



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.000549/2010-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.959 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de junho de 2024
Recorrente HOSPITAL SÃO LUCAS DE TAUBATÉ S/C LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO.
Preenchidos os requisitos do lançamento, não há que se falar em nulidade.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELA RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 impõe ao tomador de serviços a obrigação exclusiva de reter e recolher o valor correspondente a 11% sobre o montante pago ao cedente da mão de obra.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. REMOÇÃO DE PACIENTES.

O serviço de remoção de pacientes contratado por hospitais não se caracteriza como cessão de mão de obra, já que não ocorre disponibilidade dos trabalhadores ao contratante, e por o serviço se aproximar da natureza de obrigação de resultado.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. LABORATÓRIO DE ANÁLISES.

Os serviços laboratoriais de análises clínicas estarão sujeitos à retenção previdenciária prevista no art. 31 da Lei /91, se e somente se forem prestados mediante cessão de mão de obra.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A argumentação de que a multa tem o caráter confiscatório não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula nº 2

MULTA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser recalculada a multa devida com base no art. 35 da Lei 8.212/1991.

TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos à taxa Selic para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que sejam excluídos da base de cálculo do lançamento os levantamentos VA, CA e RU e para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andressa Pegoraro Tomazela, Flavia Lilian Selmer Dias (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Wilderson Botto, Wilsom de Moraes Filho, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal para constituição de créditos tributários correspondentes à retenção de 11%, que, nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991 (com as alterações da MP 1.663-15/1998, convertida na Lei nº 9.711/1998 e posteriores alterações) e dos §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 7º do artigo 219 do Decreto nº 3.048/1999, as empresas contratantes de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra estão obrigadas a reter do valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, recolhendo-as em nome da respectiva empresa cedente da mão-de-obra.

O valor total do crédito foi 130.955,06(Cento e trinta mil e novecentos e cinquenta e cinco reais e seis centavos), consolidado em 30/11/2010, DEBCAD: 37.279.203-0, documentos de e-fls. 3/25.

As razões de fato e de direito, sobre as quais se fundamenta o lançamento fiscal estão expostas no Relatório Fiscal (e-fls. 53/63).

Com base no Relatório Fiscal e nos demais elementos os lançamentos fiscais têm as seguintes peculiaridades e características, em síntese:

1. Quanto aos serviços prestados pelas empresas Do Val e Cardiocentro, o Relatório Fiscal informa (e-fl. 59) – [destaques no original]:

8. O contrato de 18/02/2004 entre o Hospital São Lucas e a empresa prestadora DO VAL SERVIÇOS MÉDICOS S / C LTDA (cópia em anexo), e o contrato entre o Hospital São Lucas e a empresa prestadora **CARDIOCENTRO** CENTRO DE DIAGNOSTICO EM CARDIOLOGIA S/C LTDA, têm por objeto MANTER FUNCIONÁRIOS PARA REMOÇÃO EM AMBULÂNCIA CONVENCIONAL E DE SUPORTE AVANÇADO

UTI, que de acordo com itens 2.2 2.3 e 2.5 *cláusula II do Contrato, tais funcionários devem ser responsáveis* tecnicamente bem preparados e continuamente aperfeiçoados, treinados e qualificados e devidamente uniformizados e com identificação, com cobertura de 24 (vinte e quatro horas), caracterizando assim a cessão de mão de obra.

8.1 Embora conste no item 2.1 *cláusula II* que a prestadora se obrigue a fornecer a Ambulância Convencional e de Suporte Avançado - UTI, não houve discriminação nas notas fiscais dos valores da Ambulância, nem tampouco há comprovação de que as despesas de combustível e de manutenção dos veículos correram por conta da contratada, restando, desta forma, prejudicada a admissibilidade de qualquer redução na base de cálculo tributável, nos termos do artigo 151, da IN MPS/SRP nº 03/2005 de 14/07/2005.

2. Quanto aos serviços prestados pelas empresas Trescon e Execut, o Relatório Fiscal informa (fls. 59/60) – [destaques no original]:

9. Houve retenção e recolhimento referente às competências 04 a 06/2007 para a empresa TRESCON TREINAMENTO EXECUÇÃO SERVIÇOS CONTÁBEIS S/C LTDA (Trescon). Assim sendo, foram incluídas neste Auto somente as competências em que não houve recolhimento. Há de se ressaltar que, as empresas Trescon e EXECUT TRABALHOS AUXILIARES S/C LTDA (Execut) possuem o mesmo endereço e até 06/2007 foram emitidas Notas Fiscais pela Trescon no valor de R\$ 4.175,00, sendo que a partir de 07/2007, reduziu o valor para R\$ 1.000,00 para Trescon (deixando de destacar os 11%), destacando os 11% somente sobre o valor da diferença de R\$ 3.175,00 para Execut, com o intuito s.m.j. de não se fazer a retenção. Considerando que houve cessão de mão de obra (no contrato consta prestação de serviços dentro do Hospital São Lucas), os valores de todas as Notas Fiscais foram considerados bases de cálculo para a retenção dos 11%.

10. Embora conste o destaque da Retenção nas Notas Fiscais de 09/2007, 11/2007 e 12/2007 da EXECUT TRABALHOS AUXILIARES S/C LTDA (Execut), os recolhimentos em GPS foram efetuados no CNPJ da tomadora, não constando no sistema as GPS recolhidas para a empresa prestadora, motivo pelo qual foi levantado o débito. Há de se observar que as notas fiscais foram registradas na contabilidade na Conta 2110101355 - EXECUT PAPEIS E SERVIÇOS AUXILIARES.

3. Quanto aos serviços prestados pela empresa Ruggeri Bernardes, o Relatório Fiscal informa (fl. 60) – [destaques no original]:

11. O Hospital São Lucas forneceu à empresa RUGERI BERNARDES BORGES BIOMÉDICOS ASSOCIADOS S/C LTDA, os equipamentos e mobiliário, disponibilizando o local dentro do Hospital São Lucas (mesmo endereço), contratando a cessão de mão de obra da respectiva empresa (Anexos II e III do Contrato de prestação de serviços em anexo). Há de se salientar que o objeto social do Hospital São Lucas, de acordo com alteração contratual de 20/12/1994 em anexo, é o exercício de todas as atividades peculiares ao ramo da assistência médico-hospitalar, em todas as suas modalidades, inclusive laboratorial, sendo portanto devidas as contribuições referente aos 11% referente a cessão de mão de obra - Área de Saúde.

4. Finalmente, quanto aos serviços prestados pela empresa Sodexho, o Relatório Fiscal informa (fl. 60) – [destaques no original]:

12. Os valores dos serviços prestados pela SODEXHO DO BRASIL COMERCIAL LTDA, foram extraídos das Notas Fiscais de saída, visto que houve discriminação da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra nas respectivas Notas Fiscais de Saída. No contrato em anexo consta como objeto o fornecimento de refeições e todos os serviços a eles relacionados, executados dentro do Hospital São Lucas, caracterizando a cessão de mão de obra.

5. Quanto à determinação das bases de cálculo para incidência da retenção, o Relatório Fiscal informa (fl. 60) – [destaques no original]:

13. Para apuração das contribuições devidas foi aplicada a alíquota abaixo:

-Retenção de 11% sobre o valor dos serviços discriminados nas notas fiscais emitidas pela SODEXHO DO BRASIL COMERCIAL LTDA.

-Retenção de 11% sobre 100% do valor das notas fiscais para as demais prestadoras de serviços.

6. O Relatório Fiscal informa, ainda, quanto à demonstração dos valores considerados e dos critérios adotados, em face da constatação da existência de recolhimentos de contribuições previdenciárias (fl. 61) – [destaques no original]:

15. Os pagamentos efetuados pela empresa, na qualidade de tomadora de serviços, encontram-se identificados no Relatório de Lançamentos - RL e no Anexo I, que contém o número e valor das notas fiscais bases de cálculo, identificação da origem dos dados lançados (Contas dos Livros Diário e Razão de onde foram extraídas as informações).

16. Não houve apresentação das GPS, com códigos de pagamento "2631 - Contribuição retida sobre a NF/Fatura" das Empresas Prestadoras, para os valores devidos incluídos neste Levantamento, mas as GPS código 2100 foram discriminados nos Relatório de Documentos Apresentados - RDA e no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA em anexo.

A contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 157/188, com base nos seguintes tópicos:

I - DOS FATOS**II - PRELIMINARMENTE****II.1 - DA TEMPESTIVIDADE DA DEFESA****II.2 - DO VÍCIO DO AUTO DE INFRAÇÃO - AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO DAS CONTRATADAS****II.3 - Da Necessidade de Diligência****III - DO DIREITO****III.1 - DA PRESTADORA DE SERVIÇO EXECUT TRABALHOS AUXILIARES S/C LIDA. - ERRO MATERIAL NO PREENCHIMENTO DA GPS****III.2 - DA ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE RETENÇÃO DE 11% AUTUADO - PRESTADORES DO VAL SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA., CARDIOCENTRO CENTRO DE DIAGNÓSTICO EM CARDIOLOGIA S/C LTDA E RUGERI BERNARDES BORGES BIOMÉDICOS ASSOCIADOS S/C LTDA.****III.2.1 - DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A RETENÇÃO DE 11% SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE****III.2.2 — DA NÃO CONFIGURAÇÃO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA PARA OS SERVIÇOS MÉDICOS E BIOMÉDICOS PRESTADOS****III.2.3 — Do Majorado Cálculo das Contribuições Autuadas****III.4 - DO EFETIVO RECOLHIMENTO PELOS PRESTADORES DE SERVIÇO**

III.5 - DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PERANTE AS CONTRIBUIÇÕES DO PRESTADOR DE SERVIÇOS

III.6 - DA IMPOSSIBILIDADE DE AUTUAÇÃO – APLICAÇÃO ANALÓGICA / SUBSIDIÁRIA DO PARECER NORMATIVO N.º 01/2002

IV - DO VALOR DA MULTA E JUROS APLICADOS

IV. 1 - DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

IV.2 - Da Taxa de Juros

V - PEDIDO

Foi proferido Acórdão nº 14-57.831 - 17ª Turma da DRJ/RPO, (e-fls. 368/392), em que a impugnação, por unanimidade de votos, foi julgada improcedente.

A seguir transcrevo as ementas da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE - INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

É vedado à instância administrativa de julgamento proferir decisões acerca da inconstitucionalidade das leis, em face das disposições do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - PERCENTUAIS E VALORES DAS MULTAS APLICADAS - EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Considerando a legislação formalmente vigente, não é possível, no âmbito do processo administrativo tributário, decidir acerca do questionamento das multas aplicadas, quanto aos seus valores ou percentuais, sob a alegação de que caracterizariam infração a princípios constitucionais - princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e até mesmo da vedação constitucional ao confisco.

TAXA SELIC - DETERMINAÇÃO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

A utilização da taxa SELIC como índice para determinação de acréscimos legais é questão superada, não apenas pela existência de legislação formalmente vigente, como também pela pacificação jurisprudencial operada pelo STF e pelo STJ.

RETENÇÃO DE 11% - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Demonstrada a ocorrência dos correspondentes requisitos legais, o contratante de serviços realizados sob a forma de cessão de mão-de-obra ou empreitada deve promover a retenção da importância correspondente a 11% do montante da nota fiscal/fatura, recolhendo o respectivo valor à Previdência Social.

RETENÇÃO DE 11% - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A determinação da base de incidência da retenção de 11% sobre a nota fiscal/fatura de serviços realizados com cessão de mão-de-obra tem previsão legal específica e, quando não atendida, impõe a incidência da retenção sobre o montante do respectivo documento fiscal.

PROVA PERICIAL.

A produção de prova pericial, além dos requisitos legais específicos, exige a demonstração, pelo Contribuinte, da efetiva necessidade da sua realização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão de impugnação em 21/05/2015, conforme AR às e-fls. 395, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário em 22/06/2015, e-fls. 403/453, que contém as seguintes alegações, em síntese:

I-DOS FATOS

II-PRELIMINARMENTE

II.1-DO VÍCIO DO AUTO DE INFRAÇÃO-AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO DAS CONTRATADAS.

O agente fiscal incorreu em equívoco ao não autuar, neste mesmo procedimento, as contratadas, haja vista que se trata de débito em razão de obrigação de retenção.

Tal falta revela a inexatidão do AI, bem como sua nulidade e pode ser aferível pela inexistência de Relação de co-responsáveis, no qual deveria constar as contratadas.

A ausência da autuação das contratadas impede que se possa verificar a legitimidade do ato, ofendendo, expressamente, o princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, pois dificulta a defesa da recorrente.

A ausência de autuação das contratadas impõe grave vício ao AI, conforme parecer CJ MPAS 2.376 da seguridade social.

A fiscalização deveria ter verificado junto às contratadas, prestadoras de serviços, a existência de créditos previdenciários ora lançados para evitar a lavratura de duas notificações em relação ao mesmo fato gerador.

II.2.- Da necessidade de diligência

O fato de não haver intimação dos responsáveis solidários do fato gerador enseja a nulidade do auto de infração.

Deve a fiscalização observar preceitos que evite a dupla exigência fiscal.

A diligência serve para verificar se as contratadas recolheram os tributos, sob pena de exigência dúplice.

Pugna pela confirmação dos pagamentos efetuados pelas contratadas, em especial pela empresa Ruggeri Bernades Borges Médicos Associados S/C LTDA, pois caso contrário ocorre ofensa ao devido processo legal e cerceamento de direito de defesa.

III-DO DIREITO

III.1-DA PRESTADOR DE SERVIÇO EXECUT TRABALHOS AUXILIARES S/C LTDA-ERRO MATERIAL NO PREENCHIMENTO DA GPS.

A Delegacia de julgamento confirmou que a Recorrente preencheu as guias indicando o seu CNPJ quando deveria ter indicado o CNPJ da empresa prestadora, ficando constatado também que houve a competente retificação dos documentos arrecadados.

No processo administrativo predomina a verdade material.

Apenas para salientar a máxima boa-fé do Recorrente, e o simples erro material de sua parte, importante reiterar que os valores indicados nas GPS's equivocadamente preenchido pelo seu CNPJ, correspondem aos exatos valores das retenções constantes das Notas Fiscais de prestação de serviços da contratada Execut.

Sobre o mencionado princípio, importante ressaltar que há o reconhecimento desse instituto da forma reiterada pela jurisprudência administrativa.

Nesse sentido, inexistente qualquer mora por parte do contribuinte, que cumpriu com a obrigação imputada no momento oportuno (apenas com o equívoco no preenchimento da guia), merece ser cancelada a integralidade da exigência fiscal referente a empresa contratada Execut Trabalhos Auxiliares S/C Ltda, insculpida no AI combatido nas competências 11 e 12 de 2007.

III.2-Da ilegalidade da exigência de retenção de 11% autuado-prestadores do Val Serijos Médico S/C LTDA, Cardiocento Centro de Diagnóstico em Cardiologia S/C LTDA e Ruggeri Bernardes Borges Biomédicos Associados S/C LTDA.

III. 2.1- Da ausência de Previsão Legal para a Retenção de 11% sobre a prestação de serviços de saúde.

Inexiste lei que elenque como serviços sujeitos à retenção de 11% aqueles tomados pela recorrente relacionados a saúde.

Nesse ponto, cumpre-se destacar que, ao arrolarem-se outros serviços passíveis de retenção (saúde), além daqueles discriminados em Lei, fugiu o fisco do objetivo precípuo legal, de conferir segurança jurídica na interpretação da sujeição à retenção, já que, como visto, a inexistência conceitual poderia levar a uma completa desvirtuação do instituto, bem como extrapolar seus limites de competência.

Inexiste subsídio legal para ampliação do rol de serviços, através de instrução normativa ou decreto, ofensa ao princípio da legalidade.

É clara a ofensa ao CTN e à Constituição Federal.

III.2.2- Da não configuração de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra-Solução de Consulta 312/2014.

A empresa Do Val e Cardiocentro, haverá a realização dos serviços de remoção dos pacientes em ambulâncias fornecidas e de responsabilidade das contratadas, o que descaracteriza a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra.

Em relação a empresa Ruggeri, por ser serviço prestado na sede do contratante, seja apto a ensejar a retenção, é importante frisar que essa condição, por si só, não é determinante para sua ocorrência. Para que ocorra cessão de mão de obra é necessário, ainda, que a empresa contratada coloque seus trabalhadores à disposição da empresa contratante, para realizarem serviços contínuos.

Não foram colocados os trabalhadores à disposição do Recorrente, sendo de total responsabilidade das contratadas a completa prestação de serviço.

O que se deve deixar claro é que em nenhum dos 3 contratos houve a reunião concomitante das condições trazidas pela legislação aptas a condicionarem a retenção pela Recorrente, eis que os trabalhadores somente fizeram o que estava previsto nos contratos, mediante ordem, coordenação e responsabilidade, havendo somente execução de um serviço.

III.2.3-Da não configuração de Cessão de Mão de Obra para os Serviços Médicos e Biomédicos Prestados.

Tais serviços não têm como serem vistos como demais serviços sujeitos à retenção, na medida que envolvem material humano e intelectual, sendo indubitavelmente mais técnico e especializado que os demais serviços.

III.2.4- Do majorado cálculo das contribuições autuadas.

O cálculo das aludidas contribuições não poderia dar-se tomando-se o total das notas fiscais, eis que contratualmente, prevê-se o fornecimento de material utilizado e a utilização de equipamentos.

De fato a Instrução Normativa aplicável à época dispõe da informação de que haveria a necessidade de discriminar na Nota Fiscal, ainda que sem valor estimado, o fornecimento de material ou equipamento, o que não foi realizado pelas contratadas.

Porém, observa-se que em todos os contratos firmado, como muito bem já verificado pela Delegacia de julgamento, foi indicada expressamente a obrigação de fornecimento de materiais.

III.4-Do efetivo Recolhimento pelos prestadores de serviço.

A recorrente não visa esquivar-se da obrigação de retenção, mas tão somente não se ver obrigada ao recolhimento de tributo de competência do prestador de serviço e pelo mesmo já recolhido.

A obrigação de retenção, porquanto ser essencialmente uma antecipação de ingresso, é encerrada toda vez que tal ingresso é feito de forma integral, ainda que pelo prestador de serviço a quem compete o cálculo da contribuição previdenciária mensal.

Foi juntando aos autos prova de recolhimento, nas competências 03/2007, da contribuição previdenciária devida pela empresa Rugeri Bernades Borges Biomédicos associados.

É exatamente por isso que se pleiteia a diligência.

III.5- Da ausência de responsabilidade tributária do tomador de serviço perante as contribuições do prestador de serviço.

A pretensa obrigação pela retenção de 11% dos serviços supra mencionados, tem-se a ofensa ao CTN e a Constituição Federal.

A empresa contratante dos serviços não tem vinculação direta ou indireta com o fato gerador da obrigação de recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre os salários dos empregados da prestadora, ainda que estes executem os serviços nas dependências do estabelecimento contratante.

Ao legislador ordinário não remanesce qualquer competência para eleger sujeitos passivos de obrigação tributárias, mas ao contrário, ao fazê-lo, deverá ater-se estritamente ao termos da Constituição correlacionado o sujeito passivo e o fato gerador.

A antecipação da contribuição constitui verdadeiro confisco e/ou empréstimo compulsório, considerando o fato de que o valor retido na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços será sempre superior ao valor efetivamente devido a título de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários.

III.6-Da impossibilidade de autuação-aplicação analógica/subsidiária do parecer normativo nº 01/2002.

Pode-se entender que a responsabilidade da contratante dos serviços pela retenção de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços será também elidida quando a contratada apresentar GFIP com a correta descrição das contribuições devidas, no termo legal previsto, pois consequentemente estaria satisfeita a obrigação tributária principal.

IV-Do valor da Multa e dos Juros Aplicados.

IV.1-Do caráter confiscatório da Multa aplicada

À multa aplica-se o princípio do não confisco.

Além de não ter ocorrido nenhuma subtração ilegal de recurso, se caso fosse constatado incorreta retenção ou até mesmo ausência da mesma, não poderia ser considerada a multa uma materialização de penalidade.

O princípio do não confisco tem estreita relação com o princípio da proporcionalidade.

É necessária a observância do não confisco e da capacidade contributiva.

IV.2-Ilegalidade da progressão da multa de mora-retroação benéfica

Deve ser aplicada a multa de mora em sua redação atual, por se mostrar mais favorável ao contribuinte, sob pena de restar malferida a retroatividade benéfica determinada pelo art. 106, II, c do CTN.

IV.3-Da taxa de juros aplicável

A taxa Selic, em relação aos créditos de natureza tributária, apresenta-se inaplicável, restando incorreta a imputação de juros moratórios sobre o valor não recolhido.

É inconstitucional e ilegal a utilização de taxa que represente juros compensatórios e que exceda limite máximo fixado pelo CTN e pela CF, qual seja 12% ao ano.

V-Do Pedido.

Ante todo o exposto, reiterando os pedidos já apresentados na impugnação administrativa, requer-se, preliminarmente a reforma da decisão de 1ª instância reconhecendo-se (i) a nulidade da presente NFLD, ante a não inclusão das contratadas –solidárias; e (ii) a determinação de realização de diligência, conforme quesitos e assistente técnico indicados(pleiteando-se desde já pela apresentação de quesito complementares) para que se possa concluir sobre a existência ou não de débito junto às contratadas, e qual o montante deles, caso existam, as regularidades das suas contabilidades, além da existência de situações que lhes altere o valor, como subcontratações e retenções, verificando principalmente os pagamentos/recolhimentos efetuados pela empresa RUGERI BERNARDES BORGES BIOMÉDICOS ASSOCIADOS S/C LTDA.

No mérito, ultrapassadas as preliminares suscitadas, e com fulcro nas razões de fato e de direito elencadas, requer-se seja reconhecida a improcedência total da presente autuação e reformada a decisão de 1ª instância, eis que:

- (i) Houve a retificação das guias da empresa Execut Trabalhos Auxiliares S/C LTDA nas competências 11/2007 e 12/2007, não havendo que se falar em ausência de espontaneidade, devendo a exigência sobre tal contratada ser cancelada.

- (ii) Em relação às empresas Do val, cardiocentro e Rugergeri não pode a exação fiscal prevalecer pois:
- (ii.1) não há previsão legal para retenção de 11% de serviços de saúde e ;(ii.2) ainda que houvesse tal previsão, não restou configurada a caracterização da cessão de mão de obra conforme dispõe a Solução de Consulta Cosit 312/2014 perfeitamente aplicável ao caso, eis que ausente subordinação;
- (ii.3) sendo certo que se considerada a inaplicabilidade da citada solução ainda assim não se configura cessão de mão de obra para serviços médicos e biomédicos prestados.

Subsidiariamente, sua parcial improcedência sendo reduzida a base de cálculo da aludida retenção em relação à contratada Rugeri Bernardes Borges Biomédicos Associados S/C LTDA, bem como deduzidos os valores por eles recolhidos.

Por outro lado, admitindo-se a remotíssima hipótese de ser mantida alguma parcela da autuação fiscal, requer o Recorrente seja excluída a multa aplicada em razão de seu caráter confiscatório, ou ao menos que não seja aplicada a sua progressão, limitando-se a multa a 20% em razão da retroação benéfica, sendo excluída também a aplicação da taxa Selic como juros na quantificação do montante supostamente devido.

Em 28/08/2015, e-fls. 486/500, requer a juntada de instrumento de procuração.

Em 21/12/2023, e-fls. 501/506, requer a juntada de instrumento de substabelecimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilsom de Moraes Filho, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

I-Da Nulidade e do pedido de Diligência

A recorrente diz que a ausência de autuação das contratadas ofende o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, sendo a auto de infração nulo. Alega a necessidade de diligência para verificar se os tributos objeto da autuação foram devidamente recolhidos pelas contratadas, verificando principalmente os pagamentos/recolhimentos efetuados pela empresa RUGERI BERNARDES BORGES BIOMÉDICOS ASSOCIADOS S/C LTDA.

Pois bem, entendo que não assiste razão à contribuinte.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 deixa claro que o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra está obrigado a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, recolhendo a respectiva importância em nome do prestador de serviços-Caput.

O artigo 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, obriga diretamente o contratante dos serviços a efetuar a retenção, determinando a observação do disposto no artigo 33, § 5º, da mesma lei.

A esse respeito, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), entendeu que a Lei nº 9.711/98 que introduziu a redação do artigo 31, da Lei nº 8.212/91, instituiu técnica arrecadatária via substituição tributária, mediante a qual compete à empresa tomadora dos serviços reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação dos mesmos, bem como recolher, no prazo legal, a importância retida. Cuida-se de previsão legal de substituição tributária com responsabilidade pessoal do substituto, que passou a figurar como o único sujeito passivo da obrigação tributária (EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 946.549 - SC (2007/0097932-6)).

Assim, a retenção de 11% sobre o total da fatura ou nota fiscal de prestação de serviços mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra consiste em antecipação de recolhimento, feita pelo tomador do serviço em nome do prestador.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal (STF), reafirmou em 01/08/2011, que é constitucional a retenção, por parte do tomador de serviço, de 11% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço para fins de contribuição previdenciária. A decisão foi tomada por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.191/MT, com Repercussão Geral. É de se ver a ementa do julgado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. 3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. 4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos sobre a base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior. 5. Inexistência de extrapolção da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (STF - RE: 603191 MT, Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 01/08/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05/09/2011)

Em virtude do acima exposto com à adoção da substituição tributária a validade do lançamento fiscal independe da prévia fiscalização dos prestadores de serviços e também não é necessária a realização de diligência para verificar se houve dupla tributação. Com essa nova redação não se aplica o parecer CJ MPAS 2.376, da seguridade social.

Em harmonia com a legislação e jurisprudência dos tribunais superiores, que o recorrente, na qualidade de tomador de serviços de cessão de obra, é responsável direto pelo valor decorrente da relação jurídica de substituição tributária, ainda que não tenha efetuado a retenção prevista legalmente, não havendo perquirir sobre o recolhimento das contribuições por parte do prestador, para fins de exigência do tributo devido relativamente ao tomador.

A questão da diligência/perícia foi apreciada e rechaçada pelo julgador de primeira instância, logo não vislumbro cerceamento de defesa e nem ofensa ao contraditório e ampla defesa.

Além do mais a diligência/perícia não serve para o fim de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende a contribuinte, por via da diligência/perícia, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ela própria.

Os elementos de prova a favor da Recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ela produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de diligência/perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Entendo como correto o indeferimento do pedido de diligência/perícia realizado no acórdão de piso, pois fica a juízo de valor da autoridade julgadora de primeira instância determinar ou não a realização de perícia (art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972-PAF).

Cabe nesse momento citar a súmula CARF nº 163

Súmula CARF Nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).**

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Dessa forma o indeferimento do pedido de diligência não é caso de cerceamento de direito de defesa e não houve violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Indefiro o pedido de perícia, pois além do que foi exposto entendo que todos os elementos contidos nos autos são suficientes para se formar a convicção acerca dos fatos e motivos do lançamento (art. 29 do Decreto n.º 70.235/1972-PAF).

Com a adoção da substituição tributária a responsabilidade passa a ser pessoal do substituto, que passa a figurar como único sujeito passivo da obrigação tributária.

Acrescento que o lançamento foi constituído conforme determina o CTN, art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Toda a situação fática que determinou a ocorrência do fato gerador foi detalhadamente descrita no Relatório Fiscal e no auto de infração com Relatório Fiscal Complementar, com discriminação da base de cálculo, do montante devido, da fundamentação legal.

O sujeito passivo foi identificado e regularmente intimado.

Foram cumpridos os requisitos do Decreto 70.235/72, art. 10, não havendo que se falar em nulidade.

No caso, inexistentes qualquer das hipóteses de nulidade previstas no Decreto 70.235/72, art. 59.

Não há reparos a fazer no acórdão de piso.

II-Da ausência de previsão legal para a retenção de 11% sobre a Prestação de Serviços de Saúde (VAL SERVIÇOS MÉDICOS, CARDIOCENTRO CENTRO DE DIAGNOSTICO EM CARDIOLOGIA e RUGGERI BERNARDES BORGES BIOMÉDICOS ASSOCIADOS), não estando configurada a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, nos termos da SC Cosit 312/14, para os serviços médicos e biomédicos prestados, por serem eles técnicos especializados.

Em relação a este tema, após sustentar que a Prestação de Serviço de Saúde não integraria o rol legal daqueles serviços sujeitos à retenção, passou o recorrente a alegar que não teria havido a cessão de mão-de-obra em relação a ela. Aduz que para se caracterizar a cessão de mão-de-obra, deve-se interpretar o termo "*colocados trabalhadores à disposição da empresa contratante*" da seguinte forma, sem prejuízo de outros itens semelhantes a esses:

(i) deve a contratada ceder sua prerrogativa de comando à contratante, abrindo mão do seu direito de coordenar seus empregados;

(ii) deve a contratante definir a quantidade de trabalhadores que ela necessita para executar os serviços que são de sua responsabilidade;

(iii) a subordinação deve ser configurada em relação ao tomador, e não em relação ao cedente do serviço;

(iv) pressupõe-se que a empresa simplesmente coloque seus empregados à disposição do tomador de serviços, o qual determina diretrizes de trabalho e comanda a prestação do serviço;

Na sequência, concluiu que "os trabalhadores somente fizeram o que estava previsto nos contratos, mediante ordem, coordenação e responsabilidade das contratadas, havendo somente a execução de um serviço certo".

Após analisar os contratos em questão, defende ser a Solução de Consulta Cosit 312/14 aplicável ao caso, salientando ser ela vinculante para os contribuintes que se encontram em situação semelhante, e que ela se posicionou "no sentido de que os serviços realizados pelo contratado nas dependências do contratante, sem a dependência profissional dos funcionários contratados ao contratante, e sendo de responsabilidade do contratado, todos os elementos e materiais necessários à consecução do serviço, não haveria que se falar em cessão de mão de

obra e, por conseguinte, a necessidade de retenção da contribuição previdenciária na fonte do pagamento”.

Estende-se em considerações sobre o assunto, arguindo, em item subsequente, que os serviços médicos, por envolverem material humano e intelectual, sendo técnicos e especializados, não se tratariam de serviços sujeitos à retenção, estando os valores contratados vinculados ao grau de especialização aplicada.

Pois bem, exposta em linhas gerais as argumentações recursais, cabe passar ao seu exame.

Há que refutar, de pronto, a alegação de que a inclusão de serviços de saúde como sujeitos à retenção teria o caráter ilegal.

A sistemática de retenções sobre serviços prestados sob o regime de cessão de mão de obra já teve sua constitucionalidade e legalidade analisada e atestada pelos tribunais superiores, de acordo com o já explanado no item “I” supra, destas fundamentações. Por outro lado, a própria Lei 8.212/91, pelo *caput* do seu § 4º do art. 31, remete ao regulamento um maior detalhamento dos serviços considerados como cessão de mão de obra. A propósito, são bem postas as linhas vertidas pela contestada sobre o assunto, confira-se:

O procedimento de a lei atribuir ao seu regulamento a enumeração das hipóteses legais que se enquadram na definição da própria lei constitui prática absolutamente legal e usual no âmbito da tributação, sendo largamente utilizada pelos regulamentos do IR, ICMS e EPI, por exemplo. Justifica-se pela evidente razão de que não cabe ao legislador a atribuição de, em face da complexidade dos fatos econômicos e da crescente diversidade de possibilidades legais, ditadas pela dinâmica econômica, prever exaustivamente cada uma das hipóteses possíveis de fatos econômicos relevantes para a tributação. Obviamente que esta proposição não pressupõe um alargamento desmedido, sem critério das hipóteses legais possíveis. Ao contrário, as hipóteses legais previstas no regulamento ou em normas infralegais devem necessariamente guardar relação direta com a definição legal adotada pela lei. E exatamente do que aqui se trata: definida o que seja “*realização de serviço mediante cessão de mão-de-obra*”, as hipóteses enumeradas no regulamento ou na norma legal devem ser tidas como regulares na medida em que sejam, como aqui, perfeitamente compatíveis com a definição legal e seus parâmetros, com a observância das diretrizes estatuídas pelo artigo 110 do CTN, que, nestas circunstâncias, encontram-se devidamente contemplados.

Ademais, deve ser registrado que as normas questionadas do Decreto 3.048/99 (incisos de seu art. 219, § 2º, em consonância com o quais foram correspondentemente exaradas as normas contidas nas Instruções Normativas do Fisco) foram emitidas pela Presidência da República, chefia do Poder Executivo ao qual este órgão julgador está vinculado por força do poder hierárquico, não sendo de sua alçada, por conseguinte, entrar na seara de discussão da compatibilidade de Decretos emitidos pela presidência em harmonia com as leis que lhes deram suporte.

Nesse contexto, deve também ser prontamente refutada a adução segundo a qual o serviço médico por ser especializado e técnico, “envolvendo grande conteúdo intelectual e pessoal...o que não ocorre com os serviços discriminados na Lei 8.212/91”, não está obrigado à retenção de 11% em relação aos prestadores de serviço.

Independentemente dos adjetivos que o contribuinte atribua aos serviços médicos e de saúde, o fato é que as normas aplicáveis – art. 31, § 4º, *caput*, da Lei 8.212/91, c/c art. 219, § 2º, XXIV, do Decreto 3.048/99 e, à época, art. 146, XXIII, da IN SRP 03/05 - regram que os serviços de saúde estão sim sujeitos à retenção caso sejam realizados com as características

legalmente previstas de cessão de mão de obra, como colocação à disposição da mão de obra de serviços contínuos, não havendo nessas normas exceção para a isenção de retenção no pertinente a essa ou aquela atividade da área de saúde. Sendo assim, havendo a fiscalização verificado o não recolhimento das contribuições em apreço pelo responsável tributário, de rigor realizar o lançamento de ofício, tal como aquela procedeu.

Quanto à aplicabilidade da SC Cosit 312/14, isso depende da análise das relações jurídicas avençadas com cada prestador. Antes disso, porém, forçoso reconhecer que carece o relatório fiscal de maior aprofundamento no exame dos contratos, sendo certo que as razões específicas da fiscalização para a exigência dos levantamentos VA (Do Val Serviços Médicos) e CA (Cardiocentro Centro de Diagnóstico em Cardiologia Ltda) estão contidas em somente dois parágrafos, abaixo transcritos, nos quais não houve a devida análise da presença ou não dos requisitos para a caracterização de cessão de mão de obra, veja-se:

8. O contrato de 18/02/7004 entre o Hospital São Lucas e a empresa prestadora DO VAL SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA (cópia em anexo), e o contrato entre o Hospital São Lucas e a empresa prestadora CARDIOCENTRO CENTRO DE DIAGNOSTICO EM CARDIOLOGIA S/C LTDA, têm por objeto MANter FUNCIONARIOS PARA REMOÇÃO EM AMBULÂNCIA CONVENCIONAL E DE SUPORTE AVANÇADO UTI, que de acordo com itens 2.2 2.3 e 2.5 cláusula II do Contrato, tais funcionários devem ser responsáveis tecnicamente bem preparados e continuamente aperfeiçoados, treinados e qualificados e devidamente uniformizados e com identificação, com cobertura de 24 (vinte e quatro horas), caracterizando assim a cessão de mão de obra.

8.1 Embora conste no item 2.1 cláusula II que a prestadora se obrigue a fornecer a Ambulância Convencional e de Suporte Avançado - UTI, não houve discriminação nas notas fiscais dos valores da Ambulância, nem tampouco há comprovação de que as despesas de combustível e de manutenção dos veículos correram por conta da contratada, restando, desta forma, prejudicada a admissibilidade de qualquer redução na base de cálculo tributável, nos termos do artigo 151, da IN MPS/SRP nº 03/2005 de H/07/2005.

Assim expostos os fundamentos do lançamento, cabe trazer à lume trechos dos contratos e examiná-los com o devido cuidado.

Do Val Serviços Médicos

Contrato (trechos selecionados – fls. 77/80)

CLAUSULA I-OBJETO

1.1- O objeto do presente instrumento particular de contrato é a utilização pela CONTRATANTE, dos serviços da CONTRATADA de remoção dos pacientes conveniados da CONTRATANTE, em ambulâncias convencionais e unidade de transporte avançado-UTI, em condições de absoluta segurança e conforto, de forma ágil, e com os melhores recursos técnicos, profissionais e operacionais, sob inteira responsabilidade da CONTRATADA, de acordo com as normas e padrões estabelecidos por lei.

CLAUSULA II-DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

2.1- A CONTRATADA obriga-se a fornecer a Ambulância Convencional e de Suporte Avançado UTI, dotadas dos equipamentos necessários à prestação dos serviços contratados.

2.2- A CONTRATADA obriga-se a fornecer profissionais responsáveis tecnicamente bem preparados e continuamente aperfeiçoados, treinados e qualificados para prestação dos serviços deste contrato.

2.3- A CONTRATADA obriga-se a manter seus funcionários devidamente uniformizados e com identificação.

2.6 - São de responsabilidade exclusiva da CONTRATADA as obrigações trabalhistas, previdenciárias, fiscais e quaisquer outras decorrentes do presente Contrato e relativas a seus empregados e à organização da mesma.

2.7- Durante a remoção é de responsabilidade total da CONTRA TAPA a integridade da saúde do paciente, ficando a CONTRATANTE isenta de qualquer responsabilidade.

Cardiocentro Centro de Diagnóstico em Cardiologia Ltda (fls. 90/92)

Contrato

"CLÁUSULA I-OBJETO

1.1 - O objeto do presente instrumento particular de contrato é a utilização pela CONTRATANTE, dos serviços da CONTRATADA de remoção dos pacientes conveniados da CONTRATANTE em Ambulância Convencionais e Unidade de Transporte Avançado — U.T.I., em condições de absoluta segurança e conforto, de forma ágil, e com os melhores recursos técnicos, profissionais e operacionais, sob a integral responsabilidade da CONTRATADA, de acordo com normas e padrões estabelecidas por lei.

CLÁUSULA II - DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

2.1 - A CONTRATADA obriga-se a fornecer as Ambulâncias Convencionais e de Suporte Avançado - U.T.I., dotadas dos equipamentos necessários à prestação dos serviços contratados.

2.2 - A CONTRATADA obriga-se a fornecer profissionais responsáveis tecnicamente bem preparados e continuamente aperfeiçoados, treinados e qualificados para prestação de serviços deste contrato.

2.3 - A CONTRATADA obriga-se a manter seus funcionários devidamente uniformizados e com identificação.

(...)

2.6 - São de responsabilidade exclusiva da CONTRATADA as obrigações trabalhistas, previdenciárias, fiscais e quaisquer outras decorrentes do presente Contrato e relativas a seus empregados e à organização da mesma.

2.7 - Durante a remoção é de responsabilidade total da CONTRATADA a integridade da saúde do paciente ficando a CONTRATANTE isenta de qualquer responsabilidade."

Pois bem, fica claro que os contratos tem idêntica redação, e que o serviço contratado diz respeito à remoção de pacientes para as instalações do hospital, devendo ser destacado que a Receita Federal do Brasil, mediante a Solução de Consulta Cosit nº 114, de 1º de julho de 2016 – exarada, portanto, após a prolação do acórdão contestado, que se deu em 16/04/2016 - examinou situação envolvendo esse tipo de serviço, cabendo reproduzir os trechos mais relevantes desse documento, para a controvérsia em apreço:

Solução de Consulta Cosit nº 114/16

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA: RETENÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

Os serviços de saúde referentes ao atendimento médico pré-hospitalar em unidade móvel (UTI móvel), **à remoção e ao traslado de pacientes em veículos adequados**, aos serviços de atendimento domiciliar, também denominados "home care" e aos de cobertura médica em eventos públicos, como descritos na inicial do presente processo de consulta, **não são prestados mediante cessão de mão-de-obra**, pois não se verifica a efetiva disponibilização de trabalhadores da prestadora à contratante,

consequentemente, **não devem sofrer a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura da prestação de serviços.**

[...]

16. Analisemos os atos normativos explicativos da dicção legal. O §3º do art. 31 da Lei define serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra como tendo três requisitos essenciais: i) a colocação dos empregados da contratada à disposição da contratante; ii) ser prestado nas dependências do contratante, ou em local por ele determinado; ii) serem os serviços contínuos e de necessidade permanente do contratante.

[...]

33. Como as listagens constantes nos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, são exaustivas, para que os serviços prestados fiquem sujeitos à retenção previdenciária de 11%, é indispensável que sejam prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, conforme o caso, e estejam relacionados nas referidas listagens.

34. O serviço de saúde consta apenas do art. 118. de forma que somente é objeto de retenção se for realizado por meio de cessão de mão de obra e não, de empreitada.

35. Diante de todo o dito, verifiquemos, um a um, se os serviços de saúde prestados pela consulente são prestados mediante cessão de mão-de-obra e nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, deverão sofrer a retenção de 11% sobre os valores a eles referentes, constantes da nota fiscal, fatura ou recibo.

[...]

35.2

Serviço de Atendimento Médico Pré-Hospitalar (UTI MÓVEL):

35.2.1 Apontamos, linhas acima, que o serviço de atendimento médico pré-hospitalar consiste em oferecer aos usuários contratantes atendimento médico de urgência e emergência em unidade móvel (UTI móvel), quando solicitados à central de atendimentos da consulente. Novamente não se caracteriza a cessão de mão-de-obra, pois, embora os serviços sejam necessidade permanente dos contratantes e a estes caiba definir o local de sua prestação (de onde e para onde seus pacientes serão transportados), não há efetiva cessão de mão-de-obra uma vez que não se vislumbra a disponibilização dos trabalhadores da prestadora à tomadora. **A situação se identifica com os critérios definidores da empreitada, eis que existe uma tarefa bem definida, atendimento de urgência e deslocamento do paciente, cuja execução é o objeto do contrato.**

35.2.2 Portanto, não se verifica a cessão de mão-de-obra na prestação de serviços de atendimento médico pré-hospitalar nos termos da inicial do presente processo de consulta, uma vez que, embora o serviço prestado seja uma necessidade permanente do tomador e este indique o local da prestação, não se verifica a efetiva disponibilização dos trabalhadores da contratada para a tomadora dos serviços de "UTIMóvel".

[...]

35.4 Por fim, os serviços de remoção, como dito alhures, serviços de transporte e remoção em unidade móvel adequada, acompanhada de profissionais da saúde, de pacientes com destino a hospitais ou clínicas, se assemelham, em tudo, com os serviços de "UTI Móvel" examinados no item 35.2 acima e, portanto, tais serviços não são passíveis de sofrerem a retenção de 11% uma vez que não são prestados mediante cessão de mão-de-obra, conforme analisado nos parágrafos mencionados. (grifei)

Não divirjo dessas bem postas ponderações acerca dos serviços de remoção na área de saúde, objeto dos contratos focados, especialmente no que tange à existência de substancial proximidade dos serviços contratados com obrigação de resultado, como os executados na forma de empreitada, mais do que com cessão de mão de obra propriamente dita.

Diante desse quadro, voto por excluir da base de cálculo do lançamento os levantamentos VA e CA.

No que concerne ao contrato com o prestador Ruggeri Bernardes Borges Biomédicos Associados Ltda., assim se manifestou o Fisco:

11. O Hospital São Lucas forneceu à empresa RUGERI BERNARDES BORGES BIOMÉDICOS ASSOCIADOS S/C LTDA, os equipamentos e mobiliário, disponibilizando o local dentro do Hospital São Lucas (mesmo endereço), contratando a cessão de mão de obra da respectiva empresa (Anexos II e III do Contrato de prestação de serviços em anexo). Há de se salientar que o objeto social do Hospital São Lucas, de acordo com alteração contratual de 20/12/1994 em anexo, é o exercício de todas as atividades peculiares ao ramo da assistência médico-hospitalar, em todas as suas modalidades, inclusive laboratorial, sendo portanto devidas as contribuições referente aos 11% referente a cessão de mão de obra - Área de Saúde.

Por seu turno, do contrato em referência cabe transcrever alguns excertos:

Ruggeri Bernardes Borges Biomédicos Associados Ltda. (fls. 94/102)

Contrato (trechos selecionados)

CLÁUSULA I – DO OBJETO

As partes têm por objeto a terceirização dos serviços da área de Análises Clínicas, que a CONTRATANTE transfere à CONTRATADA, observadas as demais cláusulas deste instrumento.

CLÁUSULA II - RESPONSABILIDADE DA CONTRATADA

Os serviços referidos na Cláusula Primeira serão executados exclusivamente e sob responsabilidade da CONTRATADA, através de seus sócios ou de profissionais a seu serviço, os quais responderão por todos os atos praticados na vigência e em cumprimento do presente instrumento.

[...]

PARÁGRAFO SEGUNDO - Serão de responsabilidade da CONTRATADA a aquisição e instalação do mobiliário e dos equipamentos necessários à boa execução dos serviços objeto deste contrato.

PARÁGRAFO TERCEIRO – A CONTRATADA fornecerá à CONTRATANTE relação atualizada dos móveis equipamentos existentes na unidade de atendimento.

PARÁGRAFO QUARTO - A CONTRATADA se responsabilizará pela manutenção e/ou reposição dos mobiliários e equipamentos objeto deste contrato.

[...]

PARÁGRAFO SEXTO - Os equipamentos e mobiliários de propriedade da CONTRATANTE são os relacionados no Anexo DI, juntamente com as Notas Fiscais de aquisição. A manutenção e conservação dos mesmos serão de total responsabilidade da CONTRATADA.

[...]

CLÁUSULA III - DA REMUNERAÇÃO E PAGAMENTO

Pelos serviços prestados aos pacientes da CONTRATANTE esta pagará à CONTRATADA o valor estipulado em sua tabela de prestação de serviços constante do Anexo 1, quando os exames forem realizados no prédio da sede da CONTRATANTE.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Os serviços prestados a pacientes vinculados a Unimed-Cooperativa de Trabalho Médico de Taubaté poderão ter tabela de prestação de serviços diferenciada em virtude da CONTRATADA ser beneficiada com a utilização da área, sem ônus.

PARÁGRAFO SEGUNDO - A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA o valor estipulado em sua tabela de prestação de serviço em anexo (Anexo 1), referente aos exames realizado na sede da CONTRATANTE.

[...]

PARÁGRAFO SÉTIMO -A CONTRATADA será responsável pela aquisição de :odo Material de consumo (hospitalar, gráfico, de escritório e outros) necessário à prestação do Serviço.

PARÁGRAFO OITAVO - A CONTRATANTE efetuará um desconto na razão de 10% (quarenta por cento), sobre o faturamento total a repassar à CONTRATADA, a título de aluguel da área física ocupada, conforme croqui ANEXO III

[...]

Ora, cotejando-se os termos do Relatório Fiscal com os do contrato, verifica-se que a análise da situação por parte da autoridade lançadora foi deveras insuficiente, ao menos para embasar a exigência contestada.

Apega-se o Fisco ao fato de que equipamentos e mobiliários da contratante foram disponibilizados à prestadora (§ 7º, cláusula II), mas omite que no § 2º dessa cláusula há previsão para que a prestadora adquira e instale equipamentos e mobiliários, por conta própria. O que se pode inferir, aparentemente e sem muita precisão, é que o serviço prestado utiliza móveis e equipamentos já existentes no local e de propriedade da contratante, mas também de mobiliário e equipamento adquiridos pela contratante. À toda vista, porém, a fiscalização não buscou maior ponderação sobre tais cláusulas

Também não alude ela à disposição do § 8º da cláusula III, que refere à obrigação de pagamento de aluguel por parte da contratada para utilização do espaço físico onde foi instalado o laboratório, o que revela que o serviço foi efetuado nas dependências do contratado – ainda que se trate de espaço arrendado – não do contratante.

Ainda, não consta das razões fiscais uma linha sequer acerca da presença de um dos requisitos essenciais que caracterizam a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, a saber, análise se os empregados da contratada foram colocados ou não à disposição do contratante, valendo frisar que tal exame deve constar já no corpo da autuação fiscal, não cabendo à instância julgadora “complementá-lo” a partir da leitura dos termos do contrato.

Por oportuno, vale trazer à baila a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 112/17:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA: LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Diferentemente da empreitada, a cessão de mão de obra necessariamente envolve uma transferência, ainda que em parte, do comando, orientação e coordenação dos empregados da empresa prestadora de serviço para a empresa contratante (colocação à disposição). Se a empresa contratante dos serviços não puder dispor dos empregados da contratada, não puder coordenar a prestação do serviço, não ocorre o "ficar a disposição" e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. O estabelecimento de parâmetros para a realização de um serviço (tais como prazos, horários de trabalho e materiais a serem utilizados) não caracteriza, por si só, subordinação dos empregados da contratada à contratante.

Os serviços laboratoriais de análises clínicas estarão sujeitos à retenção previdenciária prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, se e somente se forem prestados mediante cessão de mão de obra.

Ou seja, nos termos do entendimento do próprio órgão lançador, é necessário que esteja devidamente comprovado que os serviços do gênero em tela sejam prestados mediante cessão de mão de obra, para que estejam sujeitos à retenção, o que não aconteceu na espécie, já que a fiscalização foi omissa em demonstrar o atendimento ao requisito colocação da mão de obra da contratada à disposição do contratante.

Sob essas razões, face à falta de profundidade e às lacunas existentes no trabalho fiscal, tenho que assiste razão ao recorrente também nesse ponto, devendo ser excluída da base de cálculo do lançamento o levantamento RU.Da Caracterização de cessão de mão de obra, da solução de consulta 312/2014 e do parecer normativo Cosit Nº1/2002 .

III-Do cálculo majorado das contribuições autuadas.

O recorrente alega que o cálculo das contribuições “não poderia dar-se tomando-se o valor total das Notas Fiscais, eis que contratualmente...prevê-se o fornecimento de material e a utilização de equipamentos (cama hospitalar, monitores, bombas etc.) tudo conforme disposição da Instrução Normativa 03/05. Teria então a DRJ agido com “excesso de formalismo” ao entender que “não se pode determinar os valores dos lançamentos fiscais apenas com base em disposições contratuais e em informações genéricas apresentadas”.

Ora, o que o recorrente reputa de “excesso de formalismo” é a simples observância do ordenamento em vigor, ao qual o órgão julgador não é facultado esquivar-se, dado o princípio da legalidade. A IN SRP 3/2005, pelos seus arts. 149/150, demanda que, para não integrarem a base de cálculo da retenção, é necessária a comprovação dos valores expendidos com materiais e equipamentos, não bastando para tanto a apresentação dos contratos de prestação de serviços, sendo imprescindível que os montantes correspondentes estejam discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

No particular, necessário frisar que nas notas fiscais anexadas aos autos (fls. 89, 93, 131 e 132) não constam discriminados outros custos, além da mão de obra, vinculados aos “serviços prestados”, motivo pelo qual incidiram sobre o valor total dos respectivos documentos as retenções legais, dentre elas as contribuições previdenciárias.

Não prosperam, destarte, as alegações recursais relativas ao aventado “cálculo majorado das contribuições”.

IV-Do efetivo recolhimento pelos prestadores de serviços e da ausência de responsabilidade tributária do tomador de serviços perante as contribuições do prestador de serviços, e da impossibilidade da autuação por aplicação analógica/subsidiária do Parecer Normativo nº 01/2002

Nesse tópico, o contribuinte reitera seu entendimento de que já havendo o prestador de serviço efetuado o ajuste e recolhimento da contribuição previdenciária, haveria duplicidade na exigência fiscal, renovando pedido de diligência para aferição dos recolhimentos. Expende ainda diversos parágrafos defendendo a tese de que o sujeito passivo da obrigação tributária é o prestador, não a tomadora, sendo que a o legislador estaria a desprezar os princípios constitucionais, dentre eles o da discriminação constitucional de rendas, o da tipicidade dos tributos, e a matriz da instituição da retenção na fonte.

Constata-se, então, a recalcitrante insistência do recorrente em não se curvar aos termos da legislação em vigor, que atribui ao tomador de serviços responsabilidade direta pelos tributos devidos no contexto de cessão de mão de obra – não sendo para tanto relevante eventual

recolhimento do tributo por parte do prestador - a despeito não só do estabelecido no ordenamento jurídico, como do posicionamento pacífico dos tribunais superiores.

Tratando-se de mera reiteração, sob outras vestes, do arrazoado já vertido em sede de preliminar, motivo pelo qual remete-se, como fundamentação para a rejeição das alegações recursais quanto a este ponto, às razões contidas no item “I” deste voto, valendo acrescentar que as alusões quanto à inconstitucionalidade da legislação em relevo não podem sequer ser objeto de discussão, a teor da mais acima referida Súmula CARF nº 2.

Como remate, vale ressaltar ser completamente descabido o pedido para aplicação analógica do Parecer Normativo Cosit nº 01/2002 ao caso em evidência, não só por ele ter sido elaborado à luz de legislação de imposto de renda, bastante diversa da que rege as contribuições, mas principalmente, por não haver qualquer motivo para aplicação de analogia, já que inexiste lacuna normativa na legislação aplicável, a qual bem define, nos termos vistos à saciedade, a dimensão da responsabilidade do tomador de serviços de cessão de mão de obra.

V-Dos Recolhimentos da prestadora de serviços Execut

Consta no acórdão de piso (e-fls. 389):

A Impugnação apresenta cópias de pedidos de ajuste de guias, que, segundo alega, teriam sido recolhidas no CNPJ do próprio Contribuinte, mas que deveriam ter sido recolhidas com as formalidades legais devidas: CNPJ da prestadora de serviços e código específico de recolhimento (fls. 333/341).

Ocorre, entretanto, que, não obstante terem sido ajustados os documentos de arrecadação (e alocados para a prestadora de serviços), tal se deu em 03/12/2010 (fls. 333/341), depois, portanto, do início da ação fiscal (o que se deu em 22/03/2010 – fls. 42/50 e 154) e também depois, até mesmo, da lavratura da notificação fiscal (o que se deu em 30/11/2010 – fl. 3), do que decorre a perda do benefício da espontaneidade (§ 1º do artigo 7º do Decreto 70.235/1972), ressalvada as apropriações a serem realizadas pelo órgão preparador da Receita Federal do Brasil, por ocasião da eventual cobrança dos créditos tributários que venham ser mantidos, ao final deste processo administrativo.

O recolhimento foi feito no CNPJ errado. Não compete a esse julgamento se pronunciar acerca de ajuste de guia, além do mais o pedido de ajuste foi feito quando o contribuinte não estava mais espontâneo e tal fato impede que tais pagamentos sejam computados para fins de apurar a base de cálculo do lançamento. Caso realmente tenha ocorrido o ajuste a Receita Federal deve apropriar os valores pagos por ocasião da cobrança dos créditos tributários que sejam mantidos ao final do processo administrativo.

VI-Da Multa.

O sujeito passivo alega que a multa é confiscatória e não observa a capacidade contributiva.

Os questionamentos de que a multa tem o caráter confiscatório e não observa o princípio da capacidade contributiva são alegações de inconstitucionalidade e é vedado ao CARF declarar a inconstitucionalidade e ilegalidade de norma vigente e eficaz, conforme súmula abaixo:

Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cabe lembrar que a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, da natureza extensão dos efeitos do ato (art. 136 do CTN).

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (§ único do art. 142 do CTN), logo a multa não pode deixar de ser aplicada e nem ter o seu patamar reduzido, salvo nos casos previsto na legislação.

VII-Da retroatividade benigna.

Sobre a multa, deve-se ponderar a aplicação da legislação mais benéfica advinda da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

O Parecer SEI Nº 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei 10.522/2002, pelo Despacho nº 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Isso devido à prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei 8.212/1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 449, de 2009.

Logo, deve-se adotar a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, e a multa de mora pelo descumprimento da obrigação principal deve se limitar a 20%.

VIII-Dos juros.

A contribuinte diz que a taxa de juros é inconstitucional e ilegal e excede o limite fixado pela CF e pelo CTN.

Como já explicado este órgão não pode apreciar alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Quanto à utilização da taxa Selic, a matéria encontra-se sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para que sejam excluídos da base de cálculo do lançamento os levantamentos VA, CA e RU e para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho

Fl. 23 do Acórdão n.º 2001-006.959 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 16045.000549/2010-06