



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

Processo nº 14041.000145/2008-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.420 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente ASSOCIAÇÃO MÉDICA DE ASSISTÊNCIA INTEGRADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

FATO GERADOR - OCORRÊNCIA - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO - NULIDADE

Um dos requisitos para a validade do lançamento é a demonstração clara e precisa da ocorrência do fato gerador. É nulo o lançamento em que não se tem a certeza quanto à ocorrência do fato gerador.

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular o lançamento por vício material.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais, bem como a contribuição destes contribuintes, cuja arrecadação e recolhimento passou a ser responsabilidade da empresa após a vigência da Lei nº 10.666/2003.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 25/27), foi efetuada análise das informações dos segurados e suas remunerações constantes dos bancos de dados do CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais, informadas pelo contribuinte por meio de GFIP - Guias do FGTS e Informações à Previdência Social, para confrontar com os pagamentos a pessoas sem vínculo empregatício declaradas por meio da DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Do confronto, a auditoria fiscal concluiu que foram sonegados pagamentos que foram apurados no livro razão, conta REPASSES MÉDICOS PESSOA FÍSICA.

A autuada teve ciência do lançamento em 20/12/2007 e apresentou defesa (fls. 54/73), onde alega que a autuação seria nula pelo fato de a auditoria fiscal não ter observado o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, como também o art. 37 da Lei nº 8.212/1991.

A não observância dos dispositivos citados residiria na não discriminação clara e precisa dos fatos geradores.

Entende que a auditoria fiscal não buscou a verdade material, uma vez que da simples leitura do artigo 3º do Estatuto Social da ora Impugnante, é perceptível a não incidência do tributo, tendo em vista que a AMAI não é empregadora e muito menos tomadora de serviços dos médicos a ela associados.

Argumenta que a fiscalização ignorou solenemente as regras relativas às empresas que atuam na área da saúde. Transcreve o artigo 275 da Instrução Normativa MPAS/SRP 03/2005 para concluir que a autuada não se enquadra em qualquer das definições de empresa que atua na área da saúde.

Afirma que assina, em nome de seus associados, os documentos (contratos, convênios e assemelhados) com os efetivos tomadores de serviços dos profissionais médicos (empresas públicas ou privadas), recebendo, em nome desses profissionais, os valores acordados, o que a caracteriza, ao fim e ao cabo, como simples repassadora dos valores recebidos, fato que não a torna, como já mencionado anteriormente, como empregadora ou tomadora de serviços de seus associados.

De igual forma, entende que não está obrigada a realizar qualquer tipo de desconto de contribuição dos associados, tendo em vista que ela não é tomadora de seus serviços.

Menciona o parágrafo único do art. 36 da Portaria RFB nº. 10.875, de 16 de agosto de 2007, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº. 11.457, de 16 de março de 2007, segundo o qual os julgadores de 1ª instância (Delegacias da Receita Federal de Julgamento — DRJ)

continuariam vinculados aos pareceres da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social — MPS, no caso, especificamente os pareceres 1.800/99, 1.172/98 e 1.045/97.

Aduz que os diretores não podem figurar como co-responsáveis, sob o argumento de que o suposto não pagamento das obrigações previdenciárias, por si só, não caracteriza nenhum das situações previstas em lei para a responsabilização pessoal do administrador.

Alega o efeito confiscatório do lançamento e a inaplicabilidade da taxa de juros SELIC.

Solicita a realização de diligência e perícia onde apresenta questões a serem esclarecidas, bem como indica perito.

Pelo Acórdão nº 03-26.430 (fls. 88/97), a 5ª a Turma da DRJ/Brasília julgou o lançamento procedente.

Argumenta o relator que a Associação Médica de Assistência Integrada — AMAI, apesar de constituída sob a forma jurídica de sociedade simples, pretende, em realidade, atrair a incidência das normas jurídicas de tributação que regem tipo societário diverso, qual seja, a sociedade cooperativa, pois, na situação em concreto, a carga fiscal seria substancialmente reduzida.

Transcreve-se abaixo, trecho da decisão:

Entende-se que as meras disposições estatutárias formais não são determinantes para definir o regime jurídico tributário aplicável à espécie, mas, sim, a realidade material quanto à efetiva ocorrência do fato gerador.

Assim, é ineficaz juridicamente, em relação ao Fisco, a forma híbrida societária almejada pela recorrente, querendo impor um regime tributário que aproveita a forma societária da sociedade simples para elidir a ocorrência do fato gerador relativa à contratação de serviços de cooperados de uma cooperativa, mas define o seu objeto à semelhança das cooperativas para elidir a ocorrência do fato gerador na remuneração partilhada entre os associados. Ou seja, por um aspecto ou por outro, não haveria contribuição a cargo das empresas, seja da prestadora de serviços seja das tornadoras destes.

Ocorre que a situação definida na Lei de Custeio, como sendo o fato gerador da obrigação tributária, deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, a teor do artigo 118 do CTN. Por conseguinte, é irrelevante o Estatuto da AMAI, sob o aspecto de sua forma jurídica híbrida, como visto anteriormente, pois o que interessa é verificar se houve remuneração auferida pelos seus associados.

E a remuneração é uma consequência lógica da atuação da Associação, que não poderia realizar os objetivos propostos, originários de contratos firmados com planos de saúde,

convênios etc., sem se utilizar da mão-de-obra dos contribuintes individuais a seu serviço.

Assim, ainda que se pudesse demonstrar, eventualmente, que este contribuinte não escritura como receita os valores ganhos na execução desses contratos, a verdade material é que esta Associação não é uma simples intermediadora de mão-de-obra, como alega em sua defesa, mas uma empresa cuja atividade econômica consiste na exploração dos serviços de saúde e, para tanto, reúne um corpo profissional qualificado e à sua disposição para que possa cumprir os seus compromissos contratuais.

Restou, assim, configurada a ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias, de modo que a situação analisada subsume-se na hipótese de incidência extraída do inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, bem como do artigo 4º da Lei nº 10.666/2003, que fundamentam o presente lançamento fiscal, conforme relatório de Fundamentos Legais do Debito — FLD, as fls. 16/17, que é parte integrante da presente NFLD.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 107/136), onde alega que parte do lançamento estaria nulo em face da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, que o acórdão recorrido laborou em erro ao proceder a equiparação entre a Recorrente que é pessoa jurídica na modalidade de *associação*, com a figura jurídica da *cooperativa*.

Entende que a decisão recorrida ao tentar transmutar o enquadramento jurídico da Recorrente para outro diverso daquele constante da autuação, labora de forma atentatória aos princípios basilares do direito tributário e constitucional e merece ser rechaçado por este Conselho.

No mais, efetua a repetição das alegações de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Em sede de preliminar, a recorrente argumenta a nulidade do lançamento por não observância dos artigos 142 do CTN e 37 da Lei nº 8.212/1991, especificamente no que se refere à discriminação clara e precisa da ocorrência do fato gerador.

O lançamento em questão foi efetuado após análise das informações dos segurados e suas remunerações constantes dos bancos de dados do CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais, informadas pelo contribuinte por meio de GFIP - Guias do FGTS e Informações à Previdência Social em confronto com os pagamentos a pessoas sem vínculo empregatício declaradas por meio da DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Na existência de divergências resultante do confronto acima, a auditoria fiscal concluiu que foram sonegados pagamentos.

Assim, com base na conta do livro razão denominada REPASSES MÉDICOS PESSOA FÍSICA, a auditoria fiscal considerou tais valores como sendo remuneração paga a contribuintes individuais, efetuando o lançamento da contribuição patronal de 20% e a contribuição do segurado contribuinte individual no valor de 11% que a empresa passou a ser responsável pela arrecadação e recolhimento após a Lei nº 10.666/2003.

Os fatos mencionados compreendem toda a motivação do lançamento por parte da auditoria.

A contribuição da empresa incidente sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais está prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, cujas disposições transcreve-se:

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

Já a contribuição dos segurados encontra fundamento no art. 4º da Lei nº 10.666/2008, que assim dispõe:

"Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da competência.

Percebe-se da leitura dos dispositivos que as contribuições em questão tem como pressuposto para sua existência a efetiva prestação dos serviços à empresa pelos contribuintes individuais.

Havendo a prestação dos serviços pelos contribuintes individuais, ocorre o fato gerador e surge para a empresa contratante a obrigação de declará-lo em GFIP.

Ao confrontar os valores pagos a contribuintes individuais declarados em GFIP com aqueles declarados na DIRF, a auditoria fiscal verificou divergências que levaram a inferir a existência de sonegação.

Estas diferenças podem ser um indício de sonegação, mas a sua existência, sem uma maior investigação das razões de sua origem, por si só, não são capazes de levar à conclusão de que haveria fatos geradores não declarados em GFIP, ou seja, sonegação fiscal.

Tal conclusão se deve ao fato de que enquanto a GFIP traz os fatos geradores de contribuições previdenciárias, que no presente caso, seria a prestação de serviços por parte de contribuintes individuais, os valores apurados em DIRF não representam necessariamente que houve a prestação dos serviços por parte destes contribuintes à empresa declarante.

Cumpra lembrar que a obrigação de reter e recolher o imposto de renda de pessoas físicas abrange outras situações, além da efetiva prestação de serviços.

Vale citar o artigo 29 da vigente Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos:

***Art. 29.** No caso de pagamentos a associações de médicos, de veterinários ou de odontólogos que atuem na **intermediação da prestação de serviços médicos, veterinários ou de odontologia, prestados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas**, os quais realizam os procedimentos médicos, veterinários ou odontológicos, em nome próprio, em suas respectivas instalações, deverá ser observado o seguinte:*

I - se o associado for pessoa jurídica, a retenção será efetuada sobre o total pago a cada pessoa jurídica prestadora dos serviços, observado os seguintes percentuais: (...)

II - se o associado for pessoa física, caberá a retenção do imposto sobre a renda na fonte calculado com base na tabela progressiva mensal, sobre o total pago a cada pessoa física;

De acordo com o dispositivo encimado, verifica-se que a obrigação de reter o imposto de renda existe ainda que os serviços não tenham sido prestados à associação, ou seja, quando esta atua como mera intermediária.

No entanto, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária demanda a prestação dos serviços e, a meu ver, este quesito não restou plenamente demonstrado no Relatório Fiscal.

Assevere-se que é perfeitamente possível que a recorrente, como uma associação, atuasse como mera repassadora dos valores aos seus associados, como é possível inferir pela própria conta utilizada pela auditoria fiscal, qual seja, REPASSES MÉDICOS PESSOA FÍSICA.

É certo que a situação fática poderia ser diversa da apresentada, no entanto, o Relatório Fiscal não traz qualquer elemento nesse sentido, sequer informando a que grupo de contas pertencia a conta citada.

A decisão recorrida, por sua vez, apresenta a tese de que a recorrente, embora constituída como associação, atuaria como verdadeira cooperativa, situação que ensejaria a manutenção do lançamento, com amparo no art. 118 do CTN.

Entendo que a decisão recorrida levanta questões que não foram suscitadas pela auditoria fiscal, para fundamentar o lançamento.

Tanto a associação como a cooperativa são formas de associação previstas em lei, cada uma com suas características próprias.

Caso a auditoria fiscal tivesse observado a existência de uma simulação de tal sorte que a recorrente, embora apresentasse todas as características de cooperativa, tivesse se constituído sob a forma de associação com a finalidade de abster-se do recolhimento de tributos, poderia ter demonstrado o fato e efetuado o lançamento, como se cooperativa fosse, com respaldo no art. 118 do CTN, mencionado na decisão recorrida.

No entanto, nada disso foi feito, ou seja, a auditoria fiscal não utilizou uma suposta simulação como razão para motivar o lançamento.

Portanto, não resta claro nos autos se os valores lançados na conta REPASSES MÉDICOS PESSOAS FÍSICAS seriam ou não fatos geradores de contribuições previdenciárias de responsabilidade da recorrente.

Dessa forma, o lançamento não pode prevalecer por estar viciado em sua própria constituição.

Quanto à natureza do vício existente no lançamento, permito-me transcrever trecho do voto apresentado no acórdão nº 2402-001.543, de lavra do Dr. Nereu Miguel Ribeiro Domingues que explica com propriedade a diferenciação entre vício formal e material.

Cumprе inicialmente esclarecer que a discussão do tema é bastante relevante, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial “reiniciado” para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN.

Para que a controvérsia seja devidamente dirimida, deve-se delimitar os conceitos de vício formal e material, assim como os motivos que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que igualmente ensejam a nulidade do lançamento, porém com diferentes efeitos.

No que tange ao vício formal, assim conceitua De Plácido e Silva¹: “É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela

¹ Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25ª edição. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2004. p. 1482.

omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.”

Assim, vislumbra-se que o erro de forma deve estar relacionado com o descumprimento dos requisitos e solenidades necessários à criação do ato jurídico, bem como que importe na sua invalidade ou ineficácia jurídica, presentes na medida em que há preterição do direito de defesa do sujeito passivo, situação que leva ao insucesso de se atingir a finalidade do ato administrativo.

Vale dizer, num primeiro momento, que o vício de forma está intimamente ligado com o alcance da finalidade do ato administrativo.

Nesse mesmo sentido expõe Marcos Vinicius Neder²: “O vício processual de forma só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”

Cabe ressaltar também o entendimento de Manoel Antonio Gadelha Dias³: “O ato administrativo é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só pode ser alcançada por determinada forma.”

No campo prático, as “solenidades” formais do lançamento se referem a todos os requisitos complementares necessários para se compor a linguagem para a comunicação jurídica⁴, ou seja, para que o ato administrativo possua todos os elementos necessários à efetiva interação com o sujeito passivo, permitindo que este compreenda todas as motivações que o levaram a ser autuado, tais como a descrição dos fatos, a exposição da capitulação legal infringida, a menção ao local, data e hora da lavratura, etc.

Esses requisitos compõem os elementos extrínsecos/formais do lançamento, os quais, para que importem na invalidade jurídica do ato administrativo, devem estar maculados a ponto de preterir o direito de ampla defesa e contraditório do sujeito passivo.

Desta forma, ao se identificar que houve falha na exposição de um requisito complementar no auto de infração, e que, em virtude disso, houve deficiência na comunicação jurídica do ato administrativo, preterindo o direito de defesa do sujeito passivo, estar-se-á diante de um vício formal, que pode ser regularizado pela autoridade fiscal através de um novo lançamento, dentro do prazo decadencial previsto pelo art. 173, inc. II, do CTN.

² Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 416.

³ Tôrres, Heleno Taveira et al (coordenação). Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados - São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 340.

⁴ Tôrres, op. cit. p. 346.

Cabe ainda ressaltar que, como é cediço, nesses casos, a permitida regularização do vício formal realizada por lançamento superveniente não poderá alterar os elementos materiais do ato administrativo previstos no art. 142 do CTN (fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), tendo em vista que apenas aperfeiçoará a forma de sua constituição para possibilitar que haja comunicação jurídica, permitindo que o contribuinte conheça as efetivas razões de autuação, bem como que realize a devida defesa, caso entenda ser necessário.

Expostas minhas considerações acerca do conceito de vício formal, passo a analisar as características do vício material.

Analisando o procedimento adotado pelo Código Tributário Nacional para se constituir o ato administrativo – lançamento – (art. 142 do CTN), verifica-se que a fiscalização deve “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Tais procedimentos, embora façam parte do lançamento, resultam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário.

Destarte, caso a aferição desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os requisitos básicos inerentes à “construção”⁵ do ato, resultando na sua nulidade.

Não obstante, quando a fiscalização não aplica os elementos intrínsecos como deveria, ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável ao cálculo do montante devido, ou à determinação do fato gerador, etc.), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen⁶: “Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Outra questão que bem delimita os casos de vício formal e material é o efeito que seria presenciado caso fosse permitido

⁵ “VÍCIO MATERIAL – ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – Padece de vício material o lançamento que altera as características do crédito tributário, modificando seus elementos. (...)” (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Acórdão nº 102-48700, Sessão de 08/08/2007)

⁶ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194.

um novo lançamento, realizado para sanar os vícios existentes no lançamento anterior.

Caso o vício seja formal, o novo lançamento exigirá: (i) a mesma matéria tributável, (ii) o mesmo montante apurado no lançamento anterior, (iii) que o lançamento abranja os mesmos fatos geradores, (iv) que o sujeito passivo seja o mesmo, e (v) que seja a mesma multa aplicada, tendo em vista que, com o novo lançamento, apenas se ajustará os elementos extrínsecos do ato administrativo.

Em se tratando de vício material, o novo lançamento acabará alterando os elementos substanciais do lançamento, o que resultará na cobrança de um tributo diferente, ou em valor diferente, ou apurado por critérios diferentes, ou de outro sujeito passivo, assim por diante, situação que não pode se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006)

Nessa mesma linha de entendimento, peço vênica para destacar também trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

*“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. **No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base imponible, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”** (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) – destacou-se*

Da análise do caso concreto, pode-se inferir que se trata de vício material, ou seja, sequer se tem a certeza da existência do fato gerador, um dos elementos intrínsecos do lançamento descritos no art. 142 do CTN, quais sejam, fato gerador, obrigação tributária, matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo.

Processo nº 14041.000145/2008-02
Acórdão n.º **2402-003.420**

S2-C4T2
Fl. 155

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e ANULAR o lançamento por vício material.

É como voto.

Ana Maria Bandeira