



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.721526/2011-81
ACÓRDÃO	2101-003.027 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PREFEITURA MUNICIPAL DE ESPERANÇA DO SUL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES 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 na legislação previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO IMPROCEDÊNCIA.

todos os pagamentos efetuados ao empregado em decorrência do contrato de trabalho compõem a base de cálculo da incidência previdenciária, com exceção das verbas descritas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, deve ser mantida a autuação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cléber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo MUNICÍPIO DE SPERANÇA DO SUL, em razão de crédito lançado a seu desfavor e de ter sido julgado improcedente a impugnação apresentada.

O relatório fiscal encontra-se na e-fl. 302 e seguintes.

O Acórdão recorrido das e-fls. 495, e seguintes, assim dispõe:

- DEBCAD 37.326.612-0 – no valor de R\$ 3.728,76, no período de 03/07 a 12/08, inclusive 13º, consolidado em 23/8/11, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição dos segurados, não declarada em GFIP.
- DEBCAD 37.326.613-8 – no valor de R\$ 61.457,61, no período de 03/07 a 12/08, inclusive 13º, consolidado em 23/8/11, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT,

incidente sobre valores pagos a segurados, não declarada em GFIP, e diferença de GILRAT.

- DEBCAD 37.326.614-6 – no valor de R\$ 367.564,68, no período de 01/07 a 12/08, inclusive 13º, consolidado em 23/8/11, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados da APAE, não declarados em GFIP.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 302/310), foram lançadas:

- Contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados não integralmente informadas em GFIP – diferença entre valores apurados na folha de pagamento e não declarados em GFIP (código de levantamento FP). Entre as rubricas estão diferença de salário, difícil acesso, média e vantagem 13º.
- Diferença de contribuição para a GILRAT (código de levantamento RA).
- Contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados contratados por intermédio de convênio com a APAE (código de levantamento CA).

Consta ainda do Relatório Fiscal que:

Foram constatados pagamentos à APAE, incluindo décimo terceiro e pagamento de folha de segurados registrados na APAE. Tais pagamentos eram provenientes de convênio para o desenvolvimento das atividades dos programas de Saúde da Família – PSF de 01/07 a 12/08.

As folhas de pagamento foram levantadas na “empregadora” (APAE) porque as cópias, inclusas nos empenhos, já constavam com valores adicionados a título de salário líquido, INSS, FGTS, IRRF e parcela destinada à APAE.

Em fiscalização na conveniada (APAE) apurou-se que a convenente (Município de Esperança do Sul) tem autoridade direta com os segurados integrantes dos convênios. Determina admissões, rescisões, férias e eventuais horas extras. À conveniada apenas cabe oportunizar utilização de conta bancária específica e assinatura de alguns documentos próprios de admissões e demissões.

O convênio firmado entre a APAE e o Município (fls. 56/58) determina os compromissos da entidade como contratar e dispensar os profissionais habilitados em processo seletivo prévio, sob orientação e assessoria técnica do Município, por meio da secretaria municipal de saúde. E a presidente da APAE afirma que não fazia seleção e nem sabia quem estava sendo contratado.

Também consta no convênio que a contribuição previdenciária patronal deveria ser paga pela APAE e que o Município repassaria os valores correspondentes. Contudo, a APAE não efetuou tais pagamentos, por ser entidade filantrópica (isenta).

Diante da documentação apresentada, verificou-se que a autuada alocou o registro dos segurados empregados em atividades do programa de saúde dela numa entidade isenta de contribuições para a seguridade social.

No contesto fático, verificou-se que o poder de gestão nos programas de saúde era da autuada e que é ela era verdadeira empregadora. A conveniada (APAE) limitava-se a uma atuação burocrática e cobrava taxa de administração. No contexto jurídico apurou-se que a autuada estava usufruindo uma isenção sem qualquer amparo legal.

O objeto social da conveniada é o amparo a pessoas com deficiência física. Além disso, violou-se o disposto na Lei 8.212/91, art. 55, III, revogado pela Lei 12.101/09, art. 29, II, que dispõem que a entidade isenta deve aplicar seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais.

Em síntese, os segurados atuantes no PSF, alocados na APAE, na realidade prestavam serviços de natureza urbana à autuada, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, portanto, são segurados empregados dela e esta, na qualidade de pessoa jurídica de direito público, não tem permissivo legal para usufruir da isenção da contribuição da empresa à seguridade social.

A APAE é entidade isenta e recolhe apenas a contribuição dos segurados. A isenção da conveniada não é extensiva ao município, cabendo a este o recolhimento da contribuição patronal”.

Em seu Recurso Voluntário de e-fls. 519 e seguintes, a Recorrente alega, em apertada síntese, o seguinte:

- i) entende que a presente autuação decorre de ato abusivo em detrimento da União contra ente público da Federação municipal;
- ii) Alega que as verbas pagas não são verbas remuneratórias, mas sim indenizatórias, como forma de repor os gastos efetuados pelos servidores no exercício de suas funções públicas. São resarcimento de despesas efetuadas com transporte, estadia, alimentação e outras dessa natureza;
- iii) Explica que firmou convênio com a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE, para o desenvolvimento de programas sociais na área de saúde. Discorre sobre a natureza jurídica do convênio;
- iv) Disserta sobre o Regime Constitucional dos Serviços de Saúde.
- v) Afirma que não há que se falar em ilegalidade na prestação compartilhada de serviços de saúde à comunidade local;
- vi) Diz que é uma aberração o fato de estar caracterizado um contrato de trabalho entre o Município e os prestadores de serviços contratados regularmente pela APAE. Acrescenta que inexiste relação de emprego entre

o Poder Público e pessoas físicas, exceto pela via do preenchimento de cargos através de concurso público.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

VOTO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo e de competência desta Turma. Assim, passo a analisá-lo.

DO MÉRITO – DO LANÇAMENTO FISCAL

A autuação refere-se às contribuições previdenciárias patronais, devidas nos termos do artigo 22, incisos I e II, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, contribuições sociais devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa autuada, (contribuição prevista no artigo 20 e obrigação de arrecadar e recolher constante do art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991), contribuições para outras Entidades e Fundos – Terceiros e multas por descumprimento de obrigações acessórias à Previdência Social (financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho- SAT financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas aos terceiros (salário educação, INCRA, SEBRAE), período 01/01/2007 a 31/12/2008.

Quanto ao conteúdo do lançamento, a apuração fiscal decorre de fiscalização na execução de convênio firmado entre o Município Recorrente e a APAE - Associações de Pais e Amigos dos Expcionais, para atuação da Conveniada junto ao setor público para atuar em atividades dos programas de Saúde da Família – PSF de 01/07 a 12/08, conforme termos do convênio juntado nas e-fls. 56 e seguintes, onde foi caracterizado a natureza de vínculo empregatício das atividades desenvolvidas no Município Conveniente.

O respectivo termo firmado, a Conveniada APAE tinha como principais objetivos o seguinte:

CLÁUSULA QUARTA - DOS COMPROMISSOS DA ENTIDADE:

A Entidade compromete-se a cooperar no seguinte:

- a) contratar e dispensar os profissionais habilitados em processo seletivo prévio, pelo regime de consolidação das Leis do Trabalho(CLT);
- b) colaborar integralmente com os objetivos do Plano Municipal de Saúde, no âmbito do PSF;
- c) colocar a disposição dos Programas: médicos; enfermeiras; odontólogos; auxiliares de enfermagem; atendentes de consultório dentário; Agentes de saúde; fisioterapeutas, nutricionistas, sob a orientação e assessoria técnica do Município, através de sua Secretaria Municipal de Saúde;
- d) permitir ao Município a realização de inspeção técnico-administrativas e contábeis;
- e) manter arquivo atualizado com todos os registros das despesas que correrem por conta deste Convênio;
- f) manter em conta bancária vinculada, os recursos financeiros repassados pelo Município;
- g) prestar contas ao Município da importância recebida na forma da legislação vigente.

Após análise da execução do programa, a fiscalização entendeu que houve caracterização de vínculo de emprego direto com o Município, já que a Conveniente repassava mensalmente à conveniada valores para contratação direta de médicos, enfermeiros, auxiliar de enfermagem, Agente Comunitário de Saúde, cirurgião dentista, atendente de consultório dentário e Fisioterapeuta, conforme clausula terceira do convênio e demais termos aditivos (e-fls. 56 e seguintes), onde consta a primeira data de assinatura em 05 de junho de 2007 até janeiro de 2009.

Como se observa, a entidade conveniada também não atua com a respectiva atividade do sujeito passivo, ora recorrente, que nesse caso, seria para atingir objetivos de prestação de serviço na área de saúde. Com isso, afastando a possibilidade de relação jurídica real para atuar em objetivos da CONVENIENTE.

Apurou-se também que a conveniente (Município de Esperança do Sul) exerce autoridade direta sobre os segurados integrantes dos convênios, sendo responsável por determinar admissões, rescisões, férias e eventuais horas extras. À conveniada cabe apenas disponibilizar uma conta bancária específica e assinar alguns documentos relacionados às admissões e demissões, incluindo a análise e os procedimentos a serem observados pela Secretaria Municipal de Saúde.

Ainda, a presidente da APAE afirma que não fazia seleção e nem sabia quem estava sendo contratado, o que agrava a acusação fiscal.

Outro fator interpretativo, que apesar de não ser objeto da presente autuação, enfrenta possível manobra para não recolhimento de contribuição previdenciária patronal, uma vez que ficou comprovado que a contribuição previdenciária patronal deveria ser paga pela APAE e que o Município repassaria os valores correspondentes. Contudo, a APAE não efetuou tais pagamentos por ser entidade filantrópica (isenta).

Nesse sentido, cabe destacar a atuação das atividades da APAE, que num primeiro momento não teria esse tipo de atuação estatutária. Apesar de existir uma atuação de cooperação e inserção junto ao Estado, o art. 4º do Seu Estatuto não indica essa finalidade, onde a APAE -

Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais tem como foco atuar nos interesses das pessoas com deficiência (e-fls. 81 e seguintes).

Quanto a esse item, o Recorrente não produziu nenhuma argumentação em contrário. Apesar de ser legítima a realização de convênios com entidades do terceiro setor esses devem ser as regras e exigências da legislação da administração pública, fiscal e previdenciária.

Em sua defesa o sujeito passivo alegou também que as verbas pagas não são verbas remuneratórias, mas sim indenizatórias, como forma de repor os gastos efetuados pelos servidores no exercício de suas funções públicas. Porém, não houve apresentação de documentos capazes de comprovar o alegado.

Como se verifica dos autos, não houve contratação do setor público com empresa ou instituição privada, mas um termo de Convênio firmado com entidade filantrópica que visava, aí sim, contratar profissionais para atuar diretamente no setor público, atendo o serviço público de saúde.

Após análise da execução do programa, a fiscalização entendeu que houve caracterização de vínculo direto com o Município, já que Conveniente repassava mensalmente à conveniada valores para contratação direta de médicos, enfermeiros, auxiliar de enfermagem, Agente Comunitário de Saúde, cirurgião dentista, atendente de consultório dentário e Fisioterapeuta, conforme cláusula terceira do convênio e demais termos aditivos (e-fls. 56 e seguintes), onde consta a primeira data de assinatura em 05 de junho de 2007 até janeiro de 2009.

Apurou-se também que a conveniente (Município de Esperança do Sul) tem autoridade direta com os segurados integrantes dos convênios. Determina admissões, rescisões, férias e eventuais horas extras. À conveniada apenas cabe oportunizar utilização de conta bancária específica e assinatura de alguns documentos próprios de admissões e demissões, incluindo a análise e procedimento a ser observado pela secretaria municipal de saúde.

Ainda, a presidente da APAE afirma que não fazia seleção e nem sabia quem estava sendo contratado, o que agrava a acusação fiscal.

Outro fator interpretativo, que apesar de não ser objeto da presente autuação, enfrenta possível “manobra” para não recolhimento de contribuição previdenciária patronal, uma vez que ficou comprovado que a contribuição previdenciária patronal deveria ser paga pela APAE e que o Município repassaria os valores correspondentes. Contudo, a APAE não efetuou tais pagamentos por ser entidade filantrópica (isenta). Logo, nem a Conveniente e nem a conveniada recolheram o tributo devido nessa operação, afastando-se de uma relação jurídica comum de terceirização da atividade-fim.

Ao presente caso, não houve observância às normas aplicadas para administração pública, e, tampouco, se observou a forma de contratação em regimes celetistas, estatutária ou por pessoa jurídica para prestação dos serviços, objeto do termo firmado.

Nesse sentido, o art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, indica, para fins previdenciários, o conceito salário-de-contribuição em confronto com a natureza dos pagamentos feitos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Nesse sentido, a autoridade fiscal com base no **princípio da primazia da realidade** pode e deve analisar os termos que caracterizam o vínculo previdenciário, verificando os fatos ocorridos para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, a teor do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, *in verbis*:

Art. 229. (...)

(...)

§ 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(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99) grifei.

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, ainda que os elementos e conceitos de vínculo de emprego estejam inseridos pela norma trabalhista, a autônima da norma fiscal prevalece no presente caso.

Assim, uma vez que a Fazenda Nacional detém competência para analisar a situação fático-jurídica de cada caso, verifica-se a legitimidade e legalidade do procedimento fiscal, baseado em provas e indícios, para determinar, conforme as normas vigentes, a existência de vínculo empregatício para fins de incidência tributária. Tal determinação se limita a esse propósito, não tendo correlação direta com a esfera judicial, salvo se esta estabelecer entendimento diverso do fiscal.

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.

Os mesmos elementos são citados na legislação previdenciária para sua caracterização. Confira-se o quanto disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, introduzido pelo Decreto nº 3.048/99. sobre o assunto:

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.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei".

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor".

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transscrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Portanto, verifica-se que é devida a exigência fiscal.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo as disposições do crédito fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

WESLEY ROCHA

Relator