



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

Processo nº 16045.000391/2008-41
Recurso nº 99.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.871 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria Associação profissional
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

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONVÊNIO. REPASSE INTEGRAL. ASSOCIAÇÃO PROFISSIONAL. INTERMEDIACÃO.

Não há que se falar na figura do contribuinte individual, e conseqüentemente 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 05/12/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Fábio Pallaretti Calcini, Luciana de Souza Espindola Reis, Manoel Coelho Arruda Júnior.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, DEBCAD nº 37.038.162-9, no montante de R\$ 115.203,73 (cento e quinze mil e duzentos e três reais e setenta e três centavos), consolidado em 26 de agosto de 2008, tendo como sujeito passivo a Associação Paulista de Cirurgiões Dentistas Regionais de Taubaté.

Conforme Relatório Fiscal [fls. 13 e 14], o lançamento decorreu do descumprimento da obrigação acessória de informação na GFIP com dados que não correspondem aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, das competências de 01/2004 a 12/2004, descumprindo o artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

A Associação, cientificada da notificação, apresentou, em 26 de setembro de 2008 [fl. 60], impugnação ao presente lançamento, alegando, em síntese, ausência de fato gerador e, por consequência, impossibilidade de aplicação de multa [fls. 60 a 66]:

“Ad cautelam, descabe o enquadramento legal se não há fatos geradores e nem tampouco contribuição a serem declarados, conforme foi amplamente explanado nas impugnações dos processos nº 16045.000390/2008-05 e 16045.000388/2008-28, que certamente serão acolhidas pelo Julgador, que anulará os fatos geradores, ou na pior das hipóteses, reduzirá sensivelmente seus valores”.

Na defesa apresentada, a Associação argüiu que este auto de infração deve ser vinculado ao procedimento fiscal nº 16095.00390/2008-05 e 16045.0388/2008-28, uma vez que ficou reconhecido que não há qualquer tipo de prestação de serviços por parte dos profissionais dentistas [fl. 63].

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, em 25 de agosto de 2009, no acórdão nº 05-26.584 – 6ª Turma da DRJ/CPS, manteve o crédito tributário exigido [fls. 87 a 97], concluindo que:

“De plano, impende esclarecer que, em 21/07/2009, foram julgados procedentes pela 6ª Turma da DRJ/CPS, por meio dos Acórdãos nº 26.216 e 26.217, os processos 16095.000390/2008-

05 e 16095.000388/2008-28, os quais correlacionam-se com a obrigação acessória de que aqui se cuida, uma vez que os valores exigidos naqueles autos deveriam ter sido declarados em GFIP pela impugnante e não o foram”.

“[...] cabe considerar que na impugnação o contribuinte não nega que deixou de informar em GFIP os valores relativos aos pagamentos efetuados aos dentistas, apenas se contrapõe a ocorrência do fato gerador, pois não admite qualquer tipo de prestação de serviços por parte destes profissionais à Associação Paulista de Cirurgiões Dentistas [...]”.

O contribuinte recebeu o ofício em 29 de setembro de 2009 [fl. 100] e, em 29 de outubro de 2009 [fl. 101], apresentou recurso voluntário [fls. 101 a 106] repisando os mesmos argumentos constantes na impugnação. Eis uns trechos:

“Deve ficar claro que os valores repassados pela recorrente aos profissionais liberais, não era remuneração (salário, ordenados pago pelo empregador), e sim pagamento referente ao tratamento dentário efetuado conforme orçamento aprovado pela empresa conveniada”.

“Pela impugnação apresentada e pelo relatório do D. Julgador Primário, ficou claro que a recorrente não prestava serviço, e nunca teve trabalhador avulso ou contribuinte individual a seu serviço, portanto não ocorreu o fato gerador da obrigação imputada pelo fisco, e neste ato, devidamente comprovada através das cópias de cheques e declarações, bem como cópia da relação dos demais valores repassados aos profissionais Cirurgiões Dentistas”.

O processo foi encaminhado ao CARF para julgamento [fl. 79, v. 2].

É o que tenho a relatar.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

Peço vênia aos i. pares para reproduzir o voto prolatado pelo Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, quando do julgamento do recurso voluntário interposto no processo n. 16045.000390/2008-05:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUINTES
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.

[...] 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 Cirurgões 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, verificase 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, cabendolhes toda a responsabilidade pelo tratamento a ser prestado (Cláusula 4a),

e que os preços pelos serviços odontológicos são cobrados pelos mesmos dentistas, com os pagamentos sendo entregues à Recorrente (Cláusula 5a e 5b.),

naturalmente para o posterior repasse dos valores aos dentistas, conforme se verifica na prática.

Nesse sentido, na análise do balanço patrimonial (fl. 270), verificase 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, repassaos 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: “Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

Vejase, 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.

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,

Processo nº 16045.000391/2008-41
Acórdão nº **2301-003.871**

S2-C3T1
Fl. 293

nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 10247829, Sessão de 16/08/2006) – destacou-se

Por fim, em face da 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**.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator