



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.724363/2016-83
ACÓRDÃO	2004-000.298 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE ALVORADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REQUERIDA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. APLICAÇÃO AUTOMÁTICA DA SUSPENSÃO E COMPETÊNCIA PARA CADASTRAMENTO PELA UNIDADE DE ORIGEM.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da própria interposição do recurso voluntário por força do inciso III do art. 151 do CTN e o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação devem ser dirigidas a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar, assim como também não competia ao colegiado de primeira instância.

ALEGAÇÃO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA. SÚMULA CARF Nº 11. VINCULANTE POR ATO DO MINISTÉRIO. PORTARIA MF Nº 277/2018.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. SEGURADO EMPREGADO E SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRIMAZIA DA REALIDADE. ÓRGÃO PÚBLICO. EQUIPARAÇÃO ÀS EMPRESAS EM GERAL.

Os órgãos e entidades da Administração Pública direta são equiparados às demais empresas em geral, para efeito do custeio da Seguridade Social. No tocante à relação previdenciário-tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando o autuado – *que foi comprovadamente efetivo beneficiário do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta com viés de simulação* –, obrigado ao recolhimento das contribuições devidas.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de disparidade entre a forma de pactuação e a realidade, imperioso o reconhecimento do colaborador como segurado obrigatório da Previdência Social vinculado com o efetivo contratante, seja na modalidade segurado empregado ou na modalidade de contribuinte individual, conforme contexto fático observado e subsunção ao enquadramento legal adequado.

Enquadra-se como segurado empregado para fins previdenciário-tributário o trabalhador que prestando serviço diretamente para o efetivo contratante ainda desponte em relação jurídica vinculada com elementos de pessoalidade, habitualidade, onerosidade, alteridade, subordinação com vulnerabilidade e vício de consentimento em relação ao efetivo contratante – *ex vi* da alínea “a” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212 combinado com o art. 22, I e II, da Lei nº 8.212, e arts. 116, I, 118, I e II, 142 e 149, VII, do CTN.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

A Súmula CARF nº 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4.

É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/1995, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Inexiste nulidade quando a taxa SELIC é aplicada a título de juros de mora, também tendo função de índice de correção monetária.

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa SELIC devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades; em rejeitar a preliminar, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 284/294), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) de primeira instância (e-fls. 254/266), consubstanciada no Acórdão nº 101-016.432 – 12ª TURMA/DRJ01, de 28/07/2022, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Presentes os requisitos legais do Auto de Infração e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

CONVÊNIOS. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando o autuado, na condição de efetivo beneficiário do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigado ao recolhimento das contribuições devidas.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE CONFISCO. CORREÇÃO MONETÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

Não se aplica à multa de ofício, quanto à sua utilização, a vedação contida inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, que ao tratar das limitações do poder de tributar, proibiu o legislador de utilizar tributo com efeito de confisco.

A matéria passível de apreciação, na instância contenciosa administrativa, se delimita, em primeiro momento, pela peça fiscal em que se consubstancia o lançamento de ofício. Não ocorreu correção monetária do débito constituído.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 28/40) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 31/05/2016 (e-fls. 41/42), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de créditos lançados de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 28-40 e anexos, por intermédio da lavratura do(s) Auto(s) de Infração abaixo relacionado(s) (fls. 2-11):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIB RISCO AMBIENT/APOSENT ESPEC - LANÇ OF	Col. Receita Desc 2158	Valor 57.781,00
JUROS DE MORA (Calculados até 05/2016)		Valor 23.216,33
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 43.335,71
CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O	Col. Receita Desc 2141	Valor 468.186,14
JUROS DE MORA (Calculados até 05/2016)		Valor 187.842,80
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 351.139,52
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 1.131.501,50
Valor por Extensão UM MILHÃO, CENTO E TRINTA E UM MIL, QUINHENTOS E UM REAIS E CINQUENTA CENTAVOS		

Conforme o Relatório Fiscal, o(s) Auto(s) de Infração foram lavrados em decorrência das seguintes constatações e procedimentos adotados no decorrer da ação fiscal:

INTRODUÇÃO

2 - O Relatório Fiscal visa prestar os esclarecimentos necessários acerca do Auto de Infração acima identificado. São lançadas as contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, referentes a:

- contribuição da empresa, na alíquota de 20%, conforme Lei 8.212/91, artigo 22, inciso I, incidente sobre os valores pagos aos segurados empregados da mesma;

- contribuição da empresa, na alíquota de 2,6072%, conforme Lei 8.212/91, artigo 22, inciso II, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre os valores pagos aos segurados empregados da mesma.

- contribuição da empresa, na alíquota de 20%, de que trata a Lei 8.212/91, artigo 22, inciso III, incidente sobre a remuneração paga a Contribuintes Individuais.

FATOS GERADORES

3 - Constituiu o fato gerador destas contribuições a remuneração dos segurados empregados que tinham vínculo empregatício com a APAE/Alvorada, constavam em FOLHAS de PAGAMENTO, RAIS e DIRF (ausentes na GFIP), mas prestavam serviços diretamente para o Município de Alvorada através de Convênios, em dados casos, inclusive, com individualização de conduta subordinada (qualificados como segurados empregados na realidade prática). As bases de cálculo destas contribuições estão discriminadas no relatório de lançamentos e em planilha demonstrativas por mês e por segurado – Planilha I – Segurados Empregados Categoria 01; e Planilha II – Segurados Contribuintes Individuais Categorias 11 e 13, em anexo.

4 - O Município contratou através da entidade APAE/Alvorada nos anos 2008 a 2012, profissionais para atuarem nos Programas de Saúde do Município – PSF e Programa de Agentes Comunitários de Saúde – PACS, conforme folha de pagamento elaborada pela APAE/Alvorada, contratada especificamente para esta finalidade. Em auditoria fiscal se constatou que, na realidade prática observável, o vínculo se estabelecida diretamente com o Município, o qual, inclusive, selecionava e demitia os trabalhadores. Amostragens foram efetivadas.

5 - Estes profissionais foram contratados para trabalhar no PSF e no PACS. O Programa de Saúde da Família (PSF) e o Programa Agentes Comunitários de Saúde (PACS) são programas federais de atenção básica à saúde no Brasil. De acordo com a Portaria do Ministério da Saúde n. 648, de 28 de março de 2006, *“a atenção básica caracteriza-se por um conjunto de ações de saúde, no âmbito individual e coletivo, que abrangem a promoção e a proteção da saúde, a prevenção de agravos, o diagnóstico, o tratamento, a reabilitação e a manutenção da saúde”*.

6 - Conforme item 2.1, inciso VI, da Política Nacional de Ação Básica, aprovada pela referida Portaria, compete às Secretarias Municipais de Saúde e ao Distrito Federal *“selecionar, contratar e remunerar os profissionais que compõem as equipes multiprofissionais de Atenção Básica, inclusive os da Saúde da Família, em conformidade com a legislação vigente”*. Também a Portaria n. 1886/97 do Ministério da Saúde determinava, através do Anexo 2, item 4.4, como responsabilidades do Município *“selecionar, contratar e remunerar os profissionais que integram as equipes de saúde da família”*. Não obstante esta orientação, o Município autuado, procurou dissimular a contratação dos profissionais de saúde pela interposição de outra pessoa jurídica nesta relação.

7 - O Município firmou Convênio com a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais APAE/Alvorada, CNPJ 91.../0001-00. A APAE/Alvorada não é mais entidade de assistência social em gozo de isenção da cota patronal pois o Título de Utilidade Pública Federal foi cassada em 2008, pela ausência de Prestação de Contas Anual Obrigatória (Processo nº 08071.001235/2008-52 da Secretaria Nacional de Justiça – Departamento de Justiça, Classificação, Títulos e Qualificação -N DEJUS - Coordenação de Entidades Sociais – COESO) e não possui entre suas atividades a promoção do atendimento à saúde básica da população, inclusive porque a atividade é voltada para assistência – Escola de Educação Especial para atendimento às crianças com necessidades especiais.

Feita pesquisa no sistema CNIS dos trabalhadores que prestaram serviço à APAE/Alvorada no ano de 2012, relacionando-os com vínculos anteriores e posteriores. Muitos trabalhadores tiveram vínculos com as duas empresas APAE/Alvorada e o Município/Alvorada. (ver quadro às fls. 33-34)

DAS INFORMAÇÕES COLETADAS ATRAVÉS SITE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO TCE

Na consulta realizada no site do Tribunal de Contas do Estado do RS – TCE/RS - Controle Social - Consulta despesas ano 2012, Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Alvorada - APAE/Alvorada – CNPJ 91.../0001-00 consta como Credora do Município de Alvorada - PM de Alvorada - CNPJ 88.../0001-57. (ver quadro às fls. 34-35)

Solicitado em TIPF para a PREFEITURA DE ALVORADA, cópia dos Convênio e dos empenhos, em anexo.

DAS INFORMAÇÕES COLETADAS ATRAVÉS SITE DO TRIBUNAL REGIONAL DO
TRABALHO – 4ª Região RECLAMATÓRIAS TRABALHISTAS

As reclamações trabalhistas dos funcionários da APAE/Alvorada, a grande maioria são funcionários ligados aos programas PSF (Programa da Saúde da Família) e PACS (Agentes Comunitários da Saúde) – Feito uma amostragem de alguns processos trabalhistas onde consta que os funcionários entravam contra a Prefeitura Municipal de Alvorada e contra APAE/Alvorada. (ver quadro às fls. 36)

DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO PRESIDENTE DA APAE DE ALVORADA

A fiscalização na APAE/Alvorada foi determinada através do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF 10.1.01.00.2015.00269, disponibilizado na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil no sítio www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ e o código de acesso (...).

A ação fiscal teve início em 19/05/2015, com a ciência do sujeito passivo no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, através do AR 186094230DG e recebido na empresa pela Sra. Janaina de Souza. Emitido ainda os Termos de Intimações Fiscais – TIF's de nº 01 a 08, sendo que todos enviados por AR e recebidos pela empresa.

Apesar de a empresa ter recebido todos os Termos de Intimação, ela apenas apresentou a Folha de Pagamento – MANAD, em 17/06/2015. Em inúmeros telefonemas entre as partes e troca de e-mails, a resposta é que eles não tinham tais documentos para apresentar.

Em última tentativa, compareceu a Receita Federal o Sr. Paulo – representante dos Pais dos alunos, onde conseguiu trazer alguns documentos dos anos de 2009 e 2010 que estão servindo de subsídio para esta Auditoria.

- a) Livro Razão nº 010 ano 2009;
- b) Livro Caixa 2010;
- c) Livro Ponto Professores e Funcionários da APAE/Alvorada;
- d) Pasta contendo CI – Comunicações Internas trocadas entre Prefeitura Municipal e a APAE anos 2005 a 2008;
- e) Pasta contendo CI's – Comunicações Internas Recebidas da Prefeitura Municipal Alvorada anos 2008 a 2010.

OBS: Examinando as Comunicações Internas enviadas pela Prefeitura para a APAE, (anexas) conclui-se que era a PM Alvorada quem decidia a contratação (Ofícios nº 388/2010- 389/2010), quem decidia pela exoneração (Of. 485/2010, Of. 64610-2010, 62010-2010 e Of. 728/2010), quem decidia pelos reajustes dos salários dos Agentes Comunitários da Saúde (Of. 636/610), quem dava autorização para pagamento de horas-extras (Of. 627/2010, Of. 573/2010, Of. 574/2010 e 520/2010), quem decidia sobre as férias dos funcionários lotados na

Secretaria Municipal de Saúde (Of. 715/2010 e Of. 718/2010) todos documentos assinados pelo Secretário Municipal da Saúde – Sr. Isac Batista.

LIVROS CONTÁBEIS DA ENTIDADE APAE DE ALVORADA

Apesar de intimada através do TIF datado de 18/05/2015 e TIF nº 002/2015, datado de 29/07/2015 para apresentação dos Livros Contábeis, a APAE/Alvorada não os apresentou.

Em 12/04/2016 compareceu na Receita Federal - SEFIS/PREV o Sr. Paulo trazendo alguns documentos, entre eles Livro Razão nº 10 do ano de 2009, Livro Caixa do ano 2010 e o Livro Ponto dos Funcionários e Professores da APAE com registro até o mês de maio/2012.

Os lançamentos contábeis nas contas 1.1.1.02.005 – Banco do Brasil – Convênio PSF, 1.1.2.0.001 PACS conta 16849-1 demonstra que valores eram repassados para APAE para dar sustentação aos Programas e também descreve o valor percentual entre 4% (quatro por cento) a 6% (seis por cento) que a APAE cobrava como taxa de administração.

Quanto ao FGTS dos funcionários havia contas distintas para separar o que seria dos funcionários APAE 2.1.1.01.000 10003 FGTS a Pagar APAE, FGTS a Pagar PACS 2.1.1.01.001 10201 e o que seria para o Programa PSF FGTS a Pagar PSF 2.1.1.01.002 10204.

Nas contas INSS a PAGAR havia as seguintes contas: 2.1.1.02.000 INSS a Pagar – APAE, 2.1.1.02.001 INSS a pagar – PACS, 2.1.1.02.002 INSS a pagar PSF, 2.1.1.02.003 – INSS a Pagar FISIO/FONO.

Em relação a conta SALÁRIOS o mesmo acontece: 2.1.2.01.000 Salários a Pagar – APAE, 2.1.2.01.002 Salários a Pagar PSF, 2.1.2.01.003 Serviços a Pagar FISIO/FONO.

Conta FÉRIAS: 2.1.2.01.001 10071 Férias a Pagar, 2.1.2.02.002 10151 Férias a Pagar – PSF, 2.1.2.02.003 1015 Férias a Pagar PACS.

DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO PRESIDENTE DA FEDERAÇÃO DAS APAES DO RIO GRANDE DO SUL (FEAPES)

Foi determinada Diligência Fiscal através do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF 10.1.01.00.2016.00116-4, disponibilizado na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil no sítio www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ e o código de acesso (...).

A ação fiscal teve início em 28/03/2016, com a ciência do sujeito passivo no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP, através do AR 186094230DG e recebido na empresa em 31/03/2016.

Em 13/04/2016 compareceu na Receita Federal o Sr. Vinicius Garcia Culasso, trazendo cópias dos contratos firmados entre a Federação das APAES do Estado do RS e APAE/Alvorada.

Os convênios firmados entre o Município de Alvorada e a Federação das APAES do Estado do Rio Grande do Sul foram celebrados em 2014 (010.019.2014-SMTASC, 011-019-2014-SMTASC, 026-019-2014-SMTASC e 027-019-2014-SMTASC), portanto fora do período auditado (01/2012 a 12/2012).

A FEAPES - RS em resposta à Diligência Fiscal, vem esclarecer os seguintes tópicos:

- A APAE/Alvorada havia celebrado com o Município de Alvorada, os Convênios PSF (Programa de Saúde da Família) e PACS (Programa de Agentes Comunitários da Saúde), mas devido a inúmeros problemas a FEAPES – RS após receber diversas denúncias, instaurou procedimento administrativo a fim de averiguar os fatos e fiscalizar a atuação da diretoria da APAE/Alvorada na época.
- Foi contratada empresa de auditoria (Selbach & Associados Auditoria e Consultoria) que constatou que se tratava de atividades terceirizadas pela Prefeitura Municipal de Alvorada e operada pela APAE/Alvorada, mediante o recebimento de uma taxa de administração;
 - a) PSF – Programa de Saúde da Família (121 funcionários em março/2009);
 - b) PACS – Programa de Agentes Comunitários de Saúde (153 funcionários em março/2009).

Tais programas são atividades terceirizadas pela Prefeitura Municipal e operados pela APAE/Alvorada, mediante o recebimento de uma taxa de administração, calculados sobre o valor da folha de pagamento de cada programa: PSF recebe 4% e PACS 6% mensalmente.

- Averiguado pela auditoria que o Município de Alvorada não realizava os repasses corretamente, conforme pactuado nos instrumentos celebrados entre as partes, o que ensejou débitos fiscais e diversas reclamações trabalhistas;
- A questão foi levada ao Ministério Público Estadual, que instaurou Inquérito Civil Público (IC nº 001177.00007/2013) a fim de apurar as denúncias.
- A FEAPES, invocando o art. 87, parágrafo 3º, indicou associados da APAE/Alvorada para formarem a Diretoria Interventora, em caráter provisório, a fim de sanar as irregularidades e dar continuidade em suas atividades.
- A FEAPES preocupada com a situação dos usuários da APAE/Alvorada, em razão da inexistência de outra entidade ou de órgão público que preste serviço voltado para pessoas com

deficiência, optou por firmar uma parceria com a APAE/Alvorada para utilizar suas dependências e celebrou com a Prefeitura Municipal dois Convênios (010-019-2014-SMTASC e 011-019-2014-SMTASC).

DA AUDITORIA FISCAL NO MUNICÍPIO DE ALVORADA

Foram criados os seguintes levantamentos para identificar os créditos previdenciários:

L E V A N T A M E N T O			
Código	Descrição	Período	GFIP
AU	AUTÔNOMOS Patronal	01/2012 a 12/2012	Não Declarado em GFIP
EM	SEGURADO EMPREGADO – Patronal	01/2012 a 12/2012	Não Declarado em GFIP

Levantamento em 01/2012 a 12/2012, incluindo 13º salário – este levantamento refere-se remuneração de segurados empregados, conforme dados informados em FOLHAS DE PAGAMENTO fornecidas pela APAE, feito cruzamentos com GFIP's, DIRFs e RAIS. Com aplicação de multa de 75%.

Levantamento AU (01/2012 a 12/2012) – este levantamento refere-se remuneração de segurados contribuintes individuais, conforme dados informados em FOLHAS DE PAGAMENTO fornecidas pela APAE, feito cruzamentos com GFIPs e DIRFs. Com aplicação de multa de 75%.

Os créditos previdenciários ora lançados encontram-se fundamentado no anexo "*Fundamentos Legais do Débito – FLD*".

Para o período posterior a MP 449, de 12/2008 a 13/2009, foi efetuado lançamento de Auto de Infração de Obrigação Principal acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória pela legislação atual, multa de ofício (75%), prevista no art. 44 da Lei 9.430/96;

O fato de a empresa deixar de declarar ou declarar com omissões em GFIP a base de cálculo de todas as contribuições devidas configura, em tese, CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA, previsto no art. 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983 de 14/07/2000, fato que será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, com comunicação ao Ministério Público Federal para as providências que julgarem cabíveis.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 220/234), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

Foi apresentada impugnação, em 29/06/2016, anexada às fls. 220-234, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

Os convênios foram firmados nos moldes pela legislação, com entidade idônea, com finalidade jurídica de ampliar cobertura assistencial dos serviços prestados no PSF e o PACS, e não há nenhuma legalidade.

A multa aplicada é exorbitante e tem caráter confiscatório.

Por ser uma entidade de Estado, não pode ser considerado contribuinte qualquer.

A correção monetária é descabida, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento.

O sujeito passivo requer:

- a) o recebimento da Defesa, submetendo sua apreciação à delegacia regional responsável ao julgamento da presente defesa, para dar-lhe procedência para reconhecer a nulidade absoluta do auto de lançamento, pela ilegitimidade da administração pública como sujeito passivo da obrigação;
- b) alternativamente, caso não seja acolhido o pedido de item "a", seja reconhecido que o sujeito passivo da autuação é a APAE/Alvorada;
- c) seja reconhecida a nulidade do auto de lançamento por ausência de indicação do índice utilizado para a incidência da correção monetária do débito;
- d) alternativamente, caso mantenha-se o auto de lançamento em face ao Município de Alvorada, que se determine a minoração da multa aplicada, atendendo ao mais recente entendimento do STJ.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal ou minorar o lançamento com redução da multa ou anulá-lo em razão de não indicação esclarecedora do índice de correção monetária.

Em preliminar, requer o reconhecimento de prescrição intercorrente por entender que o procedimento administrativo instaurado para apurar fato passível de punição permaneceu

paralisado por mais de três anos, nos termos prescritos no §1º do art. 1º da Lei nº 9.873. Sustenta que a impugnação foi protocolada em 29/06/2016 e somente após 6 (seis) anos sobreveio a decisão da DRJ em sede de primeira instância, a qual ocorreu em 28/07/2022.

Requeru, ainda, o efeito suspensivo com a suspensão do crédito.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 05/08/2022, e-fl. 280, protocolo recursal em 02/09/2022, e-fl. 282, e despacho de encaminhamento, e-fl. 301), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fato impeditivo e mesmo extintivo do direito de recorrer. Explico.

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidade. Alega que a multa de ofício aplicada de 75% tem efeitos confiscatórios.

Pode-se sintetizar que pretende debate de inconstitucionalidade em torno do que entende deva prevalecer. Em certa medida, quer a inaplicabilidade da legislação tributária, sob pena de violações principiológicas e fundamentais constitucionais.

Ocorre que, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada a competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, da legislação tributária, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, exclusivamente controle de legalidade do lançamento de acordo com as normas postas e vigentes para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade ou inaplicabilidade de norma positivada vigente por cenários de princípios constitucionais, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto favorável ao contribuinte, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº

10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. Não há situação excepcional nestes autos favorável ao sujeito passivo.

O assunto já resta sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF nº 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Por tais razões, reconheço fato impeditivo e mesmo extintivo do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre inconstitucionalidade, pontuo que o efeito desta declaração se estende sobre a discussão envolvendo o questionamento sobre efeitos confiscatórios da multa de ofício aplicada de 75%.

Por conseguinte, sintetizo concluindo que conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de apreciar alegação de inconstitucionalidade.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Suspensão da exigibilidade

O recorrente requer a imediata suspensão da exigibilidade do crédito.

Neste aspecto, cabe ponderar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da própria interposição do recurso voluntário, por força do inciso III do art. 151 do CTN. Ademais, o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação e controle devem ser dirigidas a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar, assim como também não competia ao colegiado de primeira instância.

Demais disto, os efeitos da suspensão se propagam até que se tenha uma decisão administrativa final irrecorrível. Neste sentido, não há o que se deferir pelo CARF em controle de revisão da decisão de primeira instância.

- Preliminar de prescrição intercorrente

O recorrente requer o reconhecimento de prescrição intercorrente por entender que o procedimento administrativo instaurado para apurar fato passível de punição permaneceu paralisado por mais de três anos, nos termos prescritos no §1º do art. 1º da Lei nº 9.873.

Sustenta que a impugnação foi protocolada em 29/06/2016 e somente após 6 (seis) anos sobreveio a decisão da DRJ em sede de primeira instância, a qual ocorreu em 28/07/2022.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente.

Quanto a prescrição intercorrente do crédito tributário em litígio mantido pela decisão da DRJ, tenho a esclarecer que, para controle de legalidade exercido no CARF, não se aplica o instituto da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, isto por ausência de previsão legal específica no Código Tributário Nacional (CTN) ou no Decreto nº 70.235, que disciplina o processo administrativo fiscal.

Ademais, a Lei nº 9.873 se aplica exclusivamente as punições administrativas decorrentes do exercício do poder de polícia, o que não é o caso em espécie, o qual trata do processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

A matéria está plenamente pacificada neste Egrégio Conselho para processos de índole tributária como o presente, na forma da Súmula CARF nº 11, a saber: *“Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”*

Aliás, referido enunciado sumular se tornou vinculante, na forma da Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018.

Os acórdãos precedentes que discutiram essa matéria são a seguir referenciados: Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003 Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005 Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995 Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/05/1998 Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003.

De mais a mais, para argumentar, o prazo estabelecido na Lei nº 11.457 é considerado impróprio, na concepção doutrinária, não ocorrendo preclusão, tampouco nulidade. Princípios constitucionais de duração razoável do processo, outrossim, não anulam o lançamento, por si só, estando o lançamento dentro dos padrões formais regulamentares.

Sendo assim, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a exigência de contribuição previdenciária devida para a Seguridade Social decorrente de remunerações dos segurados empregados que possuíam vínculo empregatício formalizado com a APAE/Alvorada e de remunerações dos segurados contribuintes individuais contratados pela APAE/Alvorada, que teriam, na ótica fiscal, sob argumento de observar a efetiva realidade fática, prestado serviços diretamente ao Município de Alvorada e não para a APAE.

O lançamento de ofício se baseia em fatos acusatórios nos quais profissionais segurados empregados da APAE e contribuintes individuais com contratos com a APAE teriam trabalhado, em realidade observável, diretamente (sem efetiva intermediação) para o Município no Programa Saúde Família (PSF) e no Programa Agentes Comunitários de Saúde (PACS).

O vínculo seria direto com o Município, embora simulado pela contratação dos profissionais da saúde via interposta pessoa jurídica (a APAE/Alvorada), a qual mantinha convênio por puro formalismo com o Município de Alvorada/RS, conquanto o instrumento fosse desprovido de substância efetiva, pois o vínculo de intermediação entre Município e APAE não ocorreria na prática, sendo o elo estabelecido de forma direta entre Município e segurados empregados e contribuintes individuais.

Apesar da insurgência do recorrente, a DRJ manteve o lançamento.

O Município em recurso voluntário mantém a sua irresignação.

Sustenta que o contribuinte é aquele que tem relação direta e pessoal com a situação do fato gerador, o que não ocorre com o Município recorrente, considerando o convênio com a APAE/Alvorada, que possuía personalidade jurídica própria e quadro de pessoal próprio. Diz que o convênio foi celebrado nos moldes autorizados em legislação própria, sem ilegalidade.

Argumenta que não pode equiparar as atividades desenvolvidas pelos associados do conveniado (*segurados empregados e contribuintes individuais ligadas à APAE*) como admissão ao quadro de pessoal da administração pública.

Pondera que não caberia a contratação de pessoal permanente, por meio de concurso público, pois os programas são nacionais, estabelecidos pelo Governo Federal, e podem ser alterados ou até extintos sem qualquer ingerência municipal.

Pondera que a contratação direta (concurada) poderia causar grande colapso econômico-financeiro, visto que o Município não teria como absorver estes profissionais em seu quadro de servidores.

Aduz que a acusação fiscal parte de lógica equivocada na qual não poderia o Município operacionalizar os programas conveniado, porém afirma que: *“a implementação, operacionalização, fiscalização etc., sempre foi realizada pela parte autuada, o que não o impede de compor as equipes necessárias ao funcionamento do programa através de convênio. Principalmente, porque o objeto conveniado não transferiu estas obrigações, razão pela qual sob qualquer ótica esta arguição é leviana, e descabida a autuação procedida”* (e-fl. 290).

Cita a Súmula 331 do TST, focando-se no sentido de que não há geração de vínculo de emprego com a Administração Pública direta. Cita Orientação Jurisprudencial 383 da SDI-1.

Assevera que não detém e nem pode deter condição de contribuinte patronal dos segurados listados, portanto há ilegitimidade da administração pública como sujeito passivo da referida obrigação, e somente poderia ser responsável solidária em caráter subsidiário quando a APAE não cumprisse com seus deveres legais para com os seus segurados e, ainda assim, tivesse sido negligente na contratação, o que não estaria demonstrado, pois não houve negligência do Município de Alvorada/RS.

Por eventualidade, questiona a base de cálculo apurada, pois não poderia se aplicar multa do lançamento de ofício de 75% por ser exorbitante e confiscatória, ademais a atualização monetária não se sustentaria e impõe a nulidade do auto de infração por ausência de indicação do índice utilizado na correção do débito, haja vista que *“a memória de cálculo lança diversos percentuais, sem contudo, especificar o índice utilizado para a apuração dos supostos créditos, por esta razão não se pode identificar se o índice aplicado é correto”*.

Passo à análise por capítulos.

- Ilegitimidade da autuada: existência ou não de simulação e estabelecimento do vínculo direto com o Município

O recorrente se insurge contra o lançamento, pois seria parte até ilegítima ao ato de lançamento efetivado. Sustenta que o contribuinte é aquele com relação pessoal e direta. Alega que o vínculo dos segurados era com a APAE e não pode ser imputado ao Município autuado de forma direta, inclusive sem concurso público. Entende inexistir simulação ou qualquer ato que estabeleça esse vínculo direto como pretendido pela fiscalização tributária.

A fiscalização indica que as bases de cálculo são “remunerações” pagas aos “segurados empregados”, a teor do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, e aos “segurados contribuintes individuais”, a teor do art. 12, V, “g” e “h”, da Lei nº 8.212, combinado com o art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212, que gera a tributação, pois referidos segurados obrigatórios do RGPS, em realidade, teriam prestado serviços diretamente para o autuado. Haveria simulação sendo a APAE interposta pessoa jurídica, o que não obstaría o vínculo direto com o Município.

A fiscalização, após investigações em busca da verdade material, perseguindo o fato gerador pelos acontecimentos efetivamente ocorridos, entendeu que os profissionais envolvidos, em certa medida, no contexto do termo de convênio, eram, em realidade observável, “segurados empregados” do autuada ou “contribuintes individuais” em labor direto para o Município.

O convênio aparecia no contexto como mera simulação. Um ato formalizado sem substância, um simulacro, havendo um vínculo com o autuado, inclusive ante um contexto de vulnerabilidade e com vício de consentimento. O autuado era quem, inclusive, escolhia e/ou “demitia” ou desligava o pessoal do contrato. Teria ficado caracterizado todos os elementos do art. 12, seja do inciso I ou do V, da Lei nº 8.212.

Consta, inclusive, que as Reclamações Trabalhistas, para os segurados empregados, eram ajuizadas contra o Município.

Inicialmente, entendo pertinente tratar das bases teóricas, o que passo a fazer.

Muito bem. Há muito se discutiu na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) se era, ou não, possível outras formas de contratação ou de divisão do trabalho que não exclusivamente pela relação de *segurado empregado* ou, até mesmo, de *contribuinte individual*. Hodiernamente, o assunto é pacificado, embora situações práticas possam suscitar dúvidas.

Hodiernamente, o assunto ainda é problematizado, com situações práticas suscitando dúvidas, embora o Supremo conte com uma série de julgados tratando do assunto com ligeiras distinções e particularidades a depender da ótica constitucional focalizada, a teor dos precedentes, a saber:

- (i) Tema 725 (RE 958.252);
- (ii) ADPF 324;
- (iii) Tema 739 (ARE 791.932);
- (iv) ADC 66;
- (v) ADC 48;
- (vi) ADI 3961;
- (vii) ADI 5625;
- (viii) Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843;
- (ix) Agravo Regimental na Reclamação nº 39.351;
- (x) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688;
- (xi) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838;
- (xii) Inúmeras outras reclamações constitucionais;
- (xiii) E, ainda, aguarda-se a próxima manifestação que se dará no Tema 1389 da Repercussão Geral (ARE 1.532.603), o qual abordará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços; e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade.

A partir destes precedentes qualificados, é possível extrair entendimentos firmes do STF segundo o qual:

i) Tema 725 (RE 958.252): *“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”;*

ii) **ADPF 324:** *“A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”. Por isso, “É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada”;*

iii) **Tema 739 (ARE 791.932):** A Súmula nº 331/TST e as decisões que vedam a possibilidade de terceirização de atividade-fim são inconstitucionais, haja vista o Plenário do Supremo Tribunal Federal ter proclamado a licitude da terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim;

iv) **ADC 48 e ADI 3961:** *“É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º).”*

v) **Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843:** *É “lícita a terceirização por ‘pejotização’, não havendo falar em irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante (Rcl 39.351 AgR; ...)”;*

vi) **Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688:** *“A prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, fenômeno conhecido como ‘pejotização’, não constitui, só por si, fraude trabalhista, mas concretização da liberdade negocial admitida pelo Supremo no julgamento da ADPF 324”;*

vii) **Tema 725 (RE 958.252):** *“O direito não vive de rótulos, mas sim de uma real natureza jurídica dos contratos” (Ministro Alexandre de Moraes, em voto-vista);*

viii) **ADI 5625:** *“A higidez do contrato é condicionada à conformidade com os fatos, de modo que é nulo instrumento com elementos caracterizadores de relação de emprego”. “Estando presentes elementos que sinalizam vínculo empregatício, este deverá ser reconhecido pelo Poder Público, com todas as consequências legais decorrentes, previstas especialmente na Consolidação da Leis do Trabalho”. “É nulo o contrato civil ..., quando utilizado para dissimular relação de emprego de fato existente, a ser reconhecida sempre que se fizerem presentes seus elementos caracterizadores”;*

ix) **ADI 5625 (no voto do redator para acórdão, Ministro Nunes Marques):** O ponto nevrálgico reside exatamente em se perceber que a natureza do ajuste firmado entre profissionais e o estabelecimento será definida de acordo com a presença, ou não, daqueles elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a saber: pessoalidade, habitualidade (ou não eventualidade), subordinação e

onerosidade. Ao se reconhecer outras formas de contratação como permitidas, não se está juridicamente afastando a possibilidade da caracterização do vínculo de emprego, se e quando, de fato, houver um simulacro para disfarçar a relação de emprego. *“Com a evolução dos tempos e a complexidade das tramas sociais, a refletirem tais avanços, modelos alternativos de relações de trabalho têm surgido naturalmente. O vínculo de emprego não deve ser o único regime jurídico a disciplinar o trabalho humano. Com efeito, a produção de bens e serviços ocorre das mais variadas formas, e não exclusivamente por meio do sistema caracterizado pela presença de um empresário e seus empregados. O princípio da valorização do trabalho não se concretiza apenas com a tradicional fórmula do vínculo empregatício, em absoluto. Para sua perfectibilização, há de se facultar tanto ao trabalhador como aos empreendedores opções legítimas para que exerçam seu ofício sob a égide de regimes jurídicos resilientes, ajustáveis às mudanças sociais e culturais – eventualmente livres, por exemplo, de subordinação e dos limites remuneratórios característicos de um salário que tenha sido previamente contratado. Isso é conveniente para todos os atores econômicos e também para a sociedade em geral”. “A Constituição é capaz de acolher muitos projetos de vida, e o legislador, no diploma em discussão, agiu com grande respeito pelas manifestações espontâneas do mercado de trabalho em questão. Bem ao revés, penso que o enrijecimento do mercado, por força de disposições legais excessivamente dirigidas, isso, sim, pode operar em desfavor da liberdade, do progresso pessoal e da dignidade profissional”. “Um dos fundamentos da ordem econômica é a valorização do trabalho humano, que sempre aparece, no Texto Constitucional, pareado com a livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, caput). Esta só se pode realizar numa ordem jurídica que não lhe maniete completamente, ainda que com bons propósitos. O vínculo empregatício tem seu lugar de destaque na economia de mercado, mas outras formas de arranjo trabalhista, sobretudo aquelas que surgem espontaneamente e que promovem o crescimento profissional das pessoas, devem ser igualmente respeitadas e estimuladas”.*

x) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes): *“No caso específico dos profissionais de beleza, a modalidade contratual regulamentada pela Lei 13.352/2016 [contrato de parceria] faz frente a essas novas realidades de maneira estruturalmente mais satisfatória que o vínculo empregatício tradicional. (...) os novos arranjos de contrato devem submeter-se ao regime constitucional, em compatibilidade com as garantias sociais fundamentais, para que não sejam invocados formalmente com o objetivo de fraudar uma efetiva relação de emprego, comprometendo as regras que definem contornos mínimos (em prol do trabalhador subordinado) como, por exemplo, no tocante à jornada, férias e seguridade social. (...). (...). As críticas à figura do contrato de trabalho de parceria revelam uma preocupação válida com usos e aplicações possíveis para esse novo instrumento formal, mas não me convenço de que a previsão da espécie contratual sob julgamento seja, ao menos em caráter abstrato, atentatória ao núcleo mínimo de garantias sociais. Ao reverso, entendo idôneas as razões de ordem econômica e social lançadas pelo Poder Executivo e pelo Congresso*

Nacional em sustento à regulamentação dessa modalidade de trabalho. (...). (...). exercer a prestação de serviços com autonomia e flexibilidade, o profissional da beleza que opta pela condição de MEI tem a possibilidade de usufruir dos benefícios do Simples Nacional para pagamento de seus impostos e para o recolhimento de contribuições sociais e previdenciárias. Refuto, ainda, a alegação de que essa nova modalidade de contrato serviu apenas para disfarçar relações de emprego pretéritas, em que os requisitos do vínculo se fazem presentes, mas livrando os empregadores do ramo, notadamente os salões de beleza, da obrigação de cumprir com os deveres trabalhistas em relação a seus subordinados. Observo, a esse respeito, que, mesmo antes da edição do diploma legal impugnado, a condição de trabalhador subordinado já não era a regra no caso dos profissionais da beleza. Ao contrário, ..., a maioria dos profissionais a que se refere a Lei 13.352/2016 costuma exercer sua profissão, desde muito antes da superveniência da previsão legal do contrato de parceria, na qualidade de trabalhador autônomo, que, no exercício de sua liberdade negocial, opta pela constituição de sociedades e parcerias com salões de beleza, com diferentes finalidades, como arrendamento do espaço, infraestrutura e equipamentos e gestão compartilhada de clientela. A previsão legal do contrato de parceria nesse setor apenas formalizou condição historicamente exercida pelos profissionais de embelezamento e que, no ramo, mostra-se mais sustentável. Registro, aliás, a existência de diversos precedentes do TST e de Tribunais Regionais Trabalhistas reconhecendo possível, em momento anterior às alterações promovidas pela Lei 13.352/2016, essa relação de parceria entre o profissional e o salão de beleza, que não equivale ao vínculo tradicional de emprego em face da ausência do requisito da subordinação...". "De toda forma, a Lei 13.352/2016 não exclui a possibilidade de reconhecimento da relação de emprego quanto à pessoa do profissional-parceiro, quando verificada a presença dos pressupostos que ensejam a sua caracterização, independentemente da sua configuração formal como contrato de parceria. Além de a própria legislação impugnada prever a possibilidade de reconhecimento do vínculo empregatício entre a pessoa jurídica do salão-parceiro e o profissional-parceiro (hipóteses dos incisos I e II do art. 1º-C, cumulativamente) e estabelecer que o processo de fiscalização, autuação e imposição de multas será regido pelo disposto no Título VII da CLT (art. 1º-D), prevalece em matéria trabalhista, independentemente de referidas previsões legais, o princípio da primazia da realidade, surgindo impositiva a constatação da existência de relação de emprego sempre que as circunstâncias fáticas evidenciarem a presença de subordinação, alteridade, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade. (...). (...). ... sendo certo que a verificação de burla à legislação trabalhista sob a vestidura meramente formal de um contrato de parceria acarreta a prevalência do vínculo empregatício, com o consequente reconhecimento dos direitos e verbas trabalhistas a ele atinentes."

xi) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Luís Roberto Barroso): "... não vejo problema nessa norma [contrato de parceria], evidentemente, desde que ela seja interpretada no sentido de que, se estiverem presentes os requisitos do contrato

de trabalho típico, como horário de trabalho e outras obrigações, a parceria seria uma fraude e, evidentemente, nós não chancelaríamos uma fraude. (...) (...) estou validando o contrato de parceria, se for parceria mesmo; se for um contrato de emprego disfarçado, deve-se reconhecer a relação de emprego”.

xii) ADI 5625 (no voto vogal da Ministra Cármen Lúcia): *“Não me convenço, com todas as vênias, de ter havido qualquer afronta à Constituição Federal, uma vez que, como foi posto aqui e realçado a partir do voto do Ministro Barroso, mas também já mencionado e explicitamente posto pelo Ministro Nunes Marques, em caso de fraude ou de uma maquiagem de um contrato de trabalho no lugar de um contrato de parceria desse salão-parceiro, as portas do Poder Judiciário continuam abertas e, portanto, não prevalecerá qualquer fraude aos direitos trabalhistas. Não me parece que esse recorte feito impeça o que seria o acesso à Justiça.”*

xiii) ADC 66 (no voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia): *“A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República. (...) (...) A complementariedade entre os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa é tema recorrente nos julgamentos deste Supremo Tribunal, que, atento ao sistema constitucional e às transformações das relações de trabalho, não tem se esquivado do exame aprofundado do tema. A ênfase dada a esses vetores constitucionais pode ser exemplificada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 958.252 (Tema 725 da repercussão geral) e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 324. (...) (...). Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República. (...) (...)”*

xiv) ADC 66 (no voto vogal do Ministro Dias Toffoli): *“Verifico que o dispositivo ora impugnado está em harmonia com as advertências lançadas no julgamento do Tema 725, no sentido de que os abusos podem ser coibidos pelo Poder Judiciário.”*

xv) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Cristiano Zanin – Voto em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo 10983.720180/2013-18): *“Na decisão impugnada inexistente menção a vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida. Em casos como o destes autos, a existência de*

vulnerabilidade é critério que vem sendo utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para a análise da existência de vínculo de emprego entre as partes contratantes e a licitude da terceirização. (...). (...). Todavia, no caso concreto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considerou presentes os pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício, mesmo não havendo vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida”. Consigna que é necessário demonstrar vulnerabilidade dos sócios das empresas, que prestavam serviços, para afastar a escolha dos envolvidos pela utilização de pessoas jurídicas.

xvi) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Flávio Dino – Voto vogal em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo nº 10983.720180/2013-18): *“No tocante à ADC 66, a Min. Cármen Lúcia, Relatora, ao assentar, em seu voto, a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, deixou claro que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no referido dispositivo se sujeita ‘à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário, quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos’.”*

Vale sintetizar, teoricamente o STF vem entendendo ser possível haver parcerias ou sociedades; haver terceirização de atividades, seja atividade-fim ou atividade-meio; também compreende ser possível haver pejetização; igualmente, aceita outras formas de arranjo ou subdivisão de trabalho (gênero, sendo a relação de emprego ou de contribuinte individual mera espécie de como pode ser exercido o trabalho).

O STF compreende que deve imperar a livre iniciativa, a liberdade negocial, assegurando aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. Todavia, deve haver respeito a primazia da realidade. A situação deve ser real e não um simulacro.

De qualquer sorte, o STF ainda se pronunciará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços (na seara trabalhista, é verdade, embora propagando o seu pensamento para todos os ramos jurídicos); e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade (*conferir Tema 1389 da Repercussão Geral, ARE 1.532.603*), conquanto a **tendência seja manter sua jurisprudência remansosa no sentido de que é possível outras formas de trabalho que não a relação de emprego ou de segurado empregado, desde que se evite o ato simulatório.**

Ao fim e ao cabo, não pode haver simulação e formas alternativas e contratuais são lícitas (trabalho autônomo, trabalho em sociedade como sócio minoritário, trabalho por meio de contrato de parceria, trabalho por meio de prestação de serviços por pessoa jurídica sociedade pessoal ou empresária etc.).

Fato é que a Excelsa Corte constitucional – *a despeito de formas alternativas possíveis para as relações jurídicas do mundo contemporâneo (reconhecendo avanços e práticas sociais hodiernas)* –, não admite escamotear uma típica relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) ou uma típica relação de segurado contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) por simulação da efetiva realidade observável.

O STF, realmente, tem assentado que os direitos não são absolutos, nem vivem de rótulos, mas devem ser de natureza jurídica observável em experiência empírica constatável. Não se permite a simulação. Dito isto, não será oponível à Fazenda Nacional os contratos civis ou atos simulados, que não traduzam a realidade (CTN, art. 123, combinado com art. 149, VII).

Se a auditoria fiscal observar os requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, deve reconhecer o vínculo de segurado empregado, conforme a legislação previdenciária, no âmbito da atuação fiscal-tributária. Isto é, na presença dos elementos – **pessoalidade, habitualidade (ou não eventualidade), subordinação (limitação a autonomia do trabalhador e subordinação às ordens direta do tomador dos serviços), alteridade e onerosidade ou em limites remuneratórios característicos de um salário, especialmente com demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento; quando através de pessoas jurídicas, sem materialidade ou substância, com artificialismo e inexistindo propósito ou affectio societatis** –, deve haver a lavratura do auto de infração com reconhecimento do vínculo previdenciário pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212.

A subordinação e a correlata integrada vulnerabilidade é requisito essencial para a caracterização do vínculo previdenciário pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, sendo necessário observar uma subordinação clássica (ou tradicional) na qual se observa o segurado empregado submetido às ordens direta do tomador dos serviços e com limitação de sua autonomia, em contexto de vulnerabilidade. Não é suficiente a subordinação puramente estrutural demonstrando que o trabalhador se integra estruturalmente à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora. É preciso que a fiscalização demonstre, ainda que por amostragem, que o segurado empregado esteve submetido às ordens direta do tomador dos serviços e com limitação de autonomia, subordinado em plenitude, por restar, assim, caracterizada também a vulnerabilidade.

Por sua vez, no contexto do não empregado, é importante dizer que se a fiscalização reconhecer situações de trabalho como contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) com recebimentos de pagamentos com tal viés, deve lavrar a autuação motivadamente neste cenário. Isto porque, se reconhecer que atos civis não são reais deve reconhecer a simulação.

Aliás, se quadro fático de ato simulado for observado, ter-se-á, conseqüentemente, demonstrada a ocorrência do fato gerador de contribuição previdenciária, isto de forma direta, pois se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, art. 116, I), ademais, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados

pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I) e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II), adicionalmente, a autoridade administrativa deve constituir o crédito tributário pelo lançamento, em procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, inclusive identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a penalidade cabível (CTN, art. 142), além de poder revisar de ofício atos do contribuinte, ou de terceiros, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação¹ (CTN, art. 149, VII).

Não é a forma (*a partir de um rótulo*) que apontará para a licitude, mas sim os fatos efetivamente observados na prática envolvendo os partícipes da relação jurídica.

A relação de segurado empregado, para fins previdenciário-tributário, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, a saber:

“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;”.

Uma forma mais didática e conceitual de identificar a relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) é verificar se estão presentes os elementos a seguir:

- a) serviço prestado por pessoa física;
- b) pessoalidade;
- c) subordinação (limitação a autonomia do trabalhador com presença de subordinação às ordens direta do tomador dos serviços e demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento, ademais quando trabalho ocorre formalmente por pessoa jurídica ela se apresentasse materialidade ou substância, com artificialismo e inexistindo propósito ou *affectio societatis*);
- d) habitualidade (não eventualidade);
- e) onerosidade mediante salário/remuneração (limites remuneratórios característicos de um salário); e

¹ Na ADI 2446 o STF assentou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. De toda sorte, em casos de simulação, não é necessário desconsiderar atos ou negócios jurídicos, mas apenas apontar os fatos efetivamente ocorridos na prática observável, pois caracterizam a efetiva ocorrência do fato gerador.

f) alteridade, na qual o tomador do serviço assume os riscos da atividade econômica e não pode transferi-lo ao segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 15, I).

Por sua vez, a relação de segurado contribuinte individual, para fins previdenciário-tributário, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, V, e suas alíneas, da Lei nº 8.212, a saber:

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

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008)

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; (Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002)

d) revogado;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Pode-se formar parcerias, trabalhar em sociedade, terceirizar, pejetizar ou estabelecer outras formas de trabalho, conquanto esteja vedado camuflar uma verdadeira relação de segurado emprego ou de segurado contribuinte individual por meio das permitidas formas jurídicas. O caso concreto denunciará o que é lícito ou ilícito. O que é tributável ou não, a depender da materialidade e da base de cálculo e dos fatos efetivamente observáveis empiricamente na prática dos atos verificados.

Creio que a importância do controle de legalidade do lançamento de ofício não só objetive evitar a cobrança do que não seja devido, mas também vise aprimorar a forma como deve ocorrer as autuações.

Penso que é necessário que a fiscalização caracterize individualizadamente, ainda que por amostragem eficaz, a situação, demonstrando que se caracteriza no particular deste ou daquele trabalhador a efetiva situação de segurado empregado, quando for essa a acusação fiscal; ou a situação de pagamentos para contribuintes individuais quando for esse o ponto acusatório. Pode haver uma globalização (apontamento de subordinação estrutural), mas é preciso, ainda que por amostragem, a demonstração da subordinação clássica e a demonstração da vulnerabilidade no caso de situação de segurado empregado ou o apontamento de elementos concretos da caracterização da situação de pagamentos para segurados contribuintes individuais, conforme cada caso acusatório. Precisa se partir para a subsunção prática com alguns nomes e situações concretas, nem que por amostragem, com efetiva demonstração da realidade.

Após a construção teórica, passo a analisar o caso dos autos.

Conquanto, inicialmente, é preciso dizer que em base teórica, para fins previdenciários-tributário, os órgãos e entidades da Administração Pública direta são equiparados às demais empresas em geral, para efeito do custeio da Seguridade Social. Ademais, eventual reconhecimento da condição de segurado empregado ou de contribuinte individual, para fatos geradores específicos decorrentes de uma verdade observável, na forma da legislação previdenciária, não torna as pessoas físicas servidores do ente público, sem concurso público. Apenas se reconhece o trabalho sob condição tutelada pela lei previdenciária a teor das disposições que se encartam a partir do art. 12 da Lei nº 8.212.

Muito bem. Cuida-se de acusação fiscal na qual relata que profissionais de saúde laboraram de forma direta para o autuado com elementos caracterizadores do vínculo de segurado empregado, a teor da norma do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, ou com vínculo de segurado contribuinte individual, a teor da norma do art. 12, V, “g” ou “h”, da Lei nº 8.212, malgrado formalmente, como mero simulacro, houvesse um simulado termo de convênio e uma pessoa jurídica interposta que seria a empregadora ou contratante – em verdade fictícia – dos profissionais da saúde à disposição e trabalhando diretamente para o autuado.

Dito isto, é necessário analisar a prova dos autos produzidas pela fiscalização e as refutadas ou produzidas pelo Município e em cotejo sobre elas o que se constata é um efetivo vínculo direto com o ente público simulado com a interposição da pessoa jurídica APAE.

Ora, a APAE não tinha objetivo social de promover o atendimento à saúde básica, sendo sua atividade econômica a assistência na Educação Especial para atendimento às crianças com necessidades especiais. Além disso, na realidade prática observável, o vínculo se estabelecida diretamente com o Município, o qual, inclusive, selecionava e demitia os trabalhadores; gerindo diretamente as pessoas. Uma amostragem apresenta, até mesmo, reclamações trabalhistas com o Município integrando o polo passivo (e-fl. 36). Observa-se, adicionalmente, que, em amostragem realizada com individualização de segurados: *“Feita pesquisa no sistema CNIS dos trabalhadores que prestaram serviço à APAE/Alvorada no ano de 2012, relacionando-os com vínculos anteriores e posteriores. Muitos trabalhadores tiveram vínculos com as duas empresas APAE/Alvorada e o Município/Alvorada”* (e-fls. 32/34).

A rigor, consta nos autos, após solicitação de documentação e entrega de referidos documentos, que a gestão da Prefeitura Municipal decidia quanto a contratação (Ofícios nº 388/2010, 389/2010), decidia pela exoneração (Of. 485/2010, Of. 64610/2010, 62010/2010 e Of. 728/2010), decidia pelos reajustes dos salários dos Agentes Comunitários da Saúde (Of. 636/610) e dava autorização para pagamento de horas-extras (Of. 627/2010, Of. 573/2010, Of. 574/2010 e 520/2010), além de decidir sobre as férias (Of. 715/2010 e Of. 718/2010). A gestão era direta pelo Secretário Municipal da Saúde, inclusive.

Toda essa realidade mostra uma situação de simulacro bem anotada pela fiscalização em trabalho realizado após denúncias e nos contextos das reclamações trabalhistas. Há no trabalho fiscal uma individualização específica e não meramente estrutural.

Interessante notar, ainda, que as remunerações dos segurados, sejam dos segurados empregados ou dos contribuintes individuais, **não eram declarados nas GFIPs da APAE/Alvorada**, todos em trabalho direto e vinculado com o Município, o qual pagava exclusivamente uma espécie de taxa de administração, quando não incorria em inadimplência.

Por conseguinte, comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de disparidade entre a forma de pactuação e a realidade, imperioso o reconhecimento do colaborador como segurado obrigatório da Previdência Social vinculado com o efetivo contratante, seja na modalidade segurado empregado ou na modalidade de contribuinte individual, conforme contexto fático observado e subsunção ao enquadramento legal adequado.

Inclusive, os órgãos e entidades da Administração Pública direta são equiparados às demais empresas em geral, para efeito do custeio da Seguridade Social e, no tocante à relação previdenciário-tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documental, possam oferecer, ficando o atuado – *que foi comprovadamente efetivo beneficiário do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta com viés de simulação* –, obrigado ao recolhimento das contribuições devidas.

É, por isso, que se enquadra ou se qualifica como segurado empregado para fins previdenciário-tributário o trabalhador que prestando serviço diretamente para o efetivo contratante ainda desponte em relação jurídica vinculada com elementos de pessoalidade,

habitualidade, onerosidade, alteridade, subordinação com vulnerabilidade e vício de consentimento em relação ao efetivo contratante, como as amostragem denunciam – *ex vi* da alínea “a” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212 combinado com o art. 22, I e II, da Lei nº 8.212, e arts. 116, I, 118, I e II, 142 e 149, VII, do CTN. Além disso, o vínculo de segurado contribuinte individual também se afere pelo contexto documental colmatado ao processo.

Assim, observa-se – em visualização empírica de fatos efetivamente ocorridos na prática, conforme provas colacionadas –, que os profissionais de saúde, na forma do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, estiveram laborando como pessoa física, de forma direta, pessoal, subordinada (com limitação de autonomia e vulnerabilidade, com vício de consentimento), não eventual (com habitualidade), mediante salário (onerosidade) e com alteridade (sem assumir quaisquer riscos da atividade), ou estiveram laborado de forma direta na forma do art. 12, V, “g” ou “h”, da Lei nº 8.212, de modo que se verifica a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias em face do Município, pela qualificação do trabalho em situação de segurado empregado ou segurado contribuinte individual, dentro do contexto da legislação previdenciária, no exame do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), devendo ser mantido o lançamento de ofício.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- **Multa de ofício**

O recorrente ao questionar a base de cálculo, por eventualidade, se insurge contra a multa de ofício de 75% aplicada a partir da constituição do crédito tributário pelo *lançamento de ofício*.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

Isto porque, na forma do art. 136 do CTN, sem ressalvas para o caso concreto, “a *responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Adicionalmente, a **multa do lançamento de ofício** aplicada é baseada na legislação tributária, devendo o agente da administração tributária se pautar pela legalidade, devendo aplicar a lei de seu ofício. Demais disto, apenas para argumentar, a multa do caso concreto é **multa do lançamento de ofício**, e não multa de mora, tendo sido aplicada como sanção punitiva e não apenas pela mora.

Observe-se, aliás, que no caso dos autos não há correção monetária, mas apenas juros SELIC, que, de toda sorte, tem o viés de também corrigir a moeda, e multa do lançamento de ofício. De acordo com o art. 37 da Lei nº 8.212, constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas naquela Lei, e não declaradas na forma do art. 32, a administração tributária tem o poder-dever de lavrar o auto de infração ou a notificação de lançamento, conforme o caso, configurando o lançamento de ofício.

Por sua vez, no lançamento de ofício é dever aplicar a multa de ofício na forma da legislação de regência, qual seja, no percentual de 75% na forma prevista no art. 35-A da Lei nº

8.212, acrescentado pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430.

Logo, estando de acordo com a legislação que rege a matéria, não há alterações a fazer no que se relaciona à multa de ofício aplicada.

Por último, um alegado efeito confiscatório da multa de ofício não é matéria conhecida neste contencioso.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Dos juros de mora pela Taxa SELIC: Insurgência contra correção monetária

O recorrente ao questionar a base de cálculo, por eventualidade, se insurge contra o que chama de correção monetária aplicada com nulidade a partir do *lançamento de ofício*.

Diz que a atualização monetária não se sustenta e se impõe a nulidade do auto de infração por ausência de indicação do índice utilizado na correção do débito, haja vista que *“a memória de cálculo lança diversos percentuais, sem contudo, especificar o índice utilizado para a apuração dos supostos créditos, por esta razão não se pode identificar se o índice aplicado é correto”*.

Muito bem. Importa anotar que no caso dos autos não há precisamente uma correção monetária, mas a aplicação dos juros de mora, calculados pela Taxa SELIC, que tem o viés de também corrigir a moeda, além da multa do lançamento de ofício. De acordo com o art. 37 da Lei nº 8.212, constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas naquela Lei, e não declaradas na forma do art. 32, a administração tributária tem o poder-dever de lavrar o auto de infração ou a notificação de lançamento, conforme o caso, configurando o lançamento de ofício.

Não vejo reparos a serem tecidos na decisão hostilizada para a referida irresignação quanto aos juros moratórios pela Taxa SELIC, sendo tema objeto de enunciado na forma do enunciado constante na Súmula CARF nº 4, nestes termos:

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.

De qualquer forma, considerando argumentos subsidiários para pretender, em certa medida não aplicar a súmula, tenho que se mantém a sua aplicação. Ora, não há cumulação de juros moratórios e atualização monetária. Na verdade, a taxa SELIC tem esse viés duplo, mas é uma única taxa. Não há outra taxa que incida junto com a SELIC e ela é amplamente conhecida e divulgada no mercado, sendo de conhecimento público e notório.

No caso específico de débitos para com a Fazenda Nacional, a adoção da taxa de referência SELIC, como medida de percentual de juros de mora, foi estabelecida pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995, nestes termos:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea “c” do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea “a.2”, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

O cálculo dos juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, está, hodiernamente, previsto, de forma literal, no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nestes termos:

Art. 61, § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Noutro vértice, quando diante de crédito tributário-previdenciário, inclusive no que se relaciona as contribuições para Terceiros por se equiparar em regime de exigência às contribuições previdenciárias patronais, bem como quando diante de descumprimento de obrigação acessória tributário-previdenciária, o art. 35 da Lei nº 8.212 disciplina que:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei², das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Importa consignar, ainda, que, em consonância com o disposto no art. 161 do CTN, somente quando lei específica não dispuser de modo diverso é que a taxa dos juros de mora será de 1% ao mês. Não é o caso em espécie, como visualizado.

Assim, é legítima a cobrança de juros equivalentes à taxa SELIC, já que tem previsão legal específica. Não poderia a autoridade administrativa deixar de aplicar os acréscimos legais face ao mandamento expresso no art. 142, parágrafo único, do CTN. O ato administrativo de lançamento é vinculado à lei, que dispõe sobre todos os seus elementos. Não tem a autoridade fiscal liberdade de ação para avaliar a conveniência e oportunidade da conduta, pois deve agir de forma vinculada e obrigatória, de modo a efetivar o lançamento com seus consectários.

De mais a mais, os juros de mora incidentes sobre a obrigação principal possuem respaldo no art. 35 da Lei nº 8.212, na redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº

² Art. 11, Parágrafo único. Constituem contribuições sociais: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; b) as dos empregadores domésticos; c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;.

11.941/2009, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430. Logo, estando de acordo com a legislação que rege a matéria, não há alterações a fazer no que se relaciona aos juros moratórios aplicados.

Adicionalmente, o julgador administrativo está impedido de afastar a taxa SELIC sob alegação de confisco ou inconstitucionalidade. A Súmula CARF nº 2 assenta: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Por último, apenas para argumentar, tem-se que na forma da Súmula CARF nº 108: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”. O próprio STJ decide, desde longa data no mesmo sentido, entendendo pela legalidade, pois assenta: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (REsp nº 1.129.990, REsp nº 834.681).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso.

Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo questionamento sobre efeitos confiscatórios da multa de ofício aplicada de 75%; rejeito a preliminar de prescrição intercorrente e não há o que se deferir pelo CARF em termos de suspensão da exigibilidade, pois é automática até decisão terminativa e compete a unidade do domicílio fiscal do contribuinte o controle e cadastramento suspensivo; e, no mérito, quanto a parte conhecida, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo alegação de inconstitucionalidade; rejeito a preliminar e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros