



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

Processo nº 10530.720958/2010-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.585 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SM ASSESSORIA EMPRESARIAL E GESTÃO HOSPITALAR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2005

NULIDADE. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL PARA CONFIGURAR VÍNCULO EMPREGATÍCIO. NORMAS PREVIDENCIÁRIOS. INCIDÊNCIA.

O agente fiscal é competente para verificar a relação fática jurídica no que a análise de vínculo de emprego para fins das normas previdenciárias, em especial no que diz respeito ao no inciso I, alínea "a", do art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, verificadas as circunstâncias definidas em lei como necessárias e suficientes a sua ocorrência, deve o fiscal proceder ao lançamento correspondente ao fato gerador identificado, cumprindo com o exigido em lei no que tange aos lançamentos efetuados.

FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

Constatando a Autoridade lançadora os requisitos determinados na alínea "a", do inciso I, do artigo 9º, do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social RPS, que elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e o tido "prestador de serviços", deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, consoante o artigo 229, do , § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS.

A autoridade fiscal tem o poder-dever de desconsiderar os contratos pactuados das pessoas jurídicas envolvidas com a contribuinte de fato, e que são realizados por pessoas físicas, médicos, identificadas como sócios e com exclusividade, utilizando o princípio da primazia da realidade, quando identificado os elementos caracterizadores do vínculo empregatício nas legislação previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Nos termos do art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS. §2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N.º 119.

Nos termos da Súmula CARF n.º 119, para as multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Marcelo Freitas de Souza Costa e João Bellini Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela SM ASSESSORIA EMPRESARIAL E GESTÃO HOSPITALAR LTDA., contra o Acórdão de Julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento Salvador- BA (6ª Turma da DRJ/SDR), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito fiscal.

Conforme relatório fiscal (fls. 19 e seguintes do e-processo,) o Auto de Infração, identificado pelo AI DEBCAD Nº 37.264.210-1, foi lavrado por descumprimento de obrigação acessória, DEBCAD nº 37.264.205-5, em 23/02/2010, recebido em 26/02/2010, em razão de haver infringido o dispositivo previsto no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, com redação da MP nº 449, de 03/12/2008.

O relatório do Acórdão recorrido, descreve o seguinte:

"O Relatório informa que a empresa deixou de declarar em GFIP as seguintes contribuições:

Contribuição referente a contribuintes individuais;

Contribuições referentes a segurados empregados.

Constatado o não cumprimento da referida obrigação acessória, lavrou-se o presente auto de infração.

Consoante o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, em decorrência da infração ao dispositivo legal acima descrito, foi aplicada multa no valor de R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais), conforme o art. 32A, inciso I e §3º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Este artigo foi acrescentado pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, transformada na Lei nº 11.941, de 27/05/2009 aplicado na ação fiscal em atendimento ao que determina o art. 106, inciso II, alínea c, do Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista ser benéfica ao autuado.

Os valores que serviram de base para a fixação da multa encontram-se discriminados na Tabela Cálculo Final da Multa AI 78, após comparativo de multa mais benéfica".

Após seus argumentos, em sede de impugnação, não terem sido acolhidos, a recorrente apresenta Recurso Voluntário nas fls. 3.351, e seguintes do e-processo, aduzindo resumidamente o seguinte:

- Preliminarmente, a incompetência do agente fiscal para declarar a existência da relação de trabalho, que seria exclusiva da "justiça do trabalho".

No mérito alega:

- a improcedência do auto de infração, em razão da não ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias sociais, uma vez que não haveria elementos caracterizadores para a caracterização de vínculo empregatícios, trazendo uma série de argumentos contrários à decisão de primeira instância quanto a aplicação da legislação previdenciária, e conseqüentemente não haveria tributo a ser recolhido.

- erro na base de cálculo.

- aplicação da multa mais benéfica.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha - Relator

O recurso voluntário apresentado está revestido do quesito formal da tempestividade e é de competência desse colegiado. Portanto, dele o conheço.

DA PRELIMINAR DA COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL

A recorrente alega incompetência do agente fiscal em caracterizar vínculos empregatícios, referente a prestadores de serviços que mantiveram relações jurídicas com a contribuinte.

Nesse tópico, a preliminar arguida de nulidade guarda relação em dispositivo específicos no PAF. No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993.)". Grifei.

Nesse quesito, a recorrente alega que o fiscal não seria competente para declarar a relação de vínculo empregatício em relação à seara trabalhista entre a recorrente e seus prestadores de serviços.

Na realidade, o agente fiscal não declarou irregular o vínculo empregatício em relação ao direito trabalhista, mas sim perante a norma previdenciária entre as partes envolvidas, tendo em vista que descaracterizou uma operação jurídica que configura em si a possibilidade de incidência da norma tributária.

Nesse sentido, o § 2º, do art. 229 do Decreto nº 3.048/1999, dispõe o seguinte:

"§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá

desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado".

Com isso, o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social-RGPS qualificado com "segurado empregado" não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991, assim descritas:

"Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

Portanto, sem razão a recorrente, uma vez que a fiscalização detém competência para analisar a situação fática jurídica de cada caso, baseada em provas e indícios, e determinar, conforme as normas vigentes, a relação de vínculo empregatício para fins de incidência tributária, e tão somente para esse fim, não havendo correlação com a esfera judicial, salvo se essa segunda determinar situação diversa do entendimento fiscal.

DO MÉRITO

DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

A presente autuação refere-se à fiscalização seletiva com o objetivo de analisar contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais (prestadores de serviços diversos), no período de 01/2005 a 12/2005.

Com isso a autuação, que foi julgada parcialmente procedente, gira em torno de possível ocorrência de vínculo empregatício entre a recorrente e os prestadores de serviços, pessoas físicas revestidas por pessoas jurídicas, e estariam caracterizados com os elementos de vínculos impostos pela CLT: pessoalidade, onerosidade, subordinação e não eventualidade.

Com visto acima o art. 12, inciso I, item "a", da Lei nº 8.212, de 1991 incide os seguintes requisitos para caracterizar para fins da legislação previdenciária, sendo **aquele que presta serviço** de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter **não eventual**, **sob sua subordinação** e **mediante remuneração**, inclusive como diretor empregado.

Imperioso, portanto, o princípio da primazia da realidade.

A fiscalização desconsiderou os contratos de prestação de serviços firmados, asseverando que os serviços foram prestados pelas pessoas físicas com os requisitos característicos da relação e emprego.

Primeiro, cumpre esclarecer que, em seu recurso a recorrente aborda o tema partindo da premissa de que nem toda "atividade meio" teria a característica da "atividade fim".

Para que seja analisado de forma adequada sua alegação, é importante reportar ao núcleo principal da atividade da empresa. Conforme se constata do contrato social da

contribuinte (página. 3.424), na cláusula 2ª: "a sociedade tem por objeto social a prestação de serviços de assessoria empresarial, gestão hospitalar, serviços médicos, bem como a promoção, administração, e desenvolvimento de entidades na área da saúde".

Em seu recurso, a recorrente alega:

*"57. Logo, alguns serviços, justamente por serem especializados, a exemplo dos **serviços médicos, de enfermagem, de laboratório, radiologia e planejamento, foram contratados de empresas especializadas em cada ramo de atividade em razão do (art. 982)".***

Com isso, constata-se que a própria recorrente alega que os serviços contratados foram para justamente atuar conforme o próprio contrato social da empresa., ou seja: para a atividade fim da sociedade empresarial.

Nesse sentido, analisando os contratos trazidos pela fiscalização pode-se concluir, sem dúvida alguma, que todos eles atendiam às "atividades fim" da empresa recorrente. Nota-se que, não foram juntados, pela fiscalização na autuação, contratos de atividade meio com a descrição acima, a exemplo de um serviço de copeiro, atendente, segurança (guarda), ou outra atividade que pudesse ser considerada "atividade meio" em relação ao objeto social da empresa autuada. Todos contratos celebrados e utilizados pelo fisco foram específicos na área da saúde para serviços médicos.

Portanto, diferente do que argumenta o sujeito passivo, os contratos analisados possuem correlação direta com a situação de atividade fim da empresa recorrente.

DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A par dos conceitos trazidos pela fiscalização ou pela recorrente, o que realmente importa é ter a caracterização dos elementos de sujeição e dependência pelos prestadores de serviço. Nesse contexto, quanto à subordinação, entendo não ter relevância predominante de qual é o melhor conceito jurídico adotado para definir o que vem a ser subordinação, tanto por quem acusa (fiscalização) quanto por quem se defende (contribuinte).

O que, ao meu ver, é mais importante e necessário são as provas que possam formar a convicção do julgador ao presente caso e que vão caracterizar, aí sim, a subordinação pelas partes envolvidos no contrato pactuado e trazido aos autos.

Nesse sentido, a fiscalização diz que:

"Constata-se nas ação fiscal que “não há médicos com carteira assinada trabalhando para a CONTRATANTE, ora são cooperativados ou contratados através de pessoas jurídicas”.

(...)

Tanto assim, repise-se, que as CONTRATANTE não possuía qualquer médico que fossem seu empregado. Era necessário, então, que todos estes prestadores seguissem um mesmo modo de realização do objeto do contrato, modo este dirigido, coordenado, pela CONTRATANTE. E ainda com exclusividade, conforme planilhas anexas com as relação de notas fiscais emitidas pelos CONTRATADOS, com numeração seqüenciada para o CONTRATANTE".

Já a recorrente alega que:

"76. Dessa forma, resta comprovado também que a simples padronização dos contratos de prestação de serviços não são suficientes para caracterizar o vínculo empregatício, e, portanto, não prospera a fundamentação de que "os contratos celebrados pela impugnante com as prestadoras são contratos padrões" para a caracterização de tal vínculo".

Nesse ponto, no quesito subordinação, compreendo que a recorrente não obrou afastar a acusação do fisco em seu recurso.

De fato, somente a padronização do contrato não tem o condão de por si só configurar o vínculo empregatício, mas é um forte indício de que os profissionais que entravam no "setor médico", na qual prestavam serviços na atividade fim da empresa, eram consequente contratados por meio de pessoas jurídicas, e que deveriam reportar obediência à recorrente. Os contratos previam que os contratados deveriam informar lista com currículos para

Isso porque, poderia sim a recorrente ter algum tipo de contrato terceirizado, mas o que chamou atenção do fisco foi que nenhum especialista na área médica era contratado por meio da CLT, podendo disfarçar a possível ocorrência do fato gerador do tributo.

No que diz respeito à **personalidade**, o fisco constatou que todos, ou grande parte dos contratados, seriam executados pelos próprios sócios das pessoas jurídicas. Os que não foram considerados assim, tiveram afastadas da autuação a caracterização de vínculo empregatício.

Nesse sentido, verifico que a recorrente não apontou outros elementos ou obrou afastar a acusação de que um profissional sozinho prestava serviço por meio da pessoa jurídica, e somente ele. Por exemplo, poderia a recorrente trazer ao feito notas fiscais de alguns prestadores de serviços para outras empresas que não a recorrente. Seria ao menos uma prova que pudesse afastar o quesito "**exclusividade**".

Já quanto à **onerosidade**, ficou constatado que os serviços prestados diretamente pelas pessoas físicas eram remunerados de maneira mensal.

Isso pode ser verificado nos contratos juntados pelo fisco, pois na sua grande maioria o período de pagamento era acertado em média por 12 (doze) meses, podendo ser renovado a critério das partes, mas que exigia que toda e troca de profissional fosse comunicado à contratante e que fosse submetido currículo de novo profissional á contratante.

Fato esse que, além de configurar uma possível subordinação, exigia de forma indireta que as pessoas físicas que estivessem no contrato da pessoa jurídica fossem as únicas a prestarem os serviços, e que numa eventual substituição dessas pessoas a recorrente deveria ter ciência, não havendo liberdade dos contratados de direcionar ao serviço o profissional que fosse de sua preferência. Alias, não ficou sequer provado que haveriam outros profissionais direcionados aos serviços contratados pelas empresas jurídicas, constatando-se que a onerosidade do labor realizado era direcionado à pessoa física de forma indireta. Não há também informações de distribuição de lucros dessas empresas para seus sócios, o que é mais uma prova do elemento onerosidade.

A **não eventualidade** também foi objeto de debate nos autos.

Nesse sentido o REFISC alega que: "*decerto esse trabalho, com a responsabilidade de comparecimento especificamente em determinado dia da semana para um plantão de longas 24 horas, não pode ser considerado eventual. Trata-se de prestação habitual de serviço, que, de tão óbvia, dispensa maiores ilações*".

A não eventualidade pode ser observada através dos lançamentos contábeis e do contrato para prestação de serviços, pois nesses casos pode ser observado o repasse financeiro as empresa contratadas de valores fixos (independente do número de dias trabalhados ou tarefas realizadas) e permanentes ao longo do tempo, com os pagamentos mensais.

Isso, também, diz respeito aos contratos feitos junto às as empresas de medicina do trabalho, segurança do trabalho, assessorias e consultorias, que prestam serviços ao estabelecimento como empregados.

A recorrente somente alegou ocorrer visitas eventuais desses profissionais, o que não foi constatado pela fiscalização que apontou a permanência ou "circulação" desses profissionais de forma constante nas dependências da contribuinte. Caberia então à recorrente fazer prova de que esse profissional seria contratado de forma eventual, por meio de algum tipo de contrato diferente do que foi juntado aos autos, a exemplo do Técnico em segurança do trabalho, que visa diminuir os riscos de acidente de trabalho, e que ao que se constou dos autos a contribuinte mantém esse profissional em seus quadros de trabalhadores para que seja atingindo o fim específico de sua atuação.

Nesse sentido, a recorrente não obrou dizer para qual fim foi contratado esse profissional, somente alegou que "é absurdo enquadrar este como sendo seu empregado", para fins previdenciário. Ora, se a fiscalização lançou como sendo passível de tributação, o ônus de prova passou a ser do contribuinte, que deveria explicar o porque esse agente foi contratado, para que fim estava laborando na empresa contratante, e como ele atuava perante a sociedade autuada. Fato esse que não foi devidamente detalhado pela contribuinte, e tampouco, provado.

Já em relação às ações judiciais, onde se constatou de fato o vínculo empregatício, a recorrente para rebater a essa prova traz aos autos outra ação com numeração e partes diferentes das apontadas pela fiscalização, ajuizada, inclusive, por pessoa terceira pessoa contra terceirizada (constando no pólo passivo outra empresa e a própria autuada), em relação a mais uma empresa que intermediou a contratação da reclamante para laborar atividades nas dependências da recorrente, e que no meu entender não são suficientes não afasta as informações da fiscalização. Alias essa alegação também não foi afastada pela decisão *a quo*.

Ficou claro que nas ações mencionadas pela fiscalização que houve sim vínculo empregatício, e que esses constavam da relação das pessoas da autuação lançada. Não há decisão somente de primeira instância. Alias, a recorrente não obrou trazer cópia de alguma decisão contrária relativo aos processos mencionados pela fiscalização, mas sim de processo de outra situação ocasionada por vínculo empregatício de também empresa contratada pela recorrente para prestar serviços médicos. Só que esses não foram objetos da autuação. Portanto, mais uma vez não obrou comprovar por meio de provas idôneas que a fiscalização teria se equivocado na sua interpretação.

Assim, o princípio da primazia da realidade se sobrepôs aos contratos pactuados, devendo ser mantida a autuação.

DO DEVER DE CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

No presente caso, a recorrente deixou de observar o dispositivo principal de que trata o art. 32-A, IV, e § 2º, da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

"Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários". (redação da época dos fatos geradores).

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

Assim, deve ser mantido o referido auto de infração.

DO CÁLCULO DA MULTA

A nova Súmula CARF determina nº 119, assim dispõe:

"No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".

Com isso, o novo mandamento põe fim à discussão da multa e retroatividade benigna, sendo, portanto, aplicada ao presente caso.

CONCLUSÃO

Nessas circunstâncias, voto por conhecer do recurso para não acolher as preliminares e no mérito NEGAR PROVIMENTO, mantendo-se a exigência fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator.