



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

Processo nº 14041.000125/2008-23
Recurso nº 268.016 Voluntário
Acórdão nº **2403-00.717 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente ASSOC. DOS MED. DE HOSP. PRIVADOS DO DF
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A legislação da Seguridade Social indica que incidem contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - SOLIDARIEDADE - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

A contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

A empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra que tenha valores retidos poderá compensar essas importâncias quando do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91 - APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91 - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA - ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO - ART. 106, II, C, CTN

Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional - CTN a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, , em rejeitar a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Ivacir Julio de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule a multa, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 32-A da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Jhonatas Ribeiro da Silva (substituto). Ausente o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 204 a 208, com Aditamento às fls. 212 a 213, interposto pela **Recorrente – Associação dos Médicos de Hospitais Privados do Distrito Federal – AMHP-DF** - contra **Acórdão nº 03-27.247 – 5ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF, fls. 195 a 201, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração nº. 37.129.965-9, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 286.831,20 (duzentos e oitenta e seis mil, oitocentos e trinta e um reais e vinte centavos).

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, o Auto de Infração nº. 37.129.965-9, **Código de Fundamentação Legal – CFL 68**, foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente por ela ter deixado de informar através da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP as remunerações de contribuintes individuais a seu serviço - nas competências 01/2002 a 12/2003.

Houve portanto o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373.

A multa é apurada por competência, sendo seu valor total a soma dos valores de cada competência em que ocorreu a Infração.

Dentre **os procedimentos adotados pela Auditoria-Fiscal**, conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, tem-se:

4. A análise da documentação apresentada levou esta auditoria a aprofundar as investigações quanto à relação existente entre a Associação e seus associados pessoas físicas. Isto porque nas declarações realizadas pela Associação através da DIRF em todas as competências dos exercícios 2002 e 2003 constavam valores referentes a remunerações pagas a, em média, 350 pessoas físicas sem vínculo empregatício, valores e pessoas essas não declaradas nas respectivas GFIP.

5. Do confronto entre os valores declarados na DIRF e os registros contábeis, apresentados em meio digital conforme Recibos de Entrega de Arquivos Digitais, fls. 21, concluiu-se que os mesmos tratavam-se de valores pagos pela Associação

aos seus associados pessoas físicas, pelos serviços médicos prestados por eles aos clientes autorizados pelas empresas de seguro-saúde conveniadas pela Associação.

6. A tese ora defendida é que a atuação da Associação como intermediadora dos serviços de seus associados pessoas físicas a caracteriza como empresa cedente de mão de obra, nos termos da legislação previdenciária.

7. A tal condição de intermediadora de prestação de serviços consta explicitamente tanto do Estatuto da Associação, fls. 134, quanto dos contratos por ela firmados com as empresas de seguro-saúde conveniadas, fls. 129.

Estatuto Artigo 3 - Para consecução de seus objetivos, poderá a Associação: (...)

b) colaborar na solução de casos de credenciamento, celebrando e operacionalizando os contratos de prestação de serviços a serem executados por seus associado;

c) a administração, na qualidade de mandatária, dos interesses de seus associados no que se refere à contratação de convênios para a prestação de serviços, inclusive com a cobrança, recebimento e repasse dos valores recebidos aos associados; (..)”

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, a Recorrente atua como intermediadora dos serviços prestados por seus associados, pessoas físicas, a clientes autorizados pelas empresas de seguro-saúde com ela conveniadas, fato este que caracteriza a Recorrente, nos termos da legislação previdenciária, como empresa cedente de mão-de-obra:

“8. A previsão normativa de cessão de mão de obra da Instrução Normativa SRP nº 3/2.005 é clara e ampla.

Art. 143. 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, relacionadas 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 1.974. (grifo nosso)

9. No caso concreto, a empresa de seguro-saúde conveniada é a contratante dos serviços; os associados pessoa física são os trabalhadores que realizam serviços médicos contínuos nas dependências de seus próprios consultórios e por força de contrato são colocados à disposição da contratante; e a Associação é a cedente de mão de obra e que efetivamente remunera os associados pessoa física pelos serviços prestados.”

O Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, destaca que a remuneração dos serviços prestados pelos associados é realizada exclusivamente pela Recorrente, sendo

que os associados estão impedidos, estatutariamente, de serem remunerados diretamente pela empresa de seguro-saúde.

Ainda segundo o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, o Anexo I do presente relatório discrimina nominalmente, por competência, os contribuintes individuais (categoria 13) favorecidos com o CPF, os valores omitidos, a contribuição de responsabilidade da empresa devida, a contribuição de responsabilidade do segurado devida e não descontada pela autuada.

Observa-se, nos autos do processo referente à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.107.544-0, correlata a este presente AI, houve a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, Relatório Fiscal, fls. 50 a 55:

“29. Cabe ressaltar que a omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária nas folhas de pagamento ou nas GFIP correspondentes caracteriza, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no art. 337-A do Código Penal, com a redação dada pela Lei nº 9.983/2.000, razão da qual foi emitida representação fiscal para fins penais a ser encaminhada à autoridade competente.”

O período de apuração, de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09422956F00, foi de 01/2002 a 12/2003, às fls. 123.

O período objeto do auto de infração, conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, é de 01/2002 a 12/2003.

A Recorrente teve ciência do auto de infração no dia 21.12.2007, conforme Aviso de recebimento – AR nº 42735229-3 BR às fls. 155.

A Recorrente apresentou impugnação, às fls. 158 a 162, com Anexos às fls. 163 a 192.

A Recorrida analisou a autuação e a impugnação, julgando procedente a autuação, nos termos do **Acórdão nº 03-27.247 – 5ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília - DF, fls. 195 a 201, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do Fato Gerador: 20/12/2007

AI DEBCAD 37.129.965-9

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP/GRFP.

Determina a lavratura de auto-de-infração a omissão de fatos geradores previdenciários na declaração prestada pela empresa em GFIP/GRFP, conforme art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91.

Lançamento Procedente

Inconformada com a decisão da recorrida, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 204 a 208, onde alega em apertada síntese que:

(i) pelo artigo 22, III da Lei nº 8.212/91, que fundamenta o presente lançamento, é o tomador de Serviços, no caso, os seguros e planos de saúde, o sujeito passivo da obrigação tributária;

(ii) a Auditoria-Fiscal reconhece que os associados da Recorrente prestam serviços a pacientes vinculados a seguros e/ou planos de saúde;

(iii) a Recorrente, conforme seu Estatuto, é mera intermediadora de serviços, celebrando, em nome e no interesse de seus associados, contratos com os seguros e planos de saúde;

(iv) é inadequado qualificar a atividade associativa de representação e intermediação como cessão de mão-de-obra, conforme o previsto no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91 e o art. 143 da IN/SRP nº 3/2005 que contém definições do que é cessão de mão de obra;

(v) não é possível, a partir do disposto na legislação em vigor, enquadrar a situação em concreto na definição legal de cessão de mão-de-obra, já que, ao contrário das características exigidas para a sua caracterização, resta evidenciada a autonomia dos médicos quando da prestação dos serviços, uma vez que 1) não há qualquer orientação da Associação quanto ao local da prestação dos serviços; 2) os médicos não são cedidos pela Associação aos planos de saúde, não ficando à disposição destes; e 3) os serviços não são prestados de forma contínua

(vi) Diante da evidência inarredável de que tais requisitos do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91 não ocorrem in casu, a DRJ introduziu nova e impertinente fundamentação de que a Recorrente seria uma empresa e que teria terceirizado atividade-fim, o que é vedado por interpretação, a contrário sensu, da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho:

TST Enunciado nº 331

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador

dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). (Revisão do Enunciado nº 256 - TST)

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

(vii) a qualificação de intermediadora da Recorrente foi reconhecida tanto pela Receita Federal, na Solução de Consulta COSIT n.º 5/2004, quanto pela Subsecretaria de Receita da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, na Solução de Consulta nº 83/2003;

(viii) que a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT 5/2004, definiu que a Recorrente é mera intermediária no pagamento, sendo a real fonte pagadora o seguro ou plano de saúde e o prestador de serviço o associado, pessoa física ou jurídica, estabelecendo-se o regime tributário como se o serviço fosse prestado diretamente a estes últimos, o que torna insubsistente a NFLD, que parte de pressuposto contrário a tal ato normativo da Receita Federal;

(ix) A clareza da Solução de Consulta contrasta com a arbitrariedade da NFLD e da decisão da DRJ/BSB. Principalmente ao se levar em consideração que tal consulta foi totalmente ignorada com fundamento numa Instrução Normativa n.º 740, de 02/05/2007, muito posterior à formulação e à resposta da consulta Em que pese não tratar de contribuição previdenciária, a consulta trata do regime tributário da relação entre a AMIIP-DF, seus associados e os planos de saúde, que

também é a relação base do presente caso tributário-previdenciário

A Recorrente em aditamento ao Recurso Voluntário, às fls. 212 a 213, alega, em síntese:

(x) Requer a tramitação e julgamento conjunto de todas as autuações emitidas na Auditoria-Fiscal, por razões de segurança jurídica, celeridade e economia processuais;

(xi) requer a aplicação da Súmula Vinculante nº 8, STF em conjunto com o art. 150, § 4º, CTN, declarando-se a decadência dos lançamentos efetuados no ano 2002.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 211.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 211.

Avaliados os pressupostos, passo para as questões preliminares e ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

DA REPERCUSSÃO GERAL JULGADA NO STF

O Supremo Tribunal Federal - STF reafirmou no dia 01.08.2011 que é constitucional a retenção, por parte do tomador de serviço, de 11% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço para fins de contribuição previdenciária. A decisão foi tomada em julgamento de Recurso Extraordinário - RE 603.191 que recebeu status de Repercussão Geral. O Plenário aplicou jurisprudência da Corte que confirma a constitucionalidade do artigo 31 da Lei 8.212/91, alterado pela Lei 9.711/98, que prevê a retenção da contribuição previdenciária e seu posterior recolhimento em nome da empresa cedente de mão-de-obra:

***Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, negou provimento ao recurso extraordinário, contra o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Falou pela União a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 01.08.2011*

DA DECADÊNCIA

Deve-se verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

Súmula Vinculante nº 8 - São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Cumprе ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“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.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (g.n.)”

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário

Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (g.n.)”

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

“Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)”*

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

“Ementa:I. O entendimento jurisprudencial consagrado no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, em se tratando

de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. Todavia, se não houver pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.” (STJ. 1ª Turma, AgRg no Ag 972.949/RS, Rel.: Min. Denise Arruda., ago/08.) (g.n.)

“Ementa:4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.” (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) (g.n.)

*“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) **Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.**” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.) (g.n.)*

Uma corrente doutrinária também aponta que no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento, se aplica uma regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN em detrimento da aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN. No entanto, nos casos de dolo, fraude ou simulação, de modo a que se configure a comprovada má-fé do sujeito passivo, não corre o prazo do art. 150, § 4º, CTN mas sim a decadência tributária se rege pela disposição genérica do art. 173, I, CTN.

Nesta corrente doutrinária pode-se citar, dentre outros, Ricardo Lobo Torres¹, Eduardo Sabbag², Mauro Luís Rocha Lopes³ e Leandro Paulsen⁴.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência exposta no art. 173 do CTN, haja ou não pagamento antecipado no caso de lançamento por homologação, de forma a não se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 283.

² SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 723.

³ LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 248.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 1036.

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, como é o caso da contribuição social previdenciária, com a antecipação de pagamento e desde que não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN.

Observa-se da análise dos autos do processo referente à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.107.544-0, correlata a este presente AI que **não houve recolhimentos a homologar**, pois segundo o Relatório Fiscal, fls. 50 a 55, **não foram apropriados recolhimentos no presente lançamento**, uma vez que a Recorrente não reconhece a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas.

Ademais, **houve a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais**, nos autos do processo referente à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.107.544-0, correlata a este presente AI, **houve a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme o Relatório Fiscal**, fls. 50 a 55.

Na hipótese presente, **configura-se a aplicação da regra de decadência insculpida no art. 173, I, CTN** pois não houve pagamentos realizados pela Recorrente a homologar pela Auditoria-Fiscal, além do que no Relatório Fiscal, às fls. 50 a 55, houve a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP.

CTN - Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Esse posicionamento possui amparo em decisões do Poder Judiciário.

“Ementa: II. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. REsp 395059/RS. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/09/02. DJ de 21/10/02, p. 347.)

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

.... *Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.)

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação do Auto de Infração pela Recorrente, às fls. 155, ocorreu em 21.12.2007 e o período objeto do Auto de Infração se refere a contribuições devidas à Seguridade Social de 01/2002 a 12/2003.

Dessa forma, nos termos do artigo 173, I, CTN, constata-se que não se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados entre as competências 01/2002 a 12/2003.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de decadência examinada, pois não se configurou o instituto da decadência nos termos do art. 173, I, CTN.

Passemos à análise das argumentações da Recorrente.

(A) Da cessão de mão-de-obra e da incidência de contribuição previdenciária na remuneração aos contribuintes individuais

A Recorrente argumenta:

(i) pelo artigo 22, III da Lei nº 8.212/91, que fundamenta o presente lançamento, é o tomador de Serviços, no caso, os seguros e planos de saúde, o sujeito passivo da obrigação tributária;

(ii) a Auditoria-Fiscal reconhece que os associados da Recorrente prestam serviços a pacientes vinculados a seguros e/ou planos de saúde;

(iii) a Recorrente, conforme seu Estatuto, é mera intermediadora de serviços, celebrando, em nome e no interesse de seus associados, contratos com os seguros e planos de saúde;

(iv) é inadequado qualificar a atividade associativa de representação e intermediação como cessão de mão-de-obra, conforme o previsto no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91 e o art. 143 da IN/SRP nº 3/2005 que contém definições do que é cessão de mão de obra;

(v) não é possível, a:partir do disposto na legislação em vigor, enquadrar a situação em concreto na definição legal de cessão de mão-de-obra, já que, ao contrário das características exigidas para a sua caracterização, resta evidenciada a autonomia dos médicos quando da prestação dos serviços, uma vez que 1) não há qualquer orientação da Associação quanto ao local da prestação dos serviços; 2) os médicos não são cedidos pela Associação aos planos de saúde, não ficando à disposição destes; e 3) os serviços não são prestados de forma contínua

(vi) Diante da evidência inarredável de que tais requisitos do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91 não ocorrem in casu, a DRJ introduziu nova e impertinente fundamentação de que a Recorrente seria uma empresa e que teria terceirizado atividade-fim, o que é vedado por interpretação, a contrário sensu, da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho:

TST Enunciado nº 331

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). (Revisão do Enunciado nº 256 - TST)

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

Analisemos.

(A.1) da incidência de contribuição previdenciária na remuneração aos contribuintes individuais

Discute-se no presente Recurso Voluntários a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a qualquer título pela Recorrente aos médicos associados em função do atendimento a pacientes de empresas conveniadas à Recorrente (por exemplo, operadoras de planos de saúde).

Sobre o tema, a LC 84/96, antes da reforma previdenciária da Emenda Constitucional 20/98, dispunha:

Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições 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;

Após a Emenda Constitucional 20/98, a Lei 9.876/99 revogou a LC 84/96 e trouxe modificações à Lei 8.212/1991, que passou a vigorar com a seguinte redação:

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;

(...)

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;

Pela leitura dos artigos acima transcritos, verifica-se que o legislador estabeleceu o conceito de segurado obrigatório, na condição de contribuinte individual (após a edição da Lei 9.876/99), como aquele que "presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego".

Ainda assim, ressalta-se que, tal como disposto no art. 3º, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor, serviço deve ser entendido de forma ampla, ou seja: "§ 2º Serviço é

qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista ".

A legislação impõe a incidência de contribuição previdenciária calculada sobre o total de remunerações ou retribuições pagas ou creditadas pela empresa a contribuintes individuais. Além disso, nem mesmo se exige vínculo contratual entre as partes como requisito para a incidência da exação, mas a simples prestação de serviços.

Como um primeiro aspecto, coloquemos o posicionamento da jurisprudência em relação à responsabilidade tributária entre o tomador e o prestador do serviço:

STJ - REsp 1162066 / SP - RECURSO ESPECIAL - 2009/0095214-3 - Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) - Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA - Data do Julgamento: 22/06/2010

TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. FOLHA DE SALÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INAPLICÁVEL.

1. Quanto à alegativa de não ser possível a aferição indireta do tributo devido, o apelo não deve ser conhecido em razão da ausência de prequestionamento. Incidência do óbice contido na Súmula 211/STJ.

2. Nos contratos de cessão de mão-de-obra, a responsabilidade do tomador do serviço pelas contribuições previdenciárias é solidária, conforme consignado na redação original do art. 31 da Lei n. 8.212/91. Precedentes.

3. De acordo com o disposto no art. 124 do Código Tributário Nacional, a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

STJ - AgRg no REsp 1120910 / SC - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2009/0018009-6 - Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) - Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento: 17/11/2009

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31 DA LEI N. 8.212/91 EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE SUBORDINAÇÃO DOS EMPREGADOS DA EMPRESA DE VIGILÂNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A pretensão do presente recurso especial cinge-se a afastar a aplicação do artigo 31 da Lei n. 8.212/91 para que o referido contrato seja considerado como uma mera prestação de serviço; todavia, tal pretensão requer, inequivocadamente, o reexame de suporte probatório para alterar a premissa fática assentada pelo

Tribunal de origem, o qual concluiu no sentido de que o referido contrato se enquadrava como cessão de mão-de-obra, por ausência de comprovação da autora em sentido contrário.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que no contrato de cessão de mão-de-obra a responsabilidade solidária entre o contratante e a empresa contratada somente poderá ser ilidida se aquele comprovar que a empresa prestadora de serviços recolheu os valores devidos. Nesse sentido: (AgRg no Resp 769.952/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 4/5/2006, DJ 25/5/2006; REsp 410.104/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 6/5/2004, DJ 24/5/2004).

3. Agravo regimental não provido.

STJ - REsp 939189 / RS - RECURSO ESPECIAL - 2007/0074811-0 - Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA (1126) - Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento: 20/10/2009

TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE DE SERVIÇOS EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A responsabilidade solidária do contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, na forma estabelecida pelo art. 31 da Lei 8.212/91, antes da alteração legislativa promovida pela Lei 9.711/98, produziu efeitos até 1º de fevereiro de 1999, quando passou a vigorar a atual sistemática de arrecadação, na qual as contribuições destinadas à Seguridade Social são retidas e recolhidas pelo próprio contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

2. Nos presentes autos, ao decidir a causa, o Tribunal de origem entendeu que "a solidariedade só emerge após constituído o crédito tributário contra devedor principal (sujeito passivo), devendo a cobrança da exação ser direcionada à tomadora de serviços somente após prévia fiscalização e regular lançamento contra a prestadora (executora dos serviços). "

3. Como visto, no caso em apreço o acórdão recorrido não afastou a responsabilidade solidária. Logo, o Tribunal de origem não contrariou os arts. 124, II, do Código Tributário Nacional, e 31, caput e § 3º, e 33, § 3º, da Lei 8.212/91, e também não divergiu da orientação jurisprudencial predominante no Superior Tribunal de Justiça. Precedentes citados: REsp 800.054/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 3.8.2007, p. 333; AgRg no AgRg no Resp 1.039.843/SP, 2ª Turma, Rel.

4. Recurso especial desprovido.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. LEGITIMIDADE. LITISCONSÓRCIO. DESNECESSIDADE. ART. 31 DA LEI N.º 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.711/98.

5. Recurso especial do INSS provido em parte. Recurso especial da Abeprest prejudicado.

Da jurisprudência, observa-se que,, em termos de legislação tributário-previdenciária, não há benefício de ordem entre o tomador e o prestador do serviço, sendo que a solidariedade só emerge após constituído o crédito tributário contra devedor principal (sujeito passivo), devendo a cobrança da exação ser direcionada à tomadora de serviços somente após prévia fiscalização e regular lançamento contra a prestadora (executora dos serviços).

(A.2) da cessão de mão-de-obra

Em que pese os argumentos bem elaborados pela Recorrente acerca da não existência de cessão de mão-de-obra, a NFLD em questão restou materializada a cessão de mão-de-obra.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, a Recorrente enquadra-se no conceito de empresa cedente de mão-de-obra por atuar como intermediadora

dos serviços prestados por seus associados, pessoas físicas, a clientes autorizados pelas empresas de seguro-saúde, com ela conveniadas.

Neste ponto, em que pese a Recorrente reconhecer que exerce atividades de intermediação de serviços entre os associados e as empresas conveniadas, rejeita o enquadramento dado pela Auditoria-Fiscal como empresa cedente de mão-de-obra com fundamento na não configuração da hipótese prevista no art. 31, § 3º, Lei 8.212/1991.

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 6º Em se tratando de retenção e recolhimento realizados na forma do caput deste artigo, em nome de consórcio, de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplica-se o disposto em todo este artigo, observada a participação de cada uma das empresas consorciadas, na forma do respectivo ato constitutivo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)” (gn)

Eis, portanto, **a questão de fundo: saber se os médicos associados à Recorrente prestam algum tipo de serviço às empresas conveniadas, configurando-se a cessão de mão-de-obra, sendo então caracterizada a condição de contribuintes individuais dos médicos associados em relação à Recorrente.**

Neste aspecto, para o deslinde da questão, importa observar o aspecto da relação jurídica entre a Recorrente e o associado de modo a se estabelecer, ou não, se é devido o lançamento acerca das contribuições devidas pela empresa destinadas à Seguridade Social, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, de responsabilidade da empresa, incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

Desta forma, **a consideração, a da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho serve apenas de indicativo da direção da jurisprudência, o que em hipótese alguma prejudica a linha de argumentação da Recorrida.**

Ademais, o art. 31, § 3º, Lei 8.212/1991 em absoluto exige que os serviços sejam relacionados com a atividade fim da empresa:

§ 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.

É evidente que os serviços médicos prestados pelos profissionais de saúde são dirigidos aos pacientes, pois a pessoa jurídica, tanto a Recorrente quanto as empresas conveniadas, obviamente, não se submete a procedimentos dessa natureza.

Não obstante, analisando-se o Relatório da Infração, às fls. 06 a 07, **a Recorrente atua como intermediadora dos serviços prestados por seus associados**, pessoas físicas, **a clientes autorizados pelas empresas de seguro-saúde com ela conveniadas, fato este**

que caracteriza a Recorrente, nos termos da legislação previdenciária, como empresa cedente de mão-de-obra:

“8. A previsão normativa de cessão de mão de obra da Instrução Normativa SRP nº 3/2.005 é clara e ampla.

Art. 143. 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, relacionadas 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 1.974. (grifo nosso)

9. No caso concreto, a empresa de seguro-saúde conveniada é a contratante dos serviços; os associados pessoa física são os trabalhadores que realizam serviços médicos contínuos nas dependências de seus próprios consultórios e por força de contrato são colocados à disposição da contratante; e a Associação é a cedente de mão de obra e que efetivamente remunera os associados pessoa física pelos serviços prestados.”

Ainda o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07, destaca que a remuneração dos serviços prestados pelos associados é realizada exclusivamente pela Recorrente, sendo que os associados estão impedidos, estatutariamente, de serem remunerados diretamente pela empresa de seguro-saúde.

Diante do exposto, restou configurada faticamente a cessão de mão-de-obra, conforme o exposto no Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06 a 07:

“9. No caso concreto, a empresa de seguro-saúde conveniada é a contratante dos serviços; os associados pessoa física são os trabalhadores que realizam serviços médicos contínuos nas dependências de seus próprios consultórios e por força de contrato são colocados à disposição da contratante; e a Associação é a cedente de mão de obra e que efetivamente remunera os associados pessoa física pelos serviços prestados.”

Ademais, observa-se dos autos que há uma relação jurídica entre o médico associado e a Recorrente, sujeitando as verbas pagas à incidência da contribuição previdenciária em questão, também em função da existência de um contrato formal entre as partes, pelo qual o profissional de saúde se vê impedido de ser remunerado pelo serviço prestado diretamente pela empresa de seguro-saúde.

Essa, na verdade, é uma questão incontroversa, pois a Recorrente, na Impugnação, às fls. 71, reconhece que há um vínculo contratual entre ela e os médicos associados:

“4 - A AMHP-DF apenas atua como representante estatutária e intermediária de seus associados para aproximá-los dos seguros

e planos de saúde na prestação de serviços médicos aos beneficiários destes últimos. Por isso, são os planos de saúde que efetuam os pagamentos pelos serviços, após sua conferência, limitando-se a Impugnante a repassar os honorários médicos;”

Assim, a própria Recorrente reconhece a existência de uma relação jurídica contratual entre ela e o médico associado, pela qual este se compromete a atender aos segurados das empresas conveniadas e, em contrapartida, a Recorrente se compromete a pagar pelos serviços prestados aos segurados das empresas conveniadas.

Desta forma, como negar aqui a inexistência de prestação de serviços à Recorrente? Qual seria então o objetivo do contrato firmado com o associado médico? É claro que, ao atender aos segurados das empresas conveniadas, o médico está prestando um serviço à Recorrente. Não de natureza médica, evidentemente, mas de atendimento, de disponibilização de seu tempo e serviços de saúde para o segurado das empresas conveniadas.

Anota-se em relação ao mercado das Seguradoras de Saúde, que os Planos de Saúde, como é o caso das empresas conveniadas à Recorrente, pagam um valor já previamente acertado entre eles e os médicos credenciados, de acordo com uma tabela de procedimentos, sem qualquer participação dos segurados. Esse valor é diferente do que é pago em uma consulta particular justamente porque ele não remunera o serviço médico prestado ao paciente, mas sim o serviço prestado ao plano de saúde, consistente no atendimento a um segurado seu.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, fls. 06 a 07, do confronto entre os valores declarados na DIRF e os registros contábeis, concluiu-se que os mesmos tratavam-se de valores pagos pela Associação aos seus associados pessoas físicas, pelos serviços médicos prestados por eles aos clientes autorizados pelas empresas de seguro-saúde conveniadas pela Associação.

Ainda, se depreende do Relatório Fiscal da Infração, nas declarações de Imposto de Renda os profissionais de saúde associados à Recorrente informam que receberam da Recorrente, que inclusive retém na fonte o tributo devido.

Deve-se destacar também que essa prestação de serviços do associado médico para a Recorrente constitui a premissa de funcionamento deste. De fato, ainda que o associado profissional de saúde preste serviços médicos diretamente ao segurado da empresa conveniada, há, concomitantemente, a prestação de serviços à Recorrente, sem os quais esta não pode exercer as atividades para as quais foi constituída.

Logo, não há como deixar de reconhecer que a Recorrente utiliza a prestação de serviço (atendimento a segurados de empresas conveniadas) dos médicos associados e dela diretamente se beneficiam para que consigam atingir seus objetivos sociais.

Assume-se que qualquer interpretação da legislação infraconstitucional deve ser realizada à luz da Constituição da República, neste sentido a Seguridade Social é informada, e.g., pelo princípio do financiamento por toda a sociedade (ou solidariedade), e pelo princípio da equidade na forma de participação no custeio, que traduzem sua feição transindividual. Nos dizeres de Leandro Paulsen⁵: “as pessoas jurídicas podem ser chamadas ao

⁵ PAULSEN, Leandro. Contribuições - Custeio da Seguridade Social. Porto Alegre: ESMAFE e Livraria do Advogado, 2007. p. 22.
Autenticado em 21/11/2011 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEI, Assinado digitalmente em 21/11/2011 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEI, Assinado digitalmente em 29/11/2011 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI
Emitido em 29/11/2011 pelo Ministério da Fazenda

custeio da seguridade social independentemente de terem ou não relação direta com os segurados ou de serem ou não destinatárias de benefícios"

Ou seja, isentar de contribuição para a seguridade social os valores recebidos pelos associados da Recorrente, em razão do atendimento a segurados de empresas conveniadas, desequilibraria o sistema e negaria vigência aos princípios da solidariedade e da equidade na forma de participação no custeio de forma a se criar uma categoria de profissionais cuja remuneração estaria isenta da incidência de contribuição previdenciária e excluída do financiamento da Seguridade Social.

Portanto, considero que há sim uma relação jurídica de cessão de mão-de-obra entre a Recorrente e as empresas conveniadas e também uma relação jurídica existente entre a Recorrente e os médicos associados que, no desenvolvimento de suas atividades profissionais, atendem a pacientes segurados de empresas conveniadas e, por isso, são remunerados pela Recorrente.

Assim, incide a contribuição prevista no art. 22, III, da Lei 8.212/91 sobre as verbas pagas pela Recorrente aos profissionais de saúde associados, no caso, contribuintes individuais.

(B) Da vinculação à Solução de Consulta COSIT nº 5/2004 à tributação fiscal-previdenciária, além da aplicação da Solução de Consulta da Subsecretaria de Receita da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal.

A Recorrente argumenta:

(vii) a qualificação de intermediadora da Recorrente foi reconhecida tanto pela Receita Federal, na Solução de Consulta COSIT nº 5/2004, quanto pela Subsecretaria de Receita da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, na Solução de Consulta nº 83/2003;

(viii) que a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT 5/2004, definiu que a Recorrente é mera intermediária no pagamento, sendo a real fonte pagadora o seguro ou plano de saúde e o prestador de serviço o associado, pessoa física ou jurídica, estabelecendo-se o regime tributário como se o serviço fosse prestado diretamente a estes últimos, o que torna insubsistente a NFLD, que parte de pressuposto contrário a tal ato normativo da Receita Federal;

(ix) A clareza da Solução de Consulta contrasta com a arbitrariedade da NFLD e da decisão da DRJ/BSB. Principalmente ao se levar em consideração que tal consulta foi totalmente ignorada com fundamento numa Instrução Normativa nº 740, de 02/05/2007, muito posterior à formulação e à

resposta da consulta Em que pese não tratar de contribuição previdenciária, a consulta trata do regime tributário da relação entre a AMIP-DF, seus associados e os planos de saúde, que também é a relação base do presente caso tributário-previdenciário

Analisemos.

(B.1) Solução de Consulta nº 83/2003 da Subsecretaria de Receita da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal

Em relação à aplicação, para o presente caso, da Solução de Consulta nº 83/2003 da Subsecretaria de Receita da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, cumpre informar que tal argumento não encontra qualquer fundamento na legislação que rege a tributação fiscal-previdenciária.

Desta forma, superado este ponto, passemos para o seguinte.

(B.2) Solução de Consulta COSIT nº 5/2004

Em relação à vinculação à Solução de Consulta COSIT nº 5/2004, de plano, colacionemos o posicionamento da Recorrida, às fls. 200 e 201:

“Com relação à solução da Consulta COSIT nº 5/2004, por ser inespecífica ao caso em tela, esta não representa óbice para a aplicação e interpretação da legislação previdenciária, que não foi sequer citada na consulta indicada.

No caso, deveria ter sido formulado consulta, que atendesse os requisitos estipulados no artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 740, de 02/05/2007, dentre eles, a exigência de que a consulta se circunscrevesse a fato determinado, contendo descrição detalhada de seu objeto e indicação necessária à elucidação da matéria (inciso III) e que indicasse os dispositivos que ensejaram a sua apresentação, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada (inciso IV).”

O art. 3º, da IN RFB 740/2007, a que a Recorrida se refere:

“Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, dirigida à autoridade mencionada no inciso I, II ou III do art. 10, e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

§ 1º A consulta será feita mediante petição e deverá atender aos seguintes requisitos:

I - identificação do consulente:

a) no caso de pessoa jurídica ou equiparada: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail), número de inscrição no

Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou no Cadastro Específico do INSS (CEI) e ramo de atividade;

b) no caso de pessoa física: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail), atividade profissional e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); e

c) identificação do representante legal ou procurador, mediante cópia de documento, que contenha foto e assinatura, autenticada em cartório ou por servidor da RFB à vista da via original, acompanhada da respectiva procuração;

II - na consulta apresentada pelo sujeito passivo, declaração de que:

a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta;

b) não está intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; e

c) o fato nela exposto não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte o interessado;

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria;

IV - indicação dos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

§ 2º No caso de pessoa jurídica que possua mais de um estabelecimento, as declarações a que se refere o inciso II deverão ser prestadas pelo estabelecimento matriz e abranger todos os estabelecimentos.

§ 3º A declaração prevista no inciso II do § 1º não se aplica à consulta formulada em nome dos associados ou filiados por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, salvo se formulada pela consulente na condição de sujeito passivo.

§ 4º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

§ 5º A associação que formular consulta em nome de seus associados deverá apresentar autorização expressa dos associados para representá-los administrativamente, em estatuto ou documento individual ou coletivo” (gn)

Resta então verificar se o argumento da Recorrente de que a Solução de Consulta de Consulta COSIT nº 5/2004 é vinculante e se aplica ao presente caso.

Não obstante a força dos argumentos e a certeza demonstrada pela Recorrente na defesa da aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 5/2004 para o presente caso, **temos que lembrar que em 2007 houve a fusão da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária, vide Lei 11.457/2007.**

Neste sentido, quando da elaboração da Solução de Consulta COSIT nº 5/2004, ou seja, no ano de 2004, a Secretaria da Receita Previdenciária, órgão do Ministério da Previdência Social era a responsável pela administração tributário-previdenciária.

Ainda assim, à título de esclarecimento, à época, 2004, a COSIT – Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal, sendo a Receita Federal órgão do Ministério da Fazenda, não possuía quaisquer atribuições normativas em matéria tributário-previdenciária.

Desta forma, verifica-se, naturalmente, que a Solução de Consulta COSIT nº 5/2004, não possui qualquer alcance em matéria tributário-previdenciária posto que à época a COSIT não detinha quaisquer competências normativas em matéria tributário-previdenciária.

Em relação ao posicionamento da Recorrida de que a Solução de Consulta para ser aplicada deve atender aos requisitos insculpidos no artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 740, de 02/05/2007, não há o que contestar visto advir de uma fundamentação normativa.

Desta forma, pelo acima exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(C) Do julgamento conjunto dos processos.

A Recorrente argumenta:

(x) Requer a tramitação e julgamento conjunto de todas as autuações emitidas na Auditoria-Fiscal, por razões de segurança jurídica, celeridade e economia processuais;

Analisemos.

Em virtude de diversas restrições estruturais e operacionais no procedimento administrativo fiscal-previdenciário, nem sempre se faz possível o julgamento de todos os processos oriundos da mesma Auditoria-Fiscal.

Desta forma, não há como atender tal requisição.

CÁLCULO DA MULTA

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I- de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

II- de R\$ 20,00 (vinte reais)para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas

§1º-Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento

§2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I- à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II- a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação

§3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária;

II- R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos”.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Art.106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso da presente autuação, AI nº 37.073.184-0, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991 revogados, o qual previa que pena administrativa de que trata o § 5º correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no § 4º.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, §§ 4º e 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **rejeitar a PRELIMINAR suscitada, e, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, e determinar o recálculo da multa com base no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, com a prevalência da multa mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro