



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

**Processo nº** 16045.000390/2008-05  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-003.685 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2013  
**Matéria** CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE CIRURGIÕES DENTISTAS REG  
TAUBATÉ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS. CONVÊNIO. REPASSE INTEGRAL. ASSOCIAÇÃO PROFISSIONAL. INTERMEDIÇÃO.

Não há que se falar na figura do contribuinte individual, e consequentemente nas obrigações previdenciárias decorrentes, quando a associação demonstra que exerceu mera intermediação dos negócios e realizou o repasse integral aos associados, descontada a taxa de administração, dos valores recebidos em razão do convênio por ela firmado com outras empresas.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA EXISTENTE ENTRE A ASSOCIAÇÃO E OS DENTISTAS. FALHA NA FUNDAMENTAÇÃO DO RELATÓRIO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal deixou de comprovar de forma inequívoca a relação jurídica de prestação de serviços existente entre a Associação e os dentistas, bem como de demonstrá-la adequadamente através do relatório fiscal, motivos pelos quais deve ser reconhecida a nulidade do lançamento, por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Thiago Taborda Simões, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado e Carlos Henrique de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de auto de infração constituído em 27/08/2008 (fl. 06), decorrente do não recolhimento dos valores referentes às contribuições da empresa incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais (autônomos) que lhe prestaram serviços, no período de 01/01/2004 a 31/12/2004.

No relatório fiscal (fls. 26/30), a Autoridade Tributária informou que essas contribuições não foram descontadas dos profissionais vinculados à entidade e que o débito foi apurado com base nos documentos apresentados pela empresa conveniada ALSTON HYDRO, que repassa à Recorrente os pagamentos dos serviços prestados pelos dentistas.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 71/102) requerendo a total improcedência da autuação.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, ao analisar o processo (fls. 110/117), julgou o lançamento totalmente procedente, sob o argumento de que: (i) a Recorrente intermediava os serviços prestados pelos dentistas às empresas conveniadas, muito embora seu estatuto não permitisse tal operação; (ii) não ficou comprovado nos autos que houve o mero repasse de valores aos segurados contribuintes individuais; (iii) o art. 22, inc. IV, da Lei nº 8.212/1991, é aplicável à empresa tomadora de serviços de cooperativa, não guardando qualquer similitude com o presente caso; e (iv) cabe ao contribuinte o ônus de provar as pretensões contrárias àquilo que ficou evidenciado nos autos;

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 122/237) alegando que: (i) o presente processo está obrigatoriamente vinculado ao processo nº 16045.000390/2008-05, (ii) houve o repasse do valor recebido, descontados da taxa de administração e do IRRF, (iii) deve ser realizada diligência e (iv) está impedida de prestar serviços.

O d. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao analisar o recurso interposto (fls. 241/244), determinou a conversão em diligência para que fossem anexadas: (i) cópia do convênio firmado entre a Recorrente e a empresa Alston; (ii) cópia dos documentos emitidos pela Recorrente em face da empresa Alston que suportam o “faturamento” (relativamente às competências deste processo), tais como notas fiscais, recibos, etc.; (iii) caso não existam os documentos acima, juntar nos autos os documentos emitidos pelos dentistas em face da empresa Alston que suportam o “faturamento” (relativamente às competências deste processo); (iv) cópia dos registros contábeis da Recorrente relativos às operações ora analisadas; e (v) se houve alguma fiscalização na empresa Alston relativa ao mesmo período objeto deste processo. Se sim, informar qual foi o resultado. Juntar cópia do procedimento de fiscalização, caso existente, independentemente se houve ou não autuação.

A Recorrente apresentou os relatórios dos valores que foram repassados, cópias dos cheques através dos quais efetuou os repasses, os recibos de pagamento da empresa ALSTON, os demonstrativos de resultado, os balanços patrimoniais do período autuado, cópia do convênio firmado, as atas da nomeação da diretoria, o CPF, RG e os comprovantes de residência do atual presidente da APCD (fls. 255/713).

Este Conselho determinou nova diligência para que a Recorrente se manifestasse sobre o resultado da diligência anterior (fls. 717/719).

Intimada a se manifestar (fl. 723), a Recorrente deixou transcorrer o prazo *in albis*, sem apresentar considerações (fl. 724).

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A Recorrente sustenta que é uma entidade de classe, sem fins lucrativos, que exerce somente funções administrativas de representação da categoria profissional dos dentistas da região de Taubaté.

Devido ao convênio firmado pela Recorrente com a empresa ALSTON, no qual esta última poderia usufruir dos trabalhos realizados pelos dentistas associados da Recorrente, a autoridade tributária entendeu que tais dentistas associados deveriam ser enquadrados como contribuintes individuais que prestam serviços diretamente à Recorrente, a qual por sua vez ficaria responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

Ocorre, no entanto, que a relação de prestação de serviços se dá diretamente entre o paciente (empregado da empresa ALSTON) e o dentista. A Recorrente (Associação Paulista de Cirurgiões Dentistas) não tem no seu objeto social a prestação de serviços de odontologia, tampouco tem pacientes no seu quadro de associados. O Relatório Fiscal (fls. 26 a 30) também não traz qualquer registro de prestação de serviços entre a Recorrente e os dentistas.

Vale destacar que os valores que são pagos pela ALSTON à Recorrente são integralmente repassados aos dentistas associados, após descontada a taxa de administração de 4%, não havendo que se falar em prestação de serviços pelos dentistas à Recorrente, mas sim diretamente à empresa contratante.

Diante disso, analisando os documentos que foram trazidos aos autos por ocasião da conversão em diligência, verifico que assiste razão à Recorrente em seus argumentos, pois fica claro que não exerce a função de uma prestadora de serviços, mas unicamente atua como intermediadora dos negócios realizados pelos seus associados (os dentistas) com as empresas interessadas nos respectivos serviços.

De fato, ainda que o instrumento do “Convênio de Prestação de Serviços Odontológicos” firmado entre a Recorrente e a ALSTON (fls. 256/260, trazidos aos autos por ocasião da conversão em diligência) mencione que a associação (ora Recorrente) se obriga, através dos dentistas credenciados, a prestar serviços de assistência odontológica à empresa contratante, é possível verificar, nos demonstrativos contábeis trazidos pela Recorrente, que tal não ocorreu e que os valores recebidos pela entidade sequer transitaram em seu resultado, vindo a ser integralmente repassados aos dentistas associados, após descontada a taxa administrativa de 4%, o que comprova não ser a Recorrente a efetiva prestadora dos serviços odontológicos. Destaque-se, ainda, que a autoridade fiscal não juntou esse Convênio à época do lançamento, nem mencionou o seu conteúdo no Relatório Fiscal.

A título exemplificativo, analisando o demonstrativo do resultado do exercício trazidos aos autos, destaque-se, somente por ocasião da diligência (fls. 272/273), é possível constatar que, com exceção da taxa administrativa de 4%, não há receita em razão de serviços odontológicos prestados pela associação Recorrente para a empresa ALSTON.

Ainda, analisando as despesas mensais da associação Recorrente, verifica-se que também não há nenhuma despesa por pagamento de prestação de serviço aos dentistas, o que permite concluir que eram realmente os dentistas os que prestavam serviços de forma independente aos pacientes.

Consta inclusive no próprio instrumento do Convênio que são os dentistas os que assistem aos pacientes e seus dependentes, cabendo-lhes toda a responsabilidade pelo tratamento a ser prestado (Cláusula 4-a), e que os preços pelos serviços odontológicos são cobrados pelos mesmos dentistas, com os pagamentos sendo entregues à Recorrente (Cláusula 5-a e 5-b.), naturalmente para o posterior repasse dos valores aos dentistas, conforme se verifica na prática.

Nesse sentido, na análise do balanço patrimonial (fl. 270), verifica-se que de fato há no passivo uma conta lançada com o título “CONVÊNIO ALSTON – PGTO DENTISTAS”, que todo mês recebe lançamento contábil a débito, referente ao repasse pela Recorrente aos dentistas, e a crédito, em razão do lançamento das novas obrigações de repasse, tudo em conta patrimonial, sem transitar pelo resultado do exercício, o que uma vez confirmado pelos demais subsídios já referidos, também faz prova em favor da Recorrente (inteligência do art. 226 da Lei nº 10.406/02).

Assim, é possível concluir que os serviços de assistência odontológica são realizados diretamente pelos dentistas credenciados, e que a Recorrente, apesar de receber os valores diretamente da empresa contratante, repassa-os aos associados, após descontada a taxa administrativa, não havendo que se falar na figura do contribuinte individual que lhe preste serviço e nem em obrigações previdenciárias decorrentes desta operação.

Vale destacar que todas essas questões relativas ao lançamento, principalmente acerca da análise dos demonstrativos contábeis e da demonstração da relação de prestação de serviços existente entre a Associação e os dentistas, deveriam ter sido consideradas pela autoridade fiscal por ocasião da fiscalização e devidamente detalhadas no relatório fiscal.

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento relacionados à validade e à incidência da lei (no caso, a caracterização adequada dos fatos geradores, pela demonstração inequívoca da relação de prestação de serviço entre a associação e os dentistas), ela está incorrendo em vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen<sup>1</sup>: “*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.

<sup>1</sup> 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. 194.

É importante deixar claro que a irregularidade cometida pela autoridade tributária na presente demanda se trata de um vício material e não formal. Isso porque, muito embora durante o decorrer deste processo tenha sido oportunizada à autoridade fiscal analisar os demonstrativos fiscais, esta deixou de comprovar de forma inequívoca a relação jurídica de prestação de serviços existente entre a Associação e os dentistas, bem como de demonstrá-la adequadamente através do relatório fiscal.

Não se trata, portanto, de fundamentação deficiente, situação em que se tem entendido que o vício do lançamento seria formal, mas sim no total descompasso da análise fática da situação que deu ensejo a presente autuação.

Assim, como o equívoco realizado pela autoridade tributária alterou substancialmente a situação fática da Recorrente, ocasionando a exigência de um tributo que no seu caso não é devido, deve ser anulada a presente autuação por vício material. Em se tratando de vício material, o novo lançamento não pode se valer do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN, somente aplicável em caso de lançamento anulado por vício formal.

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) – destacou-se

Por fim, face a nulidade integral da presente autuação, nos termos da fundamentação acima, deixo de analisar os demais argumentos trazidos pela Recorrente.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PROVIMENTO**, reconhecendo a nulidade do presente lançamento por vício material.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues