



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.722694/2011-01
ACÓRDÃO	2004-000.251 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE CRUZEIRO DO SUL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2008

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. NÃO PREENCHIMENTO. DEFICIÊNCIA DO RELATÓRIO FISCAL. ÔNUS DA FAZENDA PÚBLICA.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração - *ex vi* da al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81 -, capaz de demonstrar a disparidade entre a forma de pactuação e a realidade, imperioso o reconhecimento do colaborador como segurado obrigatório da Previdência Social na modalidade empregado.

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.

MUNICIPALIDADE. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Às pessoas jurídicas de direito público também aplicável, a partir de fevereiro de 2007, a multa de ofício prevista sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas e não declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Cleberson Alex Friess (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Cleberson Alex Friess.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por MUNICIPIO DE CRUZEIRO DO SUL contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), que julgou *improcedente* a impugnação apresentada para manter a exigência de R\$610.070,58 (seiscentos e dez mil e setenta reais e cinquenta e oito centavos), relativo a contribuições devidas à Previdência Social nas competências 05/2007 a 12/2008.

Segundo a fiscalização, teria a Secretaria Municipal de Saúde recrutado, selecionado, capacitado, demitido, remunerado e coordenado as atividades desenvolvidas por profissionais da área da saúde, em razão de convênio firmado, restando configurado o enquadramento dos referidos obreiros como segurados empregados, nos termos da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, com a exigência das respectivas contribuições previdenciárias patronais. .

Em sua peça impugnatória (f. 990/1.000) alegou que inexistiria qualquer irregularidade na conduta perpetrada pela Municipalidade, que estaria autorizado a realizar a contratação de entidade beneficente sem fins lucrativos – no caso, a SOCIEDADE HOSPITAL SÃO GABRIEL ARCANJO. De modo subsidiário, pediu **i)** fossem excluídos da autuação os profissionais que recebem sua contrapartida mediante o fornecimento de notas fiscais e RPAs, ao argumento de que, com relação a eles, impossível o reconhecimento da “existência de vínculo de emprego”; e, **ii)** fosse decotada a multa de ofício, eis que não poderia a Municipalidade deixar de observar a legislação pátria.

Ao apreciar os motivos de insurgência, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRESSUPOSTOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

São segurados obrigatórios da Previdência Social, na categoria empregado, as pessoas físicas que prestam serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. Por efeito do princípio da primazia da realidade, presentes os requisitos da prestação de serviço com vínculo empregatício deve a auditoria fiscal desconsiderar o contrato de prestação de serviços originalmente pactuado e efetuar o lançamento das contribuições devidas no tomador de serviços.

ÓRGÃO PÚBLICO. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A partir de fevereiro de 2007 às pessoas jurídicas de direito público aplica-se a multa legalmente prevista sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas e não declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. (f. 1.008)

Cientificado da decisão da DRJ em **13 de abril de 2015** (f. 1.030), apresentou, em **30 de abril de 2015**, recurso voluntário (f. 1.031/1.046), reiterando **i)** a legalidade da contratação de instituição privada sem fins lucrativos para a prestação de serviços de saúde; **ii)** a possibilidade de exigência de contribuições apenas nos casos em que existente contrato de trabalho; e, **iii)** a impossibilidade de exigência da multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual **conheço-o**.

I – DA CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS,

[s]e o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do *caput* do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Além disso, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade veio a ser cancelada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu

poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsidere situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

Em verdade, não há que se cogitar formalização de vínculo empregatício por auditor fiscal – tal reconhecimento implicaria em expedir ordem para anotação na CTPS do(s) empregado(s), pagamento de 13º salário e terço constitucional de férias *etc.* Para fins de reconhecimento do vínculo como empregado celetista, é imprescindível a observância das exigências lançadas no art. 3º da CLT. A competência para tanto é da Justiça do Trabalho.

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) “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.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade. Daí o porquê mesmo tendo havido “pagamento via RPA e notas fiscais” – *vide* argumentação subsidiária às f. 1.038 – não está a fiscalização obstada de realizar seu mister.

Acrescento ainda que o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ou a possibilidade de terceirização da atividade-fim não se prestam, *a priori*, a elidir os achados da fiscalização.

Para que reste caracterizado como segurado obrigatório, mister o preenchimento de 4 (quatro) requisitos inarredáveis e cumulativos: **(i)** pessoalidade, **(ii)** habitualidade, **(iii)** subordinação e com pagamento de **(iv)** remuneração – *ex vi* da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81.

Ao analisar a caracterização dos profissionais de saúde enquanto segurados obrigatórios na modalidade empregados, valeu-se a DRJ da seguinte linha argumentativa:

De acordo com a autoridade administrativa lançadora o município procurou dissimular a contratação dos profissionais de saúde e ocultar que é o real empregador, através da interposição de outra pessoa jurídica e de termo de convênio.

Os serviços de saúde foram prestados em razão da existência de Termo de Convênio para contratação de profissionais da área de saúde entre o município de Cruzeiro do Sul e a Sociedade Hospital São Gabriel Arcanjo, alegando a Impugnante que a contratação de instituição privada sem fins lucrativos para a realização de serviços de saúde encontra amparo em várias normas legais, razão pela qual o lançamento seria improcedente.

De acordo com as informações constantes do Relatório Fiscal da autuação, em decorrência do Termo de Convênio, a Sociedade Hospital São Gabriel Arcanjo foi intimada pelo Auditor Fiscal a esclarecer as competências para:

- a) administrar e executar os programas conveniados;
- b) determinar os locais, as equipes multi profissionais e as atividades de atendimento à população;
- c) selecionar os trabalhadores profissionais de saúde (médicos, dentistas, nutricionista, psicólogos, enfermeiros, farmacêuticos, fonoaudiólogos e demais agentes de saúde) e definir a remuneração;
- d) estipular o horário, local e controlar a entrada e saída do trabalho diário dos profissionais (ponto) e de que forma isso foi realizado;
- e) determinar a escala e o período de gozo das férias dos trabalhadores;
- f) decidir sobre as rescisões e indenizações de contrato de trabalho dos trabalhadores profissionais de saúde e como isso é formalizado;
- g) apurar a remuneração mensal (salário, horas extras, faltas, etc.) dos trabalhadores;
- h) elaborar a folha de pagamento mensal e contabilizá-la.

Em atendimento à intimação, a Sociedade Hospital São Gabriel Arcanjo informou através do Ofício nº 07/2011 (fls. 49) que " a administração e execução do Convênio é por conta da Secretaria Municipal da Saúde. Apenas o Hospital elabora e contabiliza além disso procede os pagamentos indicados."

Complementando as informações do ofício nº 07/2011, através do Ofício nº 08/2011 (fls. 51), a Sociedade Hospital São Gabriel Arcanjo, esclareceu que "o município através da Secretaria de Saúde, administra e executa todas atividades referentes as letras (a) até (g), cabendo ao Hospital apenas a execução do que está solicitado no item (h) ou seja; elaboração da folha de pagamento e sua contabilização."

Pois bem, note-se que a Sociedade Hospital São Gabriel Arcanjo deixou absolutamente claro no Ofício nº 08/2011 que é o Município, através da

Secretaria de Saúde, quem administra e executa todas atividades referentes as letras “a” a “g”.

Em assim sendo, tem-se que à Sociedade Hospital São Gabriel Arcanjo competia tão somente a elaboração da folha de pagamento mensal e sua contabilização, sendo que ao Município de Cruzeiro do Sul competiam as demais atribuições, quais sejam: administração e execução dos programas conveniados; determinação dos locais, das equipes multi profissionais e atividades de atendimento à população; seleção dos trabalhadores profissionais de saúde (médicos, dentistas, nutricionista, psicólogos, enfermeiros, farmacêuticos, fonoaudiólogos e demais agentes de saúde); definição da remuneração; estipulação do horário, local e controle da entrada e saída do trabalho diário dos profissionais (ponto) e sua forma de realização; determinação da escala e período de gozo das férias dos trabalhadores; decisão sobre as rescisões e indenizações de contrato de trabalho dos trabalhadores profissionais de saúde e sua formalização; apuração da remuneração mensal (salário, horas extras, faltas, etc.) dos trabalhadores.

(...)

Ora, se como explicitado pela Sociedade Hospital São Gabriel Arcanjo em resposta a intimação fiscal, era a Impugnante quem determinava os locais, as equipes multi profissionais e atividades de atendimento à população, selecionava os profissionais de saúde e definia sua remuneração, estipulava horário, local e controle de entrada e saída diária dos mesmos; determinava a escala e período de gozo das férias destes trabalhadores e, mais, decidia sobre as rescisões e indenizações de contrato de trabalho e sua formalização, dúvida não resta de que a Impugnante se revestia das características de empregador, pois admitia, assalariava e dirigia a prestação dos serviços.

Observe-se, ainda, que, conforme informado no Relatório Fiscal, o próprio Município de Cruzeiro do Sul através do Ofício Gab. nº 131, em atendimento a intimação fiscal para apresentar documentos e prestar informações sobre o Termo de Convênio e Aditivos, esclareceu que são atribuições da Secretaria Municipal de Saúde a implantação e operacionalização dos programas conveniados e a coordenação das equipes dos profissionais de saúde, a apuração das horas trabalhadas, as faltas, as justificativas e as avaliações sistemáticas destes trabalhadores, bem como o recrutamento, seleção e demissão dos mesmos, sendo que os profissionais de saúde responsáveis pela execução dos programas conveniados têm como base de operações a Unidade Básica de Saúde do Município, local que centraliza todas as atividades na área da saúde.

(...)

Sendo assim, a subordinação é, entre os elementos fático-jurídicos que caracterizam a relação de emprego, aquele que recebe maior importância doutrinária na comparação entre o trabalho empregatício e as demais formas de trabalho. É este o elemento que, no plano concreto, possui o condão de transformar inúmeras relações laborais em relações de emprego.

(...)

É, portanto, na subordinação jurídica que reside o fundamento do poder hierárquico ou poder diretivo conferido ao empregador para que possa coordenar técnica e administrativamente as atividades desenvolvidas por seus empregados. E a auditoria fiscal demonstrou fartamente a situação de subordinação jurídica dos profissionais de saúde ao Município de Cruzeiro do Sul, visto que foram por ele contratados, avaliados, prestaram serviços em sua unidade de saúde e foram por ele remunerados e dispensados, quando o município assim o quis.

Desse modo, em razão das funções exercidas pelos segurados, não resta nenhuma dúvida de que estes laboram em completo estado de sujeição em relação ao poder de direção do Município. Os trabalhadores executaram suas atividades sob a supervisão e fiscalização do Município, obedecendo às suas normas, horários, filosofia de trabalho e padrões e, ainda, o serviço foi executado nas Unidades Básicas de Saúde do Município.

O próprio Termo de Convênio deixa transparecer a situação de sujeição dos trabalhadores da saúde ao Município, conforme explicitado pelo auditoria fiscal em seu relatório, cujo trecho se transcreve:

- na cláusula Primeira do termo de convênio consta que a CONVENIENTE "se compromete a prestar serviços na área de saúde à comunidade de Cruzeiro do Sul, por encaminhamento da Secretaria Municipal de Saúde e Assistência Social";
- no § 1º consta que, "a contratação dos profissionais médicos, bem como dos demais funcionários necessários à consecução dos objetivos elencados no caput será de exclusiva responsabilidade da CONVENIENTE, que será a única e exclusiva responsável por todos os encargos sociais oriundos das contratações, mas deverá ser aceita a escolha/indicação do Município";
- no § 2º, da cláusula Segunda, que trata dos repasses dos valores, consta que, "em qualquer hipótese, o pagamento somente se efetivará mediante a apresentação das faturas referentes aos serviços prestados, devidamente aceitos pela Secretaria Municipal de Saúde e Assistência Social...";

- no §3º, da cláusula Segunda consta que "os valores, por procedimentos e/ou profissionais de saúde, a serem repassados à CONVENIENTE e previstos nos incisos da cláusula primeira, ficarão sujeitos a revisão e alteração, sempre que necessário, com base em entendimento entre as partes e, sempre, com aprovação do Conselho Municipal de Saúde";
- no § 4º, da cláusula Segunda, consta que "a quantidade de procedimentos e/ou de profissionais de saúde, constantes nos incisos da cláusula primeira, poderão ser revisados e alterados, acrescidos de outros, sempre que necessário, com base em entendimento entre as partes e sempre, com aprovação do Conselho Municipal de Saúde";
- na cláusula Quinta, consta que "as fichas, autorizações, laudos e solicitações serão autorizadas pela Secretaria Municipal de Saúde e Assistência Social do Município. E, no parágrafo Único. Todos os documentos como laudos solicitações e outros, serão elaborados (preenchidos e revisados) pelos profissionais médicos e pela CONVENIENTE e serão objeto de revisão e autorização pela Secretaria Municipal de Saúde e Assistência Social do Município";

Não se pode negar que a legislação permita a participação de entidades privadas na prestação de serviços de saúde aos Municípios, no entanto, sendo os serviços prestados por essas entidades, notório é que delas é a responsabilidade pela prestação dos serviços com seu próprio pessoal.

Conforme demonstrado, as informações prestadas pela auditoria fiscal deixam claro que, embora tenha o Município de Cruzeiro do Sul firmado convênio com a Sociedade Hospital São Gabriel Arcanjo para prestar serviços de saúde ao Município, quem efetivamente prestava os serviços era a própria Secretaria Municipal de Saúde, através das Unidades Básicas de Saúde. (f. 1.020/ss, *passim*)

Dada a peculiaridade da contratação – mediante convênio –, em que previstas obrigações que demonstram o preenchimento de cada um dos quatro elementos para a caracterização enquanto seguro obrigatório do RGPS, tenho que o sucinto relatório fiscal (f. 71/76) é suficiente para a descaracterização do negócio jurídico pactuado. **Mantenho a autuação, pois.**

II – DA MULTA DE OFÍCIO

De forma a evitar despicienda repetição, ponho-me de acordo com as razões de decidir da DRJ no sentido de que,

anteriormente ao Decreto nº 6.042/2007, não havia a previsão de cobrança de multa para as pessoas jurídicas de direito público, o que foi modificado com a

alteração do § 9º, do art. 239 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pelo referido Decreto nº 6.042/2007

Merece, por esse motivo, ser mantida a multa aplicada.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira