados, a empresa contratada não pode contar com a força de trabalho para a realização de qualquer outra tarefa, já que o empregado está à disposição do contratante.

16.2 Ao compulsar os autos, percebe-se que o contrato entre as partes não estabelece um cronograma ou define horários nos quais os serviços de assistência médica em regime de enfermagem domiciliar deverão ser impreterivelmente prestados. Ao tomador dos serviços cabe indicar o nome do paciente a ser atendido, o local e o prazo de atendimento e as prescrições, serviços profissionais e equipamentos a serem utilizados. Além disso, a contratada realiza uma avaliação inicial do paciente, de modo a identificar e confirmar os profissionais, materiais e equipamentos necessários para a sua assistência (fls. 49 e 62)

16.3 Consta ainda do Anexo II do contrato de prestação de serviços, a previsão que após o recebimento das autorizações prévias para a execução do serviço a contratada disporá de um prazo de até 48 (quarenta e horas) para instalar a estrutura necessária no local da prestação de serviços (fls. 63).

16.4 É a contratada que assume a administração total da execução dos serviços de enfermagem domiciliar, utilizando da técnica, dos equipamentos e profissionais adequados para tal fim, podendo consistir em instalação de equipamentos, orientação e aplicação de medicamentos, colocação de sondas, coletas de materiais para exames laboratoriais, entre outros serviços (fls. 49/50, 53 e 60/61).

16.5 Apesar de a contratante determinar local e prazo de atendimento, os profissionais de saúde seguem o cronograma de visitas, sessões e plantões implantados pela empresa contratada, de acordo com o estado clínico de cada paciente e das normas básicas que regem a prestação desse tipo de serviço.

16.6 Vale dizer que a empresa contratada, de acordo com os termos acordados com a contratante, poderá utilizar o profissional de saúde para a prestação de serviços a distintos tomadores, descaracterizando, portanto, a existência de cessão do seu empregado para o tomador.

16.7 Verifico também que, contrariamente ao que parece defender a autoridade lançadora, o requisito de prévia e expressa autorização do médico assistente e da contratante para a realização dos serviços domiciliar não implica considerar que os trabalhadores estarão à disposição do tomador dos serviços.

17. Exposto os fatos nesses termos, ante a falta da demonstração da prestação dos serviços mediante cessão de mão de obra, entendo que deve ser afastada a tributação incidente sobre as notas fiscais emitidas pela empresa contratada, MED LAR Internações Domiciliares Ltda.

Processo nº 11020.000120/2008-51
Acórdão nº **2401-003.970**

S2-C4T1
Fl. 943

18. Deixo de analisar os demais argumentos de defesa contra a pretensão fiscal, por absoluta desnecessidade para o deslinde do julgamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para tornar insubsistente o crédito tributário da NFLD nº 37.143.422-0.

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator