



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

Processo nº 11516.723520/2013-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.841 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. O procedimento de fiscalização é inquisitorial, vale dizer, transcorre sem que a autoridade fiscal esteja, em consequência do desenho do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/1972, sob qualquer constrição que a obrigue a reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

DETRAN. PROFISSIONAIS CREDENCIADOS. EXAME APTIDÃO FÍSICA E PSICOLÓGICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

Uma vez que a Lei atribui ao órgão executivo o dever de realizar exame de aptidão física e mental para os interessados em obter habilitação de condutor, e que, no caso de delegação para profissionais privados, não cabe ao examinado estabelecer procedimento diverso daquele estabelecido pelo órgão delegante, percebe-se que o tomador do serviço profissional é o órgão executivo e não a pessoa interessada em obter habilitação de condutor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de diligência suscitada pelo Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), que restou vencido juntamente com a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio. Por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator) e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento parcial para excluir da base de cálculo os valores eventualmente recolhidos pelos Contribuintes segurados. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente Rosemary Figueiroa Augusto.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de Autos de Infração lavrados em desfavor da Contribuinte para constituir crédito tributário referente a Contribuições Previdenciárias. Intimada, a Contribuinte apresentou Impugnação que foi julgada parcialmente procedente. Insatisfeita, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário.

Feito o resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 30/10/2013, foram lavrados os Autos de Infração:

- DEBCAD nº 51.032.465-7 (fls. 2/12), no valor de R\$ 14.583.946,09, além de juros e multa de ofício, para constituir crédito tributário referente a Contribuições Previdenciárias da Empresa; e
- DEBCAD nº 51.032.466-5 (fls. 13/22), no valor de R\$ 3.466.932,42, além de juros e multa de ofício, para constituir crédito tributário referente a Contribuições Previdenciárias do Segurado.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 28/37):

- o procedimento de fiscalização decorreu da divergência entre os dados constantes nas DIRF's e nas GFIP's;
- no âmbito da fiscalização, a Contribuinte foi intimada a

"apresentar documentos e prestar esclarecimentos necessários à ação, mormente quanto aos serviços prestados por médicos e psicólogos, pessoas físicas, credenciados pelo DETRAN/SC para realização de

exames de aptidão física e mental, visando à habilitação de condutores de veículos, objeto exclusivo da auditoria. Ressalta-se ainda que foram convalidados todos os documentos já entregues à auditoria no processo de diligência" - fl. 30;

- "Diante de toda a legislação depreende-se que se trata de prestação de serviços executados por profissionais da área médica, contratados pelo Estado mediante credenciamento, caracterizados pela auditoria como contribuintes individuais, cujos serviços são executados na dependência do DETRAN ou nas Circunscrições Regionais de Trânsito - CIRETRAN." - fl. 31*
- "No que concerne aos pagamentos desses profissionais, constamos que os mesmos são remunerados pelo Estado por quantidade de exames realizados. O valor dos exames é fixado pelo Estado através de Portarias emitidas pelo diretor do DETRAN e arrecadado através de Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais - DARE, no código de receita "9970 - Junta Médica", integrante do grupo de Outras Receitas. Portanto o Estado assume toda a responsabilidade da contratação desses profissionais, inclusive, assunção dos pagamentos das remunerações." - fls. 31/32*
- "Os fatos geradores das contribuições foram os pagamentos efetuados a contribuintes individuais integrantes da Junta Médica do DETRAN/SC, conforme folhas de pagamento sobre os quais o contribuinte deixou de recolher, as contribuições por ele devidas, estabelecidas no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99, bem como, deixou de recolher as contribuições a cargo dos segurados contribuintes individuais às quais o Estado tem a obrigação de arrecadar dos segurados e recolher na forma do artigo 4º da Lei nº 10.666/2003, com alterações posteriores." - fl. 32/33.*
- A despeito de ter sido lançada multa de ofício simples (75%), foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

Intimada do lançamento em 05/11/2013 (fl. 629), a Contribuinte apresentou Impugnação em 02/12/2013 (fls. 631/645 e docs. anexos fls. 646/1.178).

Chegando à DRJ, o julgamento foi convertido em diligência (fls. 1.187/1.188) para que a autoridade lançadora se manifestasse sobre os argumentos expostos na impugnação em relação ao DEBCAD nº 51.032.466-5. Foi então formalizada a Informação Fiscal (fls. 1.191/1.192) que ratificou o lançamento. Em sua Manifestação (fl. 1.197), a Contribuinte simplesmente ratificou os argumentos constantes na sua Impugnação.

Enfim, foi proferido o Acórdão DRJ/BHE nº 02-60.850, de 08/10/2014, que restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012**CONTENCIOSO. NULIDADE.**O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação ao lançamento.**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.**HONORÁRIOS PAGOS A MÉDICOS CREDENCIADOS.**O órgão público, ao remunerar profissionais por ele credenciados, age na qualidade de tomador de seus serviços, razão pela qual atrai a incidência da obrigação tributária previdenciária.**MULTA.**As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas a multa, de caráter irrelevável.**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes tais diplomas devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.**PROVA TESTEMUNHAL.**Não há previsão legal para oitiva de testemunhas no Processo Administrativo Fiscal.**Impugnação Procedente em Parte*

Não foi formalizado Recurso de Ofício em razão de o montante exonerado não ultrapassar o limite de alçada.

Intimada em 17/10/2014 (fl. 1.239), a Contribuinte interpôs dois Recursos Voluntário em 29/10/2014 (1.241/1.256 e 1.262/1.284), um para cada DEBCAD. Argumentou, em síntese:

Em Relação ao DEBCAD nº 51.032.465-7

- Que houve nulidade na Notificação dos Termos de Início de Fiscalização, que não foram apresentados à Procuradoria - única com poderes de representação - o que impossibilitou o contraditório e a ampla defesa; conclui que essa nulidade viciou o próprio lançamento;

-
- Que o Estado simplesmente credencia os médicos com capacidade técnica comprovada para realizar a avaliação dos condutores de veículos, mas que os serviços prestados pelos referidos médicos o são em prol dos condutores e que os valores pagos são integralmente revertidos para os profissionais.
 - Que o *"Tomador do Serviço não é o Estado de Santa Catarina, nem tampouco é o pagamento efetuado com recursos do Tesouro do Estado, que funciona como mero repassador dos valores pagos pelo cidadão interessado na obtenção da carteira nacional de habilitação."*
 - Que a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que não incide contribuição previdenciária em razão do processo de credenciamento de profissionais;
 - Que o art. 148 do Código de Trânsito Brasileiro permite que o exame prescrito no art. 147 do mesmo diploma seja realizado por entidades privadas credenciadas;
 - Que a multa aplicada é inconstitucional por ter caráter confiscatório e que inexistiu dolo na conduta do agente público;
 - Que a negativa em realizar oitiva do Diretor Geral do DETRAN e do Chefe da CIRETRAN de Lages/SC feriu os princípios da ampla defesa e do contraditório, nos termos do art. 5º, LV, da CF/1988;
 - Que, a despeito de inexistir previsão expressa para a produção de prova testemunhal, esta deve ser permitida com base no art. 5º, LV, da CF/1988; e
 - Que a oitiva dos agentes públicos apontados acima demonstrará que há recolhimentos efetuados diretamente a médicos credenciados e *"que não há qualquer relação de prestação de serviços para o Estado de Santa Catarina"*.

Em Relação ao DEBCAD nº 51.032.466-5

- Que houve nulidade na Notificação dos Termos de Início de Fiscalização, que não foram apresentados à Procuradoria - única com poderes de representação - o que impossibilitou o contraditório e a ampla defesa; conclui que essa nulidade viciou o próprio lançamento;
- Que o Estado simplesmente credencia os médicos com capacidade técnica comprovada para realizar a avaliação dos condutores de veículos, mas que os serviços prestados pelos referidos médicos o são em prol dos condutores e que os valores pagos são integralmente revertidos para os profissionais.
- Que o *"Tomador do Serviço não é o Estado de Santa Catarina, nem tampouco é o pagamento efetuado com recursos do Tesouro do Estado, que"*

funciona como mero repassador dos valores pagos pelo cidadão interessado na obtenção da carteira nacional de habilitação." - fl. 1.267;

- Que a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que não incide contribuição previdenciária em razão do processo de credenciamento de profissionais;
- Que o art. 148 do Código de Trânsito Brasileiro permite que o exame prescrito no art. 147 do mesmo diploma seja realizado por entidades privadas credenciadas;
- Que a multa aplicada é inconstitucional por ter caráter confiscatório e que inexistiu dolo na conduta do agente público;
- Que, ao não deferir o pedido de produção de provas documentais que estão em poder do INSS a decisão recorrida incorreu em manifesto cerceamento do direito de defesa;
- Que ocorreu *"na hipótese presente manifesto cerceamento de defesa ao não ser deferida a prova documental que está em poder do INSS qual seja os relatórios de contribuições de todos os médicos credenciados listados nos anexos do auto de infração, para comprovação de recolhimento das contribuições previdenciárias como contribuintes individuais tomando em conta o teto do salário de contribuição."* - fl. 1.281;
- Que é necessário refazer os cálculos do auto de infração, levando em conta os valores recolhidos individualmente e o limite máximo do salário de contribuição;
- Que a negativa em realizar oitiva do Diretor Geral do DETRAN e do Chefe da CIRETRAN de Lages/SC feriu os princípios da ampla defesa e do contraditório, nos termos do art. 5º, LV, da CF/1988; e
- Que, a despeito de inexistir previsão expressa para a produção de prova testemunhal, esta deve ser permitida com base no art. 5º, LV, da CF/1988.

É importante registrar que, conforme Termo de Desentranhamento (fl. 1.214) excluiu as fls. 1.202/1.213 dos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivo e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Contudo, não é possível conhecer dos argumentos referentes à inconstitucionalidade da multa vez que, conforme a Súmula CARF nº 2, o art. 62 do Anexo II ao RICARF e o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, não é possível afastar a Lei sob

fundamento de inconstitucionalidade. Por essa razão, conheço parcialmente do Recurso Voluntário.

Do DEBCAD nº 51.032.466-5 e do Teto do Salário de Contribuição

Argumenta a Recorrente que não poderia ser instada a reter na fonte a Contribuição Previdenciária a cargo do Segurado uma vez que eles, sendo médicos, já recolhiam como autônomos pelo teto do Salário de Contribuição. Nesse sentido, tendo em vista que as informações necessárias para a correta lavratura do auto de infração estão disponíveis na estrutura deste ente federativo (União), a Recorrente pleiteia a realização de diligência para que o INSS apresente relatórios discriminando os recolhimentos a cargo dos Segurados já efetuados, reduzindo então a obrigação acessória de reter apenas ao montante faltante para atingir o teto do salário de contribuição.

Analisando a questão, a DRJ anotou que

- Não foi observado o quanto estabelecem os arts. 47, 64, 67 e 78 da IN RFB nº 971/2009, segundo os quais cabe ao Segurado apresentar a cada uma das pessoas que lhe remunera a comprovação de que recebe valores de outra fonte e que já tem retido o limite do Salário de Contribuição. Somente assim é que o Tomador do Serviço (ou empregador) pode ser isentado da obrigação acessória de reter na fonte as Contribuições.
- Os profissionais não são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social;

Entretanto, a despeito do quanto apontado acima, a DRJ analisou a documentação juntada em sede de Impugnação e percebeu que diversos deles (cópias de RPA e Recibos de Pagamentos de Salários) poderiam ser aceitos como comprovação do limite máximo do salário-de-contribuição. Por essa razão, entendeu ser possível desobrigar o sujeito passivo a reter e recolher as respectivas contribuições previdenciárias dos segurados, o que o levou a reduzir parte do lançamento.

Entendo ser necessário realizar a diligência sugerida pela Contribuinte, aplicando a regra dos arts. 36 e 37 da Lei nº 9.784/1999:

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 art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Em primeiro lugar, como bem chamou atenção a Contribuinte, o lançamento recai sobre profissionais médicos, não sendo difícil imaginar que recolham como autônomos pelo teto do Salário de Contribuição.

Em segundo lugar, caso as Contribuições a cargo dos Segurado já tenham sido recolhidas pelo limite, não há razão para novo recolhimento por parte dessa Contribuinte. Tal recolhimento excedente, que dificilmente será repetido para os respectivos Segurados a essa altura - como deve ocorrer em caso de retenção e recolhimento acima do limite do Salário de Contribuição -, sairá dos cofres do ente pagador, e não da retenção dos valores dos preços pagos, e converter-se-á em enriquecimento sem causa em prol da União em detrimento do Estado.

Em terceiro lugar, é interessante observar as regras de distribuição do ônus da prova apresentadas no novo 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.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

Esse é exatamente o caso dos autos: a produção da prova é basicamente impossível para a Recorrente a essa altura, vez que teria de recorrer a cada um dos médicos que prestaram serviço à época dos fatos, 5 (cinco) anos atrás para que apresentassem todas as provas dos seus recolhimentos; para a Recorrida, entretanto, a prova é simples, vez que basta o acesso aos bancos de dados do INSS e observar o montante recolhido por cada um dos profissionais elencados no Auto de Infração.

Por todos esses motivos, entendo ser necessário converter o julgamento em diligência para que

- a autoridade diligenciadora elabore levantamento indicando os valores das Contribuições Previdenciárias a cargo do Segurado recolhidos em favor de cada um dos profissionais indicados no Auto de infração, apresentando relatório (INDIVIDUALIZADO???) dos valores globais que devem ser excluídos da base de cálculo;
- seja a Contribuinte intimada do resultado da diligência para, querendo, apresentar manifestação no prazo de 30 (trinta) dias;
- enfim, retornem os autos para continuidade do julgamento.

Das intimações durante a fiscalização:

Vencido em relação à diligência solicitada, passo ao julgamento das demais questões levantadas no Recurso Voluntário.

Preliminarmente, a Recorrente argumenta que a Notificação do Termo de Início de Fiscalização é nula uma vez que foi apresentada a órgão sem poder de representação, o que dificultou o exercício do seu direito de defesa.

A verdade é que este e.CARF já tem jurisprudência consolidada sobre a questão:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Em outras palavras, a Notificação intimação efetuada no endereço fiscal da Contribuinte é válida, ainda que não seja recebida por pessoa com poderes de representação legal, como foi o caso.

Outrossim, se é verdade que o cerceamento do direito de defesa constitui nulidade nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, a verdade é que, como regra geral, o procedimento de fiscalização tem caráter inquisitorial, somente se instaurando a fase do contraditório após o lançamento e a impugnação do auto de infração. Por todos,

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE.

O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, oficiosa, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária. Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao crivo do contraditório nem da ampla defesa, direito reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura a fase contenciosa do procedimento fiscal. (acórdão CARF nº 2401004.165, de 18/02/2016)

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

O procedimento de fiscalização é inquisitorial, vale dizer, transcorre sem que a autoridade fiscal esteja, em consequência do desenho do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/1972, sob qualquer constrição que a obrigue a reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa. Os pedidos de esclarecimento mediante termo, no curso do procedimento de fiscalização, não decorrem da observância de um dever corresponsivo a um direito individual de acesso aos fatos apurados pelo Fisco e de se manifestar sobre eles; decorrem, sim, da necessidade de reunir evidências que possibilitem aferir a legalidade dos atos praticados pelo fiscalizado ou terceiros.

(acórdão CARF nº 1301002.018, de 04/05/2016)

Portanto, não é possível anular o auto de infração em decorrência desse argumento.

Do credenciamento de profissionais para os exames médicos

A Recorrente argumenta, como questão de mérito, que não é Contribuinte do tributo lançado em relação aos profissionais autônomos que compõem a base de cálculo uma vez que não é a tomadora do serviço. Segundo explica, o verdadeiro tomador do serviço é o cidadão interessado em obter a carteira nacional de habilitação; o órgão público atua como mero credenciador e repassador da remuneração. Nesse caminho, esclarece que o STJ já tem jurisprudência firme no sentido de que o credenciador de profissionais não é responsável pela Contribuição Previdenciária dos profissionais credenciados.

Pois bem.

Em primeiro lugar, importa anotar que os precedentes do STJ elencados referem-se ao credenciamento de médicos em planos de saúde e de associação de criadores de ovinos. O caso presente se refere a credenciamento de médicos para a realização de exames em prol da obtenção de licença perante órgão público. Tratam-se, efetivamente, de situações diversas não podendo a decisão em relação àqueles casos ser aplicada automaticamente à presente lide.

Em segundo lugar, é imperioso remontar à legislação de regência do órgão público, qual seja, o Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503/1997):

Art. 14. Compete aos Conselhos Estaduais de Trânsito - CETRAN e ao Conselho de Trânsito do Distrito Federal - CONTRANDIFE:

(...)

V - julgar os recursos interpostos contra decisões:

(...)

b) dos órgãos e entidades executivos estaduais, nos casos de inaptidão permanente constatados nos exames de aptidão física, mental ou psicológica;

...

*Art. 140. A habilitação para conduzir veículo automotor e elétrico será apurada por meio de **exames que deverão ser realizados junto ao órgão ou entidade executivos do Estado ou do Distrito Federal**, do domicílio ou residência do candidato, ou na sede estadual ou distrital do próprio órgão, devendo o condutor preencher os seguintes requisitos:*

(...)

...

*Art. 147. O candidato à habilitação deverá submeter-se a **exames realizados pelo órgão executivo de trânsito**, na seguinte ordem:*

I - de aptidão física e mental;

(...)

*Art. 148. Os exames de habilitação, exceto os de direção veicular, **poderão** ser aplicados por entidades públicas ou privadas credenciadas pelo órgão executivo de trânsito dos Estados e do Distrito Federal, de acordo com as normas estabelecidas pelo CONTRAN.*

Em outras palavras, percebe-se que a Lei atribui a responsabilidade de realizar o exame ao órgão executivo de trânsito. Ao permitir que o exame seja delegado a terceiros - outros órgãos públicos ou privados credenciados - a Lei permitiu a "terceirização" do exame, i.e., terceirização do serviço.

Percebe-se, outrossim, que o serviço realizado no exame de aptidão física e mental em nada se aproxima do serviço prestado por médicos (ou veterinários) credenciados por planos de saúde (ou associações de criadores). Nestes, o serviço é realmente tomado pelo paciente, que em comum acordo com o profissional, estabelece os procedimentos que serão realizados e os que não serão realizados; mais, mesmo que o plano recuse determinado procedimento, o paciente pode tomar o serviço diretamente do profissional de forma "privada", sem o pagamento ou reembolso do plano de saúde. No mesmo sentido, os veterinários credenciados pelas associações prestam seus serviços diretamente aos associados, que estabelecerão os procedimentos que podem ou não ser adotados em relação aos animais.

Diferentemente, nos exames de aptidão física e mental, o profissional deve fazer procedimentos específicos e previamente estabelecidos pelo órgão público. Não cabe ao examinado nem ao paciente determinar procedimentos diversos, não podendo dirigir qual o serviço que será prestado.

Em suma, tendo em vista que (1) o serviço de exame médico realizado por profissionais privados é, em verdade, uma delegação do procedimento que é de responsabilidade do órgão executivo de trânsito, como estabelece a própria Lei; e (2) o examinado e o profissional não podem acordar procedimento ou serviço diverso daquele estabelecido pela credenciadora; então (3) entendo que não assiste razão à Contribuinte, não sendo possível afastar o lançamento com base nesse argumento.

Da comprovação do recolhimento de Contribuição Previdenciária a cargo do Segurado

A despeito de ter sido vencido em relação à solicitação de diligência, meu entendimento é no sentido de que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias dos segurados os já recolhidos por estes, de sorte que o montante total recolhido não ultrapasse o teto do salário-de-contribuição.

Do pedido de diligência:

A Contribuinte requer, ainda, a realização de diligência para que sejam ouvidos o Diretor Geral do DETRAN e o Chefe de CIRETRAN de Lages/SC.

Em primeiro lugar, impende lembrar que, conforme o art. 16, §1º, do Decreto nº 70.235/1972, considera-se não formulado o pedido de perícia que não apresente os quesitos que deseja ver respondidos. Nesse sentido, uma vez que a Contribuinte não apresentou as perguntas que seja ver feitas, tal pedido de diligência deve ser desconsiderado.

Ainda que assim não fosse, os arts. 18 e 28 permitem o indeferimento dos pedidos de diligência quando entendê-los prescindíveis. No caso em tela, não se percebe como a oitiva das pessoas indicadas trará provas nem argumentos novos para converter o julgamento, mormente quando este julgador já tem entendimento sobre a questão de direito, como demonstrado acima.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, tendo sido vencido em relação à necessidade de diligência, voto por rejeitar as demais preliminares e, no mérito, dar provimento parcial para excluir da base de cálculo os valores eventualmente recolhidos pelos Contribuintes segurados.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado.

Inobstante o bem fundamentado voto do Relator, peço vênia para divergir quanto à necessidade de diligência, assim como em relação à exclusão dos valores eventualmente recolhidos pelos Contribuintes segurados.

O ilustre Relator entendeu que seria necessária uma diligência para que a autoridade fiscal elaborasse levantamento indicando os valores das Contribuições Previdenciárias a cargo do Segurado recolhidos em favor de cada um dos profissionais indicados no Auto de infração, apresentando relatório dos valores globais que deveriam ser excluídos da base de cálculo. A intenção da diligência era a obtenção dos reais valores a serem afastados da tributação em face dos recolhimentos eventualmente efetuados pelos médicos como autônomos pelo teto do salário de contribuição.

No entanto, no meu entendimento, não cabe a realização de diligência no caso em comento.

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. O artigo 373 do Novo Código de Processo Civil (NCPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão

fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

Embora o ilustre Relator entenda que seria aplicável o § 1º do referido artigo, sob o argumento de que a produção da prova é basicamente impossível para a Recorrente a essa altura, uma vez que teria de recorrer a cada um dos médicos que prestaram serviço à época dos fatos, no presente caso o que vemos é que não foi observado o que estabelecem os arts. 47, 64, 67 e 78 da IN RFB nº 971/2009, segundo os quais cabe ao segurado apresentar a cada uma das pessoas que lhe remunera a comprovação de que recebe valores de outra fonte e que já tem retido o limite do salário de contribuição. Somente assim é que o tomador do serviço (ou empregador) pode ser tornar isento da obrigação de reter na fonte as Contribuições. E disso a Contribuinte não se desincumbiu.

A responsabilidade pela apresentação das provas compete à Contribuinte, não cabendo a determinação de diligências e perícias para a busca de provas. O artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 10 da Lei nº 8.748/93, dispõe:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante a realização de perícias ou diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no artigo 28, in fine.

Consoante se depreende da leitura do dispositivo acima, a autoridade julgadora poderá indeferir o pedido de diligência, quando considerá-la prescindível ou impraticável. As diligências e/ou perícias não podem ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal, pois se destinam a subsidiar a formação da convicção do julgador.

Dessa forma, rejeito a preliminar de diligência suscitada.

Quanto ao mérito, a minha divergência refere-se tão somente à parte do voto do Relator em que ele defende que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias dos segurados os valores já recolhidos por estes, de sorte que o montante total recolhido não ultrapasse o teto do salário de contribuição.

Conforme já exposto, a Contribuinte não logrou comprovar que os segurados já haviam efetuado recolhimentos no teto do salário de contribuição, conforme prevê a legislação.

A Instrução Normativa IN RFB 971/09 assim dispõe:

Art. 78. A empresa é responsável:

[...]

III - pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, prevista nos itens "2" e "3" da alínea "a" e nos itens "1" a "3" da alínea "b" do inciso II do art. 65, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003;

Art. 67. O contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário-de-contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa em que isto ocorrer, mediante a apresentação:

I - do comprovante de pagamento ou declaração previstos no § 1º do art. 64, quando for o caso;

II - do comprovante de pagamento previsto no inciso V do art. 47, quando for o caso.

§ 1º O contribuinte individual que no mês teve contribuição descontada sobre o limite máximo do salário-de-contribuição, em uma ou mais empresas, deverá comprovar o fato às demais para as quais prestar serviços, mediante apresentação de um dos documentos previstos nos incisos I e II do caput.

§ 2º Quando a prestação de serviços ocorrer de forma regular a pelo menos uma empresa, da qual o segurado como contribuinte individual, empregado ou trabalhador avulso receba, mês a mês, remuneração igual ou superior ao limite máximo do salário-de-contribuição, a declaração prevista no inciso I do caput, poderá abranger um período dentro do exercício, desde que identificadas todas as competências a que se referir, e, quando for o caso, daquela ou daquelas empresas que efetuarão o desconto até o limite máximo do salário-de-contribuição, devendo a referida declaração ser renovada ao término do período nela indicado ou ao término do exercício em curso, o que ocorrer primeiro.

§ 3º O segurado contribuinte individual é responsável pela declaração prestada na forma do inciso I do caput e, na hipótese de, por qualquer razão, deixar de receber a remuneração declarada ou receber remuneração inferior à informada na declaração, deverá recolher a contribuição incidente sobre a soma das remunerações recebidas das outras empresas sobre as quais não houve o desconto em face da declaração por ele prestada, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição e as alíquotas definidas no art. 65.

[...]

§ 6º A empresa deverá manter arquivadas, à disposição da RFB, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, cópias dos comprovantes de pagamento ou a declaração apresentada pelo contribuinte individual, para fins de apresentação ao INSS ou à RFB, quando solicitado.

Art. 64. O segurado empregado, inclusive o doméstico, que possuir mais de 1 (um) vínculo, deverá comunicar a todos os seus empregadores, mensalmente, a remuneração recebida até o limite máximo do salário-de-contribuição, envolvendo todos os vínculos, a fim de que o empregador possa apurar corretamente o salário-de-contribuição sobre o qual deverá incidir a

contribuição social previdenciária do segurado, bem como a alíquota a ser aplicada.

§ 1º Para o cumprimento do disposto neste artigo, o segurado deverá apresentar os comprovantes de pagamento das remunerações como segurado empregado, inclusive o doméstico, relativos à competência anterior à da prestação de serviços, ou declaração, sob as penas da lei, de que é segurado empregado, inclusive o doméstico, consignando o valor sobre o qual é descontada a contribuição naquela atividade ou que a remuneração recebida atingiu o limite máximo do salário-de-contribuição, identificando o nome empresarial da empresa ou empresas, com o número do CNPJ, ou o empregador doméstico que efetuou ou efetuará o desconto sobre o valor por ele declarado.

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

V - fornecer ao contribuinte individual que lhes presta serviços, comprovante do pagamento de remuneração, consignando a identificação completa da empresa, inclusive com o seu número no CNPJ, o número de inscrição do segurado no RGPS, o valor da remuneração paga, o desconto da contribuição efetuado e o compromisso de que a remuneração paga será informada na GFIP e a contribuição correspondente será recolhida; [...]

Os valores devidamente comprovados pela Contribuinte já foram reconhecidos pela decisão de primeira instância, conforme trecho abaixo do voto vencedor.

Assim, por ocasião da fiscalização, conforme informado na resposta a diligência, os valores recebidos de outras fontes não integraram o cálculo do limite máximo de contribuição visto que o Estado, além de não reconhecer estes profissionais como segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social, não observou a Instrução Normativa – IN RFB 971/09, artigo 67.

O sujeito passivo, na tentativa de provar o recolhimento das contribuições devidas pelos médicos credenciados, junta a defesa os documentos de fls. 717/1.178.

Embora tais documentos demonstrem a possível existência de múltiplos vínculos dos prestadores de serviços, apenas os documentos juntados às fls. 734/735, 737/738, 744/745, 752/753, 756, 760/762, 770/771, 776/780 (cópias de RPA e Recibo de pagamento de salário) podem ser aceitos, nos termos da IN RFB 971/09, artigo 67, para verificação do limite máximo do salário-de-contribuição e desobrigar o sujeito passivo da arrecadação e recolhimento das contribuições de segurados.

Os documentos que comprovam o pagamento de remuneração e recolhimento de contribuição ao RGPS para os médicos com múltiplos vínculos são descritos na Tabela 1.

Portanto, não se pode excluir da base de cálculo valores que não foram comprovadamente recolhidos pelos segurados, razão pela qual de ser negado provimento ao recurso também nessa parte.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado.