



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 14041.000126/2008-78
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.504 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrente ASSOC DOS MED DE HOSP PRIVADOS DO DF
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. SÚMULA CARF 148.

Súmula CARF nº 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. APLICAÇÃO. RICARF.

Devem ser replicados ao julgamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória os resultados dos julgamentos dos processos atinentes ao descumprimento das obrigações tributárias principais, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, afastar a decadência e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pela conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2402-02.526, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) decadência de obrigação acessória; e (b) inexistência de cessão de mão de obra e falta de obrigatoriedade de destaque da retenção de 11%. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

AUTO DE INFRAÇÃO. REALIZAR DESTAQUE RETENÇÃO. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

Constitui infração deixar de efetuar o destaque da retenção de 11% para a Previdência Social nas Notas Fiscais/Faturas de mão-de-obra ou serviços prestados.

AUTUAÇÃO. LEGALIDADE. LANÇAMENTO. ATO VINCULADO E OBRIGATÓRIO.

Constatada a ocorrência de descumprimento de obrigação acessória prevista em lei, cumpre à autoridade administrativa lavrar o respectivo auto de infração, pois o lançamento é um ato vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART 173, I, CTN.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional. O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

A decisão foi assim registrada:

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

Neste tocante, em seu recurso especial, o sujeito passivo basicamente alega que:

- conforme paradigma, a obrigação principal segue a acessória, de forma que a contagem do prazo decadencial é regida pelo art. 150 § 4º, do CTN;
- a recorrente é mera intermediária, e não empresa cedente de mão de obra.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais afirma que foi demonstrada a existência de cessão de mão de obra e que o prazo decadencial das obrigações acessórias é contado de acordo com o art. 173, inc. I, do CTN, razões pelas quais o recurso deve ser desprovido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido na forma do exame de admissibilidade prévio.

2 Decadência

Neste particular, o recurso especial do sujeito passivo deve ser desprovido.

Em se tratando de obrigações acessórias (ou instrumentais), não há que se cogitar de pagamento prévio, que pudesse atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Na dicção do § 2º do art. 113 do Código, a obrigação acessória decorre da legislação tributária (compreendendo as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares) e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência da obrigação principal, mas sim existem no interesse de eventual arrecadação ou fiscalização. A doutrina do professor Luciano Amaro¹ assim ensina:

A acessoriedade da obrigação dita "acessória" não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine.

Apenas as obrigações principais, que têm por objeto o pagamento de tributo, estão sujeitas ao recolhimento antecipado e, conseqüentemente, à norma do art. 150, § 4º. Ou seja, a contagem do prazo para constituição de multa por descumprimento da obrigação instrumental segue uma regra distinta da contagem do tempo para constituição da obrigação principal. Em se tratando de obrigações acessórias, não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN. Essa questão foi recentemente sumulada neste Conselho, conforme se vê na Súmula CARF 148, de observância obrigatória pelos Conselheiros, *ex vi* do art. 45, inc. VI, do RICARF:

Súmula CARF nº 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

3 Inexistência de cessão de mão de obra

Este lançamento decorre do descumprimento de obrigação acessória vinculada ao descumprimento de obrigação tributária principal (NFLD 37.107.544-0, conforme Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF de efl. 91).

Expressando-se de outra forma, caso fossem insubsistentes as contribuições lançadas, seria igualmente insubsistente a multa aplicada neste Auto de Infração, que realmente guarda relação de prejudicialidade com as obrigações principais lançadas na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD acima mencionada, integrante do PAF 14041.000127/2008-12.

Pois bem. A fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o RICARF preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo. Entre os processos reflexos incluem-se os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies (vide § 8º do art. 6º do Regimento), como é o caso em apreço.

Dentro desse espírito condutor, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do PAF principal, no qual houve o lançamento das contribuições. Deve ser assinalado, aliás, que o recurso especial interposto tem a mesma matéria ventilada no processo principal, o PAF 14041.000127/2008-12.

Em decisão definitiva proferida em 4 de março de 2015, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento ao recurso especial do contribuinte, reconhecendo

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249.

expressamente a inexistência de cessão de mão de obra, conforme ementa e trecho do voto condutor do acórdão abaixo transcritos. Este mesmo resultado deve ser replicado para o presente processo, que, como afirmado, é vinculado à obrigação principal já julgada e objeto de decisão definitiva por parte deste Conselho:

Ementa

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS SEGURADOS. ASSOCIAÇÃO QUE INTERMEDEIA A ATUAÇÃO DE MÉDICOS ASSOCIADOS.

Para que haja incidência da contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre remuneração paga a contribuintes individuais é necessária a prestação de serviços por estes em favor daquela. Caracterizada a prestação de serviços em nome próprio pelos médicos associados, com atividade da Recorrente de intermediação sem subordinação, não há se falar em cessão de mão-de-obra. (destaquei)

Fundamentação

Examinando o conjunto fático-probatório verifico que nos contratos de prestação de serviços entre a Recorrente e seus clientes está claramente pactuado que os serviços serão prestados pelos médicos associados em nome próprio.

[...]

Ademais, é senso comum que a escolha do médico é prerrogativa do beneficiário do plano, sendo difícil estabelecer uma situação em que a Recorrente pudesse manter um médico à disposição dos planos de saúde para prestação de serviços contínuos.

Em outras palavras, parece-me razoável assumir (presunção omnis) que no caso dos contratos firmados entre a Recorrente e seus clientes o beneficiário do plano de saúde escolheria diretamente o prestador de serviços (o médico associado) com base nas características desse prestador de serviço (reputação, especialidade, currículo, etc). O médico associado, por sua vez, atenderia ao beneficiário do plano de saúde em suas dependências, exercendo seu serviço de forma autônoma.

O item 11 do relatório fiscal aponta claramente que os médicos associados são “trabalhadores que realizam serviços médicos contínuos nas dependências de seus próprios consultórios”.

Também não vislumbro a existência de remuneração exclusiva dos médicos associados pela Recorrente. Sobre o tema o artigo 8º do Estatuto da Recorrente dispõe, *in verbis*:

[...]

De fato, o Estatuto contém uma restrição aos médicos associados, obrigando-os a rescindir e/ou não realizar contratos com certas pessoas jurídicas, entretanto, essa restrição se refere apenas às “*entidades administradoras de convênios hospitalares, planos de saúde, hospitais e demais tomadoras de serviço*” que já mantenham ou que venham a firmar contrato com a Recorrente.

O objetivo da referida provisão é claramente evitar que os médicos associados sejam contratados diretamente pelos clientes ou planos de saúde que já mantenham (ou venham a manter) relação com a Recorrente. Ao tomar tal precaução a Recorrente está contratualmente assegurando o seu poder de “barganha” junto aos clientes e planos de saúde.

Neste contexto é justificável a atuação da Recorrente como “mandatária” dos médicos associados, o que lhe confere uma posição mais privilegiada quando das negociações junto aos clientes e planos de saúde em assuntos como, por exemplo, o valor a ser cobrado em consultas.

Em resumo, constata-se que os médicos associados não prestavam serviços à Recorrente mas sim aos clientes ou aos planos de saúde atuando, sempre, em nome próprio e em seus consultórios.

Esta constatação foi adotada pela própria Administração Pública Federal, que reconheceu por meio da Solução de Consulta COSIT nº. 5, de 30 de março de 2004. Nela a administração manifestou o entendimento de que a Recorrente é mera intermediadora e que os médicos associados prestam serviços em nome próprio aos clientes e aos planos de saúde.

Com isto, a Cosit entendeu que a retenção de tributos feita pela fonte pagadora deve considerar os atributos dos prestadores de serviços (médicos) e não da própria Recorrente, já que eles são os beneficiários dos rendimentos pagos, cabendo à Recorrente apenas comissão de intermediação.

[...]

A leitura da Solução de Consulta mostra o entendimento da Administração Pública no sentido de que os médicos associados prestam serviços aos planos de saúde ou aos clientes diretamente, por conta e risco próprios, sendo a Recorrente intermediária no credenciamento de profissionais e pagamento de tais serviços.

Ainda segundo a Solução de Consulta, a remuneração aos serviços médicos prestados decorre da atividade de cada profissional sendo que a Recorrente apenas recebe os valores para repassá-los aos efetivos prestadores de serviço.

Tal entendimento foi posteriormente incluído em atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal, como a Instrução Normativa SRF 1.234/2012 que, ao regular as retenções em pagamentos por órgãos da administração pública, prevê que no caso de pagamentos a associações de médicos que atuem na intermediação da prestação de serviços médicos as retenções devem considerar o regime jurídico aplicável aos beneficiários finais (médicos), obviamente tendo como pressuposto que a relação de serviços se estabeleceu diretamente com eles e não com a associação intermediadora.

Em resumo, a meu ver não há que se falar em contratação de serviços pela Recorrente junto aos médicos associados, bem como na cessão de mão de obra, posto que os serviços são prestados de maneira autônoma pelos referidos profissionais por sua conta e risco, atuando a Recorrente como mera intermediadora.

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer o recurso especial interposto pela Recorrente para dar-lhe provimento de forma a cancelar o lançamento.

Logo, o recurso especial do sujeito passivo merece provimento, para que seja reformado o acórdão recorrido e seja cancelado o lançamento.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial do sujeito passivo, para rejeitar a decadência e, no mérito, dar-lhe provimento, a fim de cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci