



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

Processo n° 10510.002780/2009-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.884 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria ÓRGÃO PÚBLICO
Recorrente SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE - MUNICÍPIO DE LAGARTO/SE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o lançamento realizado não permitir ao contribuinte identificar a qual competência se referem os acréscimos legais, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.

Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever 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, conforme descrito no art. 142 do CTN.

A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.

LEVANTAMENTO SEGURADO EMPREGADO. NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO.

Para que se caracterize a formação de um vínculo de emprego, faz-se necessária a constatação dos requisitos do contrato de trabalho descritos no art. 3º da CLT: continuidade (não eventualidade), subordinação, onerosidade e pessoalidade. No relatório de Lançamentos - RL nominou-se as pessoas físicas, porém o relatório fiscal não descreveu de forma minuciosa como a atividade se desenvolveu ao longo do tempo em que permaneceram prestando serviços na empresa notificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, devido a não comprovação dos segurados como empregados, com a conseqüente ausência de comprovação do fato gerador, nos termos do voto do Relator. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Bernadete de Oliveira Barros, Fábio Pallaretti Calcini e Luciana de Souza Espindola Reis, que votaram em anular o lançamento, pela existência de vício.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 05/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, FABIO PALLARETTI CALCINI.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, DEBCAD nº 37.187.906-0, no montante de R\$ 547.371,43 (quinhentos e quarenta e sete mil, trezentos e setenta e um reais e quarenta e três centavos), consolidado em 15 de julho de 2009, tendo como sujeito passivo a Secretaria Municipal de Saúde do Município de Lagarto.

Conforme Relatório do Auto de Infração [fls. 30 a 33], o lançamento corresponde às contribuições devidas à Seguridade Social, não declaradas em GFIP, relacionadas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados constantes nas folhas de pagamento da Secretaria em questão.

O Município, cientificado da notificação em 20 de julho de 2009 [fl. 63], apresentou, em 01 de agosto de 2009 [fl. 67], impugnação ao presente lançamento, alegando, que [fls. 67 a 73]:

“No que tange ao AI nº 371879060, no valor de R\$ 547.371,43, objeto da presente defesa, alusivo ao pagamento de médicos, através de AIH, não informados em GFIP, conforme Relatório do Auto de Infração, página 2, demonstraremos na presente defesa que o mesmo merece reforma, tendo em vista que foi imputada à Secretaria Municipal de Saúde, CNPJ nº 05.000.601/0001-18, penalidade que não lhe cabe, posto que os pagamentos a que fazem alusão o referido Auto pertencem de direito e de fato à Associação de Caridade de Lagarto, pessoa jurídica inscrita no CNPJ nº 13.366.414/00001-80 e a Associação de Proteção à Maternidade e a Infância, CNPJ nº 16.457.053/0001-76”.

“Equivoca-se o Nobre Auditor ao considerar tais profissionais como empregados da Secretaria Municipal de Saúde de Lagarto, primeiramente porque, conforme se observa das declarações em anexo (Anexo II), tais profissionais nunca mantiveram vínculo com o Município para exercer atividades nas entidades supracitadas, com pagamentos vinculados a AIH, depois, pelo fato de que a relação empregatícia, nos termos moldurados, depende da presença concomitante dos requisitos da onerosidade, não-eventualidade, subordinação, pessoalidade, conforme art. 3º da CLT”. De forma sucinta, o sujeito passivo afirma que a penalidade imposta não lhe cabe, posto que o auto de infração deveria ter como partes a Associação de Caridade de Lagarto e a Associação de Proteção à Maternidade e a Infância, sob o argumento de que os profissionais considerados empregados da Secretaria de Saúde eram contratados pelas entidades acima citadas para exercerem a atividade fim, qual seja, o atendimento médico à população do Município de Lagarto.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, em 27 de janeiro de 2010, no acórdão nº 15-22.198 – 6ª Turma da DRJ/SDR, considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, mantendo o crédito tributário exigido [fls. 120 a 124, v. 2], sob os seguintes fundamentos:

“Estão claramente caracterizadas a prestação de serviço por pessoa física (pessoalidade) e a não-eventualidade do serviço, de modo que não há controvérsia quanto a estes dois requisitos. A remuneração é feita pela Secretaria, figurando os referidos médicos em folha de pagamento e na DIRF da Secretaria e o montante total mensal pago aos mesmos transita nas contas contábeis de resultado da Secretaria de Saúde (código de despesa 31901100 – vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil e 31900400 – contratação por tempo determinado), portanto, não há negar também a existência deste requisitos da relação empregatícia (onerosidade)”.

“Quanto à subordinação, o que se verifica é que a Secretaria contratou a Associação de Caridade de Lagarto para o

atendimento hospitalar e de urgência/emergência, contrato nº 411/2005 às fls. 77/89 e nº 01/2007 às fls. 75/108, e a Associação de Proteção à Maternidade e a Infância para o atendimento às gestantes e parturientes, contrato nº 001/2006 às fls. 90/98. Desta forma, a Secretaria delegou a estas entidades a gestão dos profissionais que contratou, resguardando porém a fiscalização sobre os serviços prestados, conforme consta dos referidos contratos. De modo que está perfeitamente configurada a subordinação, embora por interpostas pessoas: as entidades mencionadas”.

O sujeito passivo foi intimado, em 23 de fevereiro de 2010 [fl. 128, v. 2], da decisão da Delegacia da Receita Federal em Salvador para quitar o crédito ou apresentar recurso voluntário, no prazo de 30 dias [fl. 127, v. 2].

O Município interpôs recurso voluntário [fls. 129 a 137, v. 2], em 16 de março de 2010, que repisa os argumentos dispostos na peça de impugnação. Eis um trecho:

“Conforme dito, o pagamento direto aos profissionais ocorreu por erro administrativo do departamento financeiro da Secretaria Municipal de Saúde, que, ao invés de repassar os valores às entidades, como estipulado contratualmente, acabou por elaborar uma “folha de pagamento” e depositar tais valores diretamente aos profissionais, que, entretanto, como explicado, nunca tiveram vínculo com a Recorrente para exercer função alguma na Associação de Caridade de Lagarto (CNPJ nº 13.366.414/00001-80) e na Associação de Proteção à Maternidade e a Infância (CNPJ nº 16.457.053/0001-76).

Por fim, os autos foram encaminhados para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento [fl. 155, v. 2].

É o que tenho a relatar.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, CONHEÇO do Recurso e passo ao exame das questões de mérito.

I AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR – SEGURADO EMPREGADO

O i. Auditor Fiscal caracterizou os fatos geradores do presente lançamento, por meio dos seguintes argumentos - Relatório Fiscal [fl. 17]:

[...] Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

3.1. As remunerações pagas, devidas ou creditadas aos seus segurados empregados integrantes do salário contribuição, consoante o disposto no art. 28, inciso I da lei 8212/91.

3.1.1. Os segurados empregados, incluídos nesse levantamento, são, exclusivamente, os profissionais da Área médica denominados pela referida secretaria de "médicos AIH" (internação hospitalar) que constam nas folhas de pagamento, fornecida pela Secretaria Municipal de Saúde, mas que não foram informados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

3.1.2. Estes profissionais foram considerados empregados, por esta fiscalização, em virtude dos seguintes dados que comprovam as características de vínculo empregatício:

-Atuam na atividade fim da Secretaria de saúde, -Recebem suas remunerações de acordo com a quantidade de horas trabalhadas, conforme folha de pagamento fornecida pela Secretaria de Saúde, em anexo, - O montante total mensal pago aos mesmos transitam nas contas contábeis de resultado da Secretaria de saúde(código de despesa 31901100-vencimentos e vantagens fixas pessoal civil e 31900400-contratação por tempo determinado) conforme planilha "médicos AIH não informados em GFIP", em anexo, -A Secretaria de Saúde efetuou o desconto do imposto de renda, dos referidos médicos, informando-os na declaração de imposto de renda retido na fonte-DIRF da própria Secretaria .

3.1.3. Em anexo segue as planilhas: "médicos AIH não informados em GFIP", onde consta o total mensal pago a estes profissionais e as referidas contas contábeis, sendo que esta planilha foi baseada nas folhas de pagamentos, fornecidas pelo órgão, denominadas "pagamento dos prestadores de serviços de AIH deste município", por amostragem 3.1.4. Os valores destes fatos geradores estão totalizados nos papéis de trabalho AIHmédicos não GFIP até 01.07 e ZI-médicos não GFIP após 02.07 - vide relatório de lançamento — RL — em anexo.

Neste sentido, o lançamento fiscal deve ser elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário,a matéria sujeita ao tributo,bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano,o art.142, CTN, estabelece que:

“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.”

O artigo 15, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, é taxativo ao afirmar que os órgãos da administração pública são equiparados à empresa, não havendo qualquer restrição quanto à aplicação do texto legal:

Art.15. Considera-se:

I empresa– a firma individual ou sociedade que assume o risco da atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos ou entidades da administração pública direta, indireta e funcional(grifei);

O relatório fiscal da notificação traz que o Município não possui Regime Próprio de Previdência Social, de forma que os segurados que lhe prestam serviço devem obrigatoriamente contribuir para o Regime Geral de Previdência Social.

Os servidores, cujas remunerações constam desta notificação, são aqueles **não detentores de cargos efetivos**, são servidores contratados para prestação de serviço se aplica o Regime Geral de Previdência Social – RGPS, consoante o disposto no artigo 13 da Lei n.º 8.212/91:

Art.13 O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da união, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral da Previdência Social consubstanciado nesta Lei, dedes que amparados por regime próprio de previdência social

Após a promulgação da Emenda Constitucional n.º 20 de 16 de dezembro de 1998, somente os servidores titulares de cargo efetivo podem integrar os regimes próprios, conforme o *caput* do artigo 40 da Constituição Federal:

*Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada ao artigo pela **Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98**)*

Conforme consta do relatório fiscal, o levantamento também se refere às contribuições incidentes sobre a remuneração dos servidores da Câmara Municipal, conforme Relatório de Lançamentos tendo como base de cálculo da contribuição previdenciária a folha de pagamento da Secretaria de Saúde do Município de Lagarto/SE.

Todavia, a recorrente se insurge contra a caracterização dos segurados que teriam sido considerados pelo Fisco como empregados, sem restar evidenciados os pressupostos da relação de emprego.

Quanto a este aspecto, entendo que a recorrente possui razão.

Da leitura do Relatório Fiscal de fls. 17, não é possível vislumbrar quais segurados prestaram serviços de maneira a caracterizar a relação de emprego.

O fisco limita-se a dizer que os segurados atuaram na atividade fim da Secretaria de Saúde e receberam suas remunerações de acordo com a quantidade de horas trabalhadas, conforme folha de pagamento fornecida pela Secretaria de Saúde. No entanto,

deixou a autoridade fiscal de caracterizar o vínculo empregatício, não tendo relatado a presença dos pressupostos inerentes a uma relação de emprego.

Para a constituição de crédito tributário, determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 25/10/66, que deve ser verificada a ocorrência do fato gerador e determinada a matéria tributada. O fato gerador da obrigação principal é definido pelo artigo 114 da mesma lei como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

No caso sob exame, foram considerados fatos geradores os pagamentos às pessoas físicas por meio de suposta folha de pagamento, sendo entendidas como segurados empregados.

Ocorre que a descrição dos fatos mostra-se incipiente para o lançamento, pois restam ausentes as circunstâncias materiais que suportariam a certeza e liquidez do crédito constituído.

No caso da relação de emprego, deve restar comprovada pela fiscalização a subordinação jurídica, a não-eventualidade, a onerosidade e a pessoalidade. Tudo em consonância com as disposições regulamentares da Previdência Social:

Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99:

Art.9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

[...] Art. 219, §1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

Entretanto, o relatório fiscal não descreve a situação fática encontrada que lhe permitiu dizer que os segurados são empregados.

A simples descrição dos serviços como sendo tarefas típicas de servidores da Câmara não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5º da Constituição Federal/88.

A autarquia tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

...

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”

A legislação em apreço inculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo.”

Ainda continua nas páginas 193/194:

“A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)” “Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

O contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e mais especificamente, no caso das contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, pela Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração da relação de emprego porventura existente, fato este determinante para o lançamento de débito na presente NFLD.

Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito

Processo nº 10510.002780/2009-72
Acórdão n.º **2301-003.884**

S2-C3T1
Fl. 365

material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da suposta relação de emprego. O relatório fiscal limitou-se a dizer que os segurados prestavam serviço em funções típicas de servidores, mas não está evidenciada a relação empregatícia.

Por este motivo, entendo que o lançamento relativo à caracterização de segurados como empregados é inexistente, pois não subsumiu o fato jurídico à norma legal.

DISPOSITIVO

Por todo o exposto, voto por **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator