



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 14041.000127/2008-12
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.613 – 2ª Turma
Sessão de 4 de março de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ASSOC. DOS MÉD. DE HOSP. PRIVADOS DO DF e FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOC. DOS MÉD. DE HOSP. PRIVADOS DO DF e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

Recurso especial do contribuinte provido e da Fazenda Nacional prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, restando prejudicado o Recurso Especial da Fazenda Nacional. Declarou-se impedido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 08/03//2015

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Tereza Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki nishioka, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

Relatório

Em face da Associação dos Médicos de Hospitais Privados do Distrito Federal foi lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de fl. 01, para exigência de contribuição previdenciária a cargo da empresa, devida sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

A Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 2403-00.718, que se encontra às fls. 512/530 e cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO FOLHA DE PAGAMENTO REMUNERAÇÕES PAGAS, DEVIDAS OU CREDITADAS AOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS INOBSERVÂNCIA DE PADRÕES E NORMAS ESTABELECIDOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL INCIDÊNCIA

A autuação ocorre por deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento das remunerações pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB

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 MÃODEOBRA

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.

A anotação do resultado do julgamento indica que a Turma *a quo*, por voto de qualidade, rejeitou a preliminar de decadência arguida e, no mérito, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso para que fosse recalculada a multa de mora nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Entendeu a turma recorrida que a Recorrente deixou de fazer incidir contribuições previdenciárias sobre remunerações aos médicos a ela associados e que na visão da fiscalização seriam por ela contratados sob regime de cessão de mão-de-obra.

Cientificada do acórdão em 02/03/2012, a Procuradoria interpôs o recurso especial de fls. 489/500, por meio do qual sustentou a divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos paradigma nº 2301-00.283 e 2401-00.120, no tocante à base legal da penalidade a ser aplicada.

Ao recurso especial em questão foi dado seguimento, conforme despacho de admissibilidade nº 2400-167/2012 (fls. 508/512).

Intimada do acórdão, do recurso especial e do respectivo despacho de admissibilidade em 10/07/2012, (fls. 1515), a contribuinte interpôs o recurso especial de fls. 1519/1540 em 22/10/2012, por meio do qual sustentou divergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão nº. 1102-00577, no tocante à incidência de contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

A contribuinte apresentou, ainda, suas contrarrazões de fls. 1542/1553 ao recurso especial interposto pela Procuradoria.

Ao recurso especial referido foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-779/2012, de 29/10/2012 (fls. 1556/1558).

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pela contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1560/1564).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Inicialmente analiso a admissibilidade do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O recurso foi interposto em razão da divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos nº 2301-00.283 e 2401-00.120. Os acórdãos paradigmas encontram-se assim ementados:

Acórdão nº 2301-00.283

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 08.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, ha que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização. JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE. A cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CORESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO. A relação de co-responsáveis meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto. Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, afim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARCELA PAGA EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A parcela foi paga em desacordo com a lei, pois não houve participação do sindicato na negociação. A negativa do sindicato em participar, conforme descrito pelo recorrente, não tomou legítimo o instrumento

realizado. Para solução do caso, se entendesse a empresa ou os trabalhadores ser mais benéfico o acordo de participação nos lucros proposto pelo recorrente deveria valer-se do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, além do que a própria Lei n 10.101 em seu art. 40 prevê a forma de resolução de controvérsias relativas ao PLR. Recurso Voluntário Negado"

Acórdão nº 2401-00.120

"SALÁRIO INDIRETO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. JUROS SELIC CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECLARAÇÃO. VEDAÇÃO. DECADÊNCIA 1- De acordo com o artigo 34 da Lei nº 8212/91, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal e lançamento, pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável 2- A teor do disposto no art. 49 do Regimento Interno deste Conselho é vedado ao Conselho afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, sem que tenham sido assim declaradas pelos órgãos competentes. A matéria encontra-se sumulada, de acordo com a Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes. 3-Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART 150, §4º). No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, §4º do CTN"

Verifico, ainda, constar dos respectivos votos que integram os acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 2301-00283

"Quanto à possibilidade de retroatividade da multa prevista na Medida Provisória n º 449 de 2008 entendo que a mesma não se aplica.

A retroatividade benigna terá aplicação nas hipóteses de a situação gerada pelo ordenamento novel ser mais benéfica que a anterior. In casu, para lançamento de ofício a situação gerada por meio da Medida Provisória nº449 impõe a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, ou seja a multa seria de 75%. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430 somente se aplica para casos de recolhimento não incluídos em lançamento de ofício, o que não é o caso.

O fato de ser classificada como multa moratória ou de ofício é irrelevante, o que importa é o comparativo entre situações tendo como referência a nova legislação."

Acórdão nº 2401-00120

"Nesse sentido, devida a contribuição e não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência. Portanto, correta a aplicação da taxa SELIC, com fulcro no artigo 34, da Lei nº 8.212/91, e bem assim da multa moratória, nos termos do artigo 35, do mesmo Diploma Legal.

(...)

Com relação à solicitação da recorrente, para a aplicação do disposto na Medida Provisória 449, relativamente à multa de mora, importa salientar que a referida MP, além de alterar o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte:

"Art.. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos as contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

Entretanto, se ocorreu o lançamento de ofício que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior ao índice previsto na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, correspondente ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância.

Assim, não há como retroagir, ainda que se considere a multa moratória como penalidade, pois a lei atual não é mais favorável ao contribuinte, pelo menos até essa instância."

No presente caso, o acórdão recorrido determinou, para fins de cálculo de multa a ser aplicada em decorrência da retroatividade benigna, a comparação entre a multa aplicada no lançamento e a atual multa prevista no artigo 35, caput da Lei nº 8.212/1991 (conforme redação da Lei nº 11.941/2009), no percentual de 20%.

Os paradigmas colacionados, no entanto, determinaram que para fins de aplicação da retroatividade benigna fosse comparada a multa lançada com aquela prevista no novel artigo 35-A da Lei nº 8.212/191, que, ao fazer remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, resulta na aplicação de penalidade de 75% do valor do tributo lançado.

Destarte, patente a divergência, razão pela qual conheço do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Passo à análise do recurso especial interposto pela contribuinte.

O recurso foi admitido em razão da divergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão nº. 1102-00577, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho, em processo administrativo fiscal em que o sujeito passivo era também a Associação dos Médicos de Hospitais Privados do Distrito Federal.

O acórdão paradigma se encontra assim ementado:

“POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO ENTRE CRÉDITOS DE CSLL, PIS E COFINS, RETIDOS INDEVIDAMENTE E OS DÉBITOS DESSAS MESMAS CONTRIBUIÇÕES RETIDOS E CONFESSADOS ESPONTANEAMENTE. A Associação é credora do Fisco em razão das retenções indevidas efetuadas pelas tomadoras de serviços sobre os valores pagos à ela, pois além dela não ser a real prestadora do serviço médico sobre o qual incide às contribuições ao PIS, a COFINS e a CSLL, os serviços de intermediação que ela presta não estão sujeitos às referidas retenções, sendo essas indubitavelmente indevidas e passíveis de restituição. A Associação também é devedora do Fisco em razão da retenção e recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a prestação de serviços médicos. Donde se conclui que a Associação é credora e devedora do Fisco em relação aos mesmos tributos e em relação aos mesmos valores, podendo requerer a compensação desses nos termos do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

DO EXCESSO DE FORMALISMO EM DETRIMENTO DAS PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS. Não se pode primar pelo formalismo em detrimento da apuração dos fatos reais, assim se o contribuinte logrou êxito em demonstrar ser credor e devedor do Fisco em relação aos mesmos valores, a compensação deve ser homologada.

Verifico, ainda, constar do voto que integra o acórdão paradigma:

"Relatório

A Recorrente é Associação que congrega os médicos que exercem sua profissão no Distrito Federal, colocando diversas facilidades à disposição de seus associados, dentre os quais destaca-se a intermediação de contratos de prestação de serviços médicos celebrados entre os seus associados médicos e os planos de saúde na condição de tomadores, inclusive no que tange ao recebimento dos honorários devidos e do seu repasse aos seus associados figurando como mera intermediária.

Nessa operação os planos de saúde fazem o depósito da remuneração devida aos médicos associados diretamente à Recorrente, registrando a retenção de tributos como se fora pagamento para a Associação, o que tornava confusa a relação com os planos de saúde. Dessa maneira, em relação à CSLL, ao PIS e a COFINS a Recorrente sofre nos pagamentos que recebe como mera intermediária de seus associados, retenções

conjugadas dessas contribuições, pelo código 5992, no percentual de 4,65% nos termos do artigo 30 da Lei 10.833/2003.

Diante dessa confusão o Superior Tribunal de Justiça, um dos tomadores dos serviços médicos prestados pelos associados da Recorrente por seu intermédio, formulou consulta à SRF, solicitando manifestação sobre a forma pela qual deveriam ser realizadas as retenções. Em resposta à referida consulta foi proferida a Solução de Consulta COSIT número 5, de 30 de março de 2004 que esclareceu que as retenções de CSLL, PIS e COFINS só eram cabíveis se os serviços médicos fossem prestados por pessoa jurídica, o que não é o caso, uma vez que os serviços médicos são prestados pelos médicos associados e não pela Recorrente (...)

Ou seja, no presente caso a compensação pleiteada refere-se à retenções indevidas de PIS, COFINS e de CSLL sofridas pela Recorrente como se ela fosse pessoa jurídica prestadora de serviços médicos, quando na verdade é apenas intermediadora, e os valores que a Recorrente deveria reter dos seus associados estes sim na qualidade de pessoa jurídica prestadora de serviços médicos no momento em que repassa às clínicas os honorários recebidos por ela na condição de intermediadora, sem qualquer redução nos valores das contribuições incidentes sobre a operação. (...)

Voto

Ocorre que no caso em tela entre a tomadora dos serviços médicos e os reais prestadores de serviços existe a Recorrente que atua como intermediadora tanto dos contratos firmados, quanto dos honorários a serem recebidos pelos seus associados. (...)

A fim de melhor elucidar a questão imperiso se faz transcrever parte do Parecer COSIT número 5 na solução de consulta suscita pelo STJ à SRF, conforme a seguir transcrito: (...)

(...) apesar da Recorrente agir como intermediadora dos contratos firmados entre seus associados e os tomadores de serviços, bem como, intermediar o repasse dos honorários pagos por esses aos seus associados, a própria SRF considerou que a única relação jurídica a ser tributada, é a efetiva prestação de serviços médicos que ocorre entre médicos associados e os tomadores de serviços. (...)

Passemos à análise da primeira consequência decorrente do erro das tomadoras de serviço em identificar a Recorrente como sendo beneficiária das contribuições retidas e recolhidas sobre os serviços prestados pela Recorrente, os quais consistem somente na intermediação de contratos de prestação de serviços médicos e no repasse de valores recebidos a este título, que não se confunde com o fato gerador das referidas contribuições, qual seja, a efetiva prestação de serviços médicos pelos médicos associados.

O erro das tomadoras de serviços em identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, como sendo a Recorrente, gera a distorção do fato jurídico tributário, pois a Recorrente é

identificada como se fosse a real prestadora de serviços médicos, sobre os quais as tomadoras estão efetuando a retenção e o recolhimento indevido nos termos do inciso II do artigo 165 do CTN.

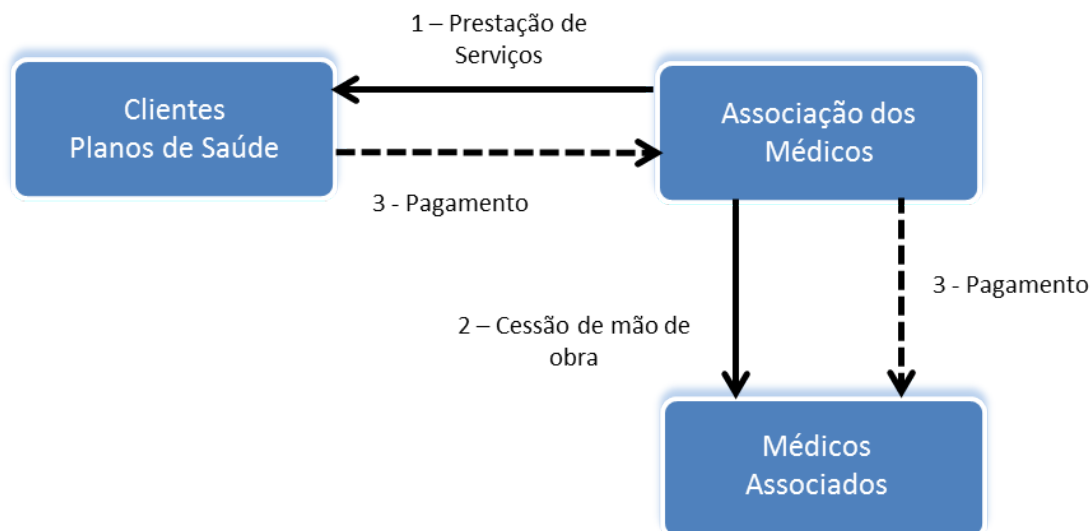
Neste caso, é forçoso concluirmos que a Recorrente possui sim legitimidade para pleitear a devolução dos valores que lhe foram indevidamente retidos pelas tomadoras dos serviços, pois os serviços que a Recorrente presta consiste apenas na intermediação de contratos e valores firmados entre os tomadores de serviços e seus médicos associados, os quais não estão sujeitos a essas retenções.”

Identifico, portanto, que o acórdão paradigma reconheceu, analisando o mesmo conjunto fático posto nos presentes autos, inclusive em relação ao mesmo contribuinte, que a Recorrente não presta serviços médicos, exercendo tão somente a intermediação entre seus associados e os planos de saúde ou clientes.

A qualificação jurídica atribuída aos fatos pelo acórdão paradigma é diametralmente oposta à qualificação que lhes deu o acórdão recorrido, que entendeu que a Recorrente presta serviços médicos mediante cessão da mão de obra de seus associados.

Ilustro abaixo as conclusões quanto à qualificação dos fatos do caso pelo acórdão paradigma e acórdão recorrido:

ACÓRDÃO RECORRIDO



Com base no acórdão recorrido temos:

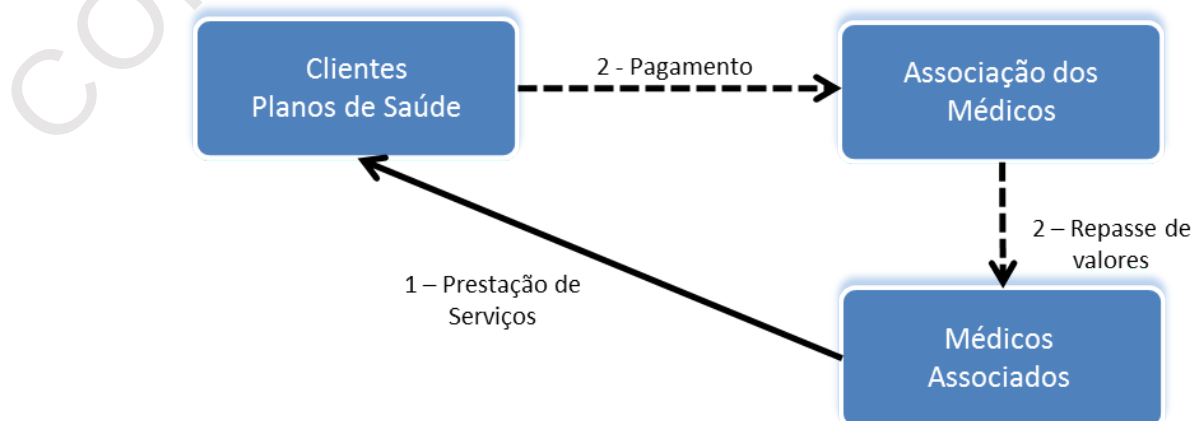
1 - a prestação de serviços médicos é efetuada pela Recorrente aos clientes e planos de saúde por meio de cessão de mão de obra (conforme item “2”);

2 – os médicos associados, na qualidade de trabalhadores contratados pela Recorrente mediante cessão de mão de obra, prestam os serviços; e

3 – o cliente ou plano de saúde efetua o pagamento pelos serviços médicos ao Recorrente que, por sua vez, efetua o pagamento aos médicos associados.

Com base no quadrante acima, o acórdão recorrido entendeu que a recorrente efetua a contratação de serviços junto aos médicos associados, gerando um vínculo que os colocaria na condição de contribuintes individuais segurados (Artigo 22, inciso III, da Lei nº. 8.212/91). Concluiu que a Recorrente deveria recolher a contribuição previdenciária patronal sobre o total de remunerações pagas aos médicos associados, na condição de segurados individuais, pelos serviços que eles prestam em favor dela.

ACÓRDÃO PARADIGMA



Com base na ilustração acima temos:

1 – Relação jurídica de prestação de serviços pelos médicos associados aos clientes da contribuinte ou por meio do plano de saúde;

2 – o pagamento pelo serviço é feito pelo cliente ou plano de saúde para a Recorrente (sendo que a Recorrente recebe tal montante na qualidade de intermediadora); e

3 - a Recorrente efetua o repasse dos valores recebidos aos médicos associados que prestaram os serviços descritos em “1”, retendo valor a título de comissão.

O acórdão paradigma, analisando o referido quadrante fático, concluiu que a prestação de serviços se deu diretamente entre médicos associados e os clientes ou planos de saúde. Entendeu, assim, que a Recorrente não teria direito ao ressarcimento de retenções de tributos feitas nos pagamentos pelos clientes e planos de saúde, eis que quem sofreu o ônus de tais tributos são os médicos, cabendo à Recorrente apenas a devolução de valores relativos às comissões por ela recebidas.

Questão a ser enfrentada é que o acórdão paradigma não discute a incidência da contribuição previdenciária a cargo da empresa prevista no artigo 22, inciso III, da Lei nº. 8.212/91, mas, sim, a regularidade da retenção de CSLL, PIS e COFINS nos termos do artigo 30 da Lei 10.833/2003 pelos tomadores de serviços médicos em nome da Recorrente. Seria este ponto óbice ao conhecimento do recurso por ausência de divergência quanto aos dispositivos aplicáveis?

Parece-me não haver tal óbice. A divergência é evidente na qualificação jurídica dos fatos, considerado o ordenamento jurídico como um todo e o tratamento tributário a ser conferido aos fatos tal como qualificados no recorrido e no paradigma.

Nestas circunstâncias, a divergência jurisprudencial pode ser caracterizada pela aplicação de dispositivos legais trazidos no acórdão paradigma para qualificar de modo diametralmente oposto fatos idênticos ou comparáveis – no caso, a relação existente entre médicos associados e a Recorrente.

No acórdão recorrido concluiu-se que a Recorrente contrata os médicos associados e os coloca à disposição de seus clientes e planos de saúde por meio da cessão de mão de obra de tais médicos.

Já o paradigma, analisando idêntica situação fática, considerou que a Recorrente é mera intermediária entre a prestação de serviços que ocorre entre os médicos associados e os planos de saúde ou clientes. Concluiu o paradigma que a Recorrente não presta serviços médicos aos seus clientes posto que tais serviços são prestados diretamente pelos próprios médicos associados, em nome próprio e por sua conta e risco.

Diante do exposto, conclui-se que a aplicação da qualificação do acórdão paradigma aos fatos que ensejaram o presente lançamento resultaria em conclusão diversa àquela a que chegou o acórdão recorrido. Nisto reside, a meu ver, o teste apto a demonstrar o confronto de teses. Resultados jurídicos diversos para a mesma situação fática a partir da interpretação da legislação tributária em sua integralidade.

Entendo, portanto, caracterizada a divergência de interpretação, razão pela qual conheço do recurso especial interposto.

No mérito, passo inicialmente à análise do recurso especial do contribuinte, tendo em vista que a análise do mérito do recurso especial interposto pela Procuradoria depende da manutenção do lançamento, ao menos em parte.

A discussão no presente recurso é relativa à ausência de recolhimento da contribuição previdenciária a cargo da empresa, considerando a existência de contratação dos médicos associados pela Recorrente para prestação de serviços médicos junto à clientes desta.

Para caracterizar a prestação de serviços dos médicos associados em favor da Recorrente, a NFLD considerou que a Recorrente (i) contratava os serviços dos médicos associados e (ii) os colocava à disposição de clientes e planos de saúde (por meio de cessão de mão de obra). Ante a ausência de recolhimento pela Recorrente de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos médicos associados foi lavrado o presente lançamento.

Como elemento a reforçar a natureza de prestação de serviços entre os médicos associados e a Recorrente o Termo de Verificação Fiscal apontou que a remuneração dos médicos associados era feita exclusivamente pela Recorrente de acordo com previsão contratual.

A Recorrente, em suas razões, sustenta que não há relação de prestação de serviços entre ela e os médicos associados. Alega que tais médicos prestam serviços diretamente para os clientes e planos de saúde, sendo a Recorrente uma intermediária dessa relação.

A contribuição previdenciária em discussão nos autos está prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei nº. 8.212/91, transcrito a seguir:

“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;”

Como previsto na legislação, incide a contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre a remuneração paga ao segurado individual pelos serviços que são por ele prestados no decorrer do mês.

A manutenção ou não do lançamento passa, então, pela análise da relação jurídica existente entre os médicos associados e a Recorrente, no contexto dos contratos que são firmados pela Recorrente e seus clientes/planos de saúde.

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.

A título de exemplo, cito o objeto dos contratos com a Petróleo Brasileiro S.A – Petrobrás (fl. 24) e Caixa de Assistência à Saúde dos Empregados da CODEVASF – CASEC (fl. 28), parcialmente transcritos nessa ordem abaixo:

Contrato com a Petróleo Brasileiro S.A – Petrobrás

“CLÁUSULA PRIMEIRA — DO OBJETO

O objeto deste contrato é a intermediação permanente de serviços médicos prestados pelos Associados da CONTRATADA, em nome próprio, em suas respectivas especialidades, aos beneficiários da CONTRATANTE. O atendimento será feito mediante apresentação de carteira personalizada emitida pela CONTRATANTE em conjunto com documento oficial de identidade. Nos casos de procedimentos que requeiram prévia autorização, o beneficiário deverá apresentá-la com a discriminação dos serviços a serem prestados pelo CONTRATADO ou senha concedida por telefone em caso da CONTRATANTE possuir central de atendimento.”
(original sem grifos)

Caixa de Assistência à Saúde dos Empregados da CODEVASF – CASEC

“CLÁUSULA PRIMEIRA-Objeto

O objeto deste contrato é a intermediação permanente de serviços médicos e os procedimentos decorrentes destes atendimentos e nas intercorrências durante as internações, prestados pelos associados da CONTRATADA, em nome próprio, em suas respectivas especialidades, aos beneficiários da CONTRATANTE mediante a apresentação de carteira personalizada de identificação do beneficiário, dentro do prazo de validade, acompanhada do documento oficial de identidade e

guia de encaminhamento ou, mediante caução, na falta dessa.”
(original sem grifos)

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*:

“Artigo 8º - São deveres dos associados: (...)

k) rescindir contratos, convênios e quaisquer instrumentos que haja celebrado com entidades administradoras de convênios hospitalares, planos de saúde, hospitais e demais tomadoras de serviço que venham a manter contratos com a AMHP-DF;

l) abster-se de realizar contratos, convênios e quaisquer instrumentos que haja celebrado com entidades administradoras de convênios hospitalares, planos de saúde, hospitais e demais tomadoras de serviço que venham a manter contratos com a AMHP-DF;”

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 autuação 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.

“Analisando-se o documento de fls. 30 dos autos (Estatuto da Associação Médica de Hospitais Privados do Distrito Federal), verifica-se que os serviços são prestados direta e unicamente pelos associados por conta e risco próprios, como pessoas físicas e jurídicas, evidenciando a condição de mera intermediária da Associação dos Médicos de Hospitais Privados do Distrito Federal (AMHPDF) na prestação de serviços.

11. Estabelece a Cláusula Nona que os valores devidos aos associados da Credenciada serão pagos, mediante apresentação pela Credenciada das respectivas faturas com discriminação dos serviços prestados para cada beneficiário no prazo de 30 (trinta) dias, e o § 3 prevê que os pagamentos serão recebidos pela Credenciada na qualidade de representante de seus associados, que poderá em nome destes envidar todos os esforços para a sua cobrança.

12. Encontram-se ainda acostados aos autos: cópia de Declaração de Isenção, a que se refere o inciso IV art. 26 da IN SRF n 306, de 2003, firmada pelo Direto Presidente da AMHPDF, datada de 25 de março de 2003; cópias de Termos de Filiação e Compromisso, à associação, de pessoas físicas e de uma pessoa jurídica; e do Estatuto da Associação.

13. A IN SRF 112 306, de 2003, tem seu fundamento legal no art. 64 da Lei n. 9.430, de 1996, estabelecendo o art. 12 da mencionada Instrução Normativa: “Art. 12. Os órgãos da administração pública federal direta; as autarquias e as fundações federais reterão na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), bem assim a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.”

14. Dentre as hipóteses em que não haverá retenção, o art. 25, inciso IV, da referida Instrução Normativa arrola as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e às associações civis, a que se refere o art. 15 da Lei IV 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Estabelece o art 26 a obrigatoriedade de

as entidades que se “enquadrem no inciso IV do art 25 apresentarem declaração, informando que preenchem os requisitos ali exigidos...

15. De sua vez estabelece o art. 15 da Lei n 9.532, de 1997, o seguinte:

“Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º e dos arts. 13 e 14.”

16. Sobre as retenções previstas na Instrução Normativa SRF n 306, de 2003, a questão a ser solucionada cinge-se ao ‘correto enquadramento dos serviços prestados pela associação, já que, como alega a consultante, os profissionais médicos realizam os procedimentos, em nome próprio, figurando a associação como mera intermediária.

17. O art. 20, da IN SRF 306, 2003, prevê, como regra geral, a retenção na fonte sobre os pagamentos às associações profissionais ou assemelhadas. Cabendo aos órgãos, autarquias e fundações da Administração Pública Federal, quando contratarem diretamente com tais entidades, realizar as retenções previstas no art. 22, quais sejam:

a) imposto de renda na fonte à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por seus associados, utilizando-se o código 3280;

b) CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep, às alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimo por cento), respectivamente, perfazendo o percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), sobre o valor total das notas fiscais ou faturas, utilizando-se o código 8863.

18. Esse tratamento, contudo, não deve ser aplicado à AMHPDF, eis que os pagamentos efetuados pelo STJ tem natureza distinta dos pagamentos realizados a Outras associações que prestam serviço em nome próprio.

19. a AMHPDF atua como intermediária, em que pese o contrato firmado entre ela e o STJ estabelecer como objeto “a intermediação permanente de serviços médicos e paramédicos”, e sua Cláusula Nona determina que os serviços devidos aos associados da Credenciada serão pagos, mediante apresentação pela Credenciada das respectivas faturas.

20. Ocorre que todos os procedimentos médicos e terapêuticos consagrados, incluindo materiais e medicamentos, são prestados diretamente por pessoas físicas ou jurídicas associadas da Contratada por conta e risco próprio sem qualquer responsabilidade da AMHPDF. Os pagamentos são efetuados à Associação, como intermediária, mas referem-se a pagamentos efetuados à conta de serviços prestados, diretamente por pessoas físicas ou jurídicas, mediante a identificação do beneficiário do serviço (servido do STJ).

21. Assim, os pagamentos são, na verdade, direcionados às pessoas prestadoras de serviço via associação que faz jus apenas a remuneração pelo serviço de intermediação. A retenção deve ocorrer, portanto, sobre os reais prestadores dos serviços, como se o órgão tivesse contratado diretamente com os profissionais pessoas físicas e jurídicas.

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.

Como consequência entendo que restou prejudicado o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional cujo objeto era a penalidade a ser aplicada ao caso.

Processo nº 14041.000127/2008-12
Acórdão n.º **9202-003.613**

CSRF-T2
Fl. 25

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial da contribuinte para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para cancelar o lançamento, ficando prejudicado o recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad