



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

**Processo nº** 15983.000453/2009-33  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2803-002.241 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 17 de abril de 2013  
**Matéria** CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. EMPRESAS EM GERAL  
**Recorrente** CLÍNICA MED RAD S/C LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

RETENÇÃO LEI 9.711/98 - BASE DE CÁLCULO.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida, na forma da lei, em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Eduardo de Oliveira, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior e Natanael Vieira dos Santos.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 38/42, trata-se de contribuições devidas ao INSS, destinadas à Seguridade Social, correspondentes à retenção de 11% referente ao valor de mão-de-obra constante de Notas Fiscais de Serviços emitidas em virtude de contratos de cessão de mão-de-obra firmados entre a empresa fiscalizada, como tomadora, e terceiras empresas, no período de 01 a 12/2004.

O lançamento foi efetuado conforme os seguintes levantamentos:

- RT (1 a 7): Retenção dos 11 % apurada em cada Nota Fiscal - NF, por empresa, na competência de sua emissão;

- RR (1 a 7): Retenção dos 11% apurada pelo total do Relatório Analítico da DIRF de Totais por Código, por empresa, entendendo que a competência relativa a tais valores é a do último mês do exercício fiscal;

- RD (1 a 4): Retenção dos 11% apurada pela diferença entre o somatório das NF apresentadas e o total do Relatório Analítico da DIRF de Totais por Código, por empresa, entendendo que a competência relativa a tais valores é a do último mês do exercício fiscal.

Informa o Relatório que conforme os contratos para prestação de serviços médicos apresentados pela Clínica Med Rad (tomadora), em anexo, os serviços prestados constituem efetiva cessão de mão-de-obra, uma vez que eles espelham, sem exceção, que os serviços contratados serão prestados nas dependências da empresa tomadora.

Esclarece ainda que em razão da entrada em vigor da Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, foi observada a aplicação da multa mais benéfica, conforme o art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

### DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal, apresentando impugnação.

A decisão de primeira instância administrativa fiscal julgou procedente o lançamento.

### DO RECURSO

O contribuinte foi cientificado da decisão, apresentando recurso voluntário, alegando em síntese:

- o lançamento decorreu de uma presunção fiscal e não de aspectos fáticos;

- a conexão dos autos de infração 37.196.825-9, 37.196.827-5 e 37.196.826-7;

- não houve cessão de mão-de-obra por que: a) os prestadores de serviços são médicos que administram suas próprias empresas e recolhem Previdência Social sobre o Pró-Labore que delas recebem; b) os serviços são prestados por eles próprios e não por empregados deles; c) o serviço é de profissão regulamentada; d) os serviços são prestados sem dia ou horário fixos, sem continuidade, sem subordinação hierárquica, havendo apenas a responsabilidade técnica;

- não há contratação de empresas cedentes de mão-de-obra. O que há é a remuneração de serviços prestados por diagnósticos médicos por imagens atuais e futuras. Não ficam continuamente à sua disposição. Somente quando há exames a realizar e desde que não tenham outro compromisso profissional naqueles dias e horas, em suas empresas ou em hospitais;

- outra diferença é que a prestação de serviços é executada por profissionais regulamentados pela legislação federal e sempre relacionados à atividade fim da empresas tomadoras dos serviços.

- o disposto no artigo 120, III § 3º da Instrução Normativa RFB 971/09 não deixa dúvida de que sobre a prestação de serviços médicos, sem subordinação, sem hierarquia, sem horário nem dia definidos (apenas a responsabilidade técnica legal), não incide a retenção previdenciária referida no Auto de Infração;

- os serviços prestados não estão relacionados na exigência de retenção disposta nos artigos 117 e 118 da IN 971/09;

- a autuação fiscal não atentou para os princípios que devem nortear os atos da administração pública (legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência), insculpidos no artigo 2º da Lei 9.784/99;

- por fim, requer o cancelamento do lançamento fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso voluntário é tempestivo, pressuposto de admissibilidade cumprido, passo ao exame das questões suscitadas.

Consta do Relatório Fiscal, fls. 38/42 dos autos digitalizados:

*1. Este relatório é integrante do Auto de Infração - AI n. 37.196.825-9 de contribuições devidas ao INSS, destinadas à Seguridade Social, correspondentes à retenção de 11% referentes ao valor de mão-de-obra constante de Notas Fiscais de Serviços emitidas em virtude de contratos de cessão de mão-de-obra firmados entre a empresa fiscalizada, como Tomadora, e terceiras empresas.*

(...)

*4. Conforme documento de constituição e sua alteração, a empresa tem por ramo de atividade o diagnóstico médico por imagens atuais e futuras.*

(...)

*7.O inciso XXIII, do artigo 146, da Instrução Normativa SRP n. 03, de 14.07.2005, que determina que serviços de saúde, quando prestados por empresas da área de saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional destes pacientes, estão sujeitos à retenção. É de se ressaltar que, no caso dos contratos para prestação de serviços médicos apresentados pela Med Rad (como Tomadora), em anexo, tais serviços constituem efetiva cessão de mão-de-obra, uma vez que eles espelham, sem exceção, que os serviços contratados serão prestados nas dependências da empresa Tomadora.*

(...)

*10. Em decorrência da mesma ação fiscal, além do presente Auto de Infração, que se refere a obrigações principais, foi lavrado o AI, referente a obrigação acessória, DEBCAD 37.196.826-7, Código de Fundamentação Legal - CFL 38, por ter a empresa deixado de apresentar todas Notas Fiscais relativas à prestação dos serviços a ela prestados por terceiras empresas.*

*11. Ainda, pelo não cumprimento de obrigação acessória, foi lavrado o AI de DEBCAD 37.196.827-5, CFL 93, por ter a empresa deixado de reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura.*

Como se pode notar do relatório fiscal, o ramo de atividade da empresa tomadora (Clínica Med Rad) é o diagnóstico médico por imagens atuais e futuras. Trata-se de serviços de saúde direcionados ao atendimento de pacientes com intuito de avaliar o estado físico, mental ou emocional.

As empresas prestam serviços médicos de cessão de mão-de-obra para analisar e emitir laudos nas dependências e com equipamentos disponibilizados pela empresa tomadora dos serviços (Clínica Med Rad).

Os contratos de prestação de serviços médicos entre contratante (Clínica Med Rad) e diversas empresas prestadoras de serviços de saúde (realização de exames de diagnósticos por imagem atuais e futuras, serviços biomédicos e/ou técnicos, - cláusula 2<sup>a</sup>.) são desempenhados nas unidades da contratante, conforme demonstrados às folhas 43/60 dos autos. São obrigações da contratada a responsabilidade, substituição e os danos causados por seus funcionários (cláusula 6<sup>a</sup> do contrato).

No Relatório de Lançamento, fls. 19/25, constam a competência (mês/ano), o levantamento, o valor lançando e as observações informando número da nota fiscal, o total do relatório analítico da DIRF e outros.

A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada deverá reter, a partir de 02/1999, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1991 (redação dada pela Lei 9.711/1998), onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher ao INSS a importância retida em nome da empresa contratada:

A empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social - GPS e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com comprovante de entrega, nos termos do parágrafo 6º do art. 214 do RPS.

Cabe ao órgão fiscalizador normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal quando não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos, nos termos do parágrafo 8º do art. 214 do RPS.

Estão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, os serviços de saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes; nos termos do inciso XXIII do art. 146 da Instrução Normativa – IN/SRP 3/2005.

Do que consta dos autos, a fiscalização demonstrou a prestação de serviço de saúde por cessão de mão-de-obra.

O lançamento fiscal não decorreu de presunção, mas sim de fatos comprovados nos autos pela fiscalização.

Quanto à conexão dos autos de infração 37.196.825-9 (15983.000453/2009-33), 37.196.827-5 (15983000455200922) e 37.196.826-7 (15983.000454/2009-88), será deferida e os processos serão julgados em conjunto, pois foram sorteados e distribuídos para o mesmo julgador.

Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, enquadrando-se na situação prevista os serviços de saúde, nos termos dos parágrafos 1º e 2º, inciso XXIV, art. 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto 3.048/99).

Está caracterizada a cessão de mão-de-obra, pois foram demonstradas a colocação de mão-de-obra de segurados nas dependências e a disposição da empresa Clínica Med Rad, realizando serviços contínuos de diagnóstico médico por imagens atuais e futuras, sob sua coordenação e orientação. Há necessidade dos serviços prestados serem contínuos, pois estes serviços constituem o objeto social da empresa Clínica Med Rad.

Assim sendo, é irrelevante, para caracterizar a cessão de mão-de-obra, no caso em discussão, os serviços serem prestados por médicos que administram suas próprias empresas ou por empregados, ser de profissão regulamentada (área de saúde), serem prestados sem dia ou horário fixos considerando vários prestadores.

Os trabalhos são coordenados pela empresa contratante Clínica Med Rad. A própria contratante menciona que os serviços profissionais médicos estão relacionados com a atividade fim da empresa e os médicos atuam quando há exames a realizar. Ora, se o objetivo social da empresa contratante é o diagnóstico médico de exames por imagens atuais e futuras, sempre e continuamente terá exame para se analisar.

Os requisitos para a dispensa da retenção de 11% sobre os serviços prestados, dispostos no art. 120 e incisos da IN/RFB 971/09, são: a) valor inferior ao limite mínimo estabelecido pela Receita Federal (aproximadamente dez reais), b) não possuir empregados e o serviço ser prestado pelo sócio e o faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente; e c) serviços profissionais relativos à profissão regulamentada por legislação federal.

A recorrente (Clínica Med Rad) não demonstra que seus prestadores de serviços atenderam todos os requisitos legais e normativos exigidos, tampouco, junta a comprovação aos autos.

Diferente de que menciona a recorrente, os serviços prestados estão relacionados na exigência de retenção disposta no art. 118, inciso XXIII da IN 971/09, qual seja, serviços de saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes.

A autuação fiscal atentou para os princípios que devem nortear os atos da administração pública (legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade,

moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência), insculpidos no artigo 2º da Lei 9.784/99.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos geradores, a base de cálculo, o Discriminativo Analítico do Débito – DAD, a Instrução para o Contribuinte – IPC; os Fundamentos Legais do Débito – FLD; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, Relatório Fiscal, consoante artigo 33 da Lei 8.212/91 e demais dispositivos mencionados nos autos.

**CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, voto em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima