



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

Processo n° 14041.720106/2015-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.379 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente REDE D'OR SAO LUIZ S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O Fisco, ao reconhecer a prestação pessoal de serviços, por meio da relação de emprego, tem o poder/dever de lançar as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados. Porém, deve, para tanto, comprovar a existência dos requisitos da relação empregatícia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a exclusão do lançamento dos valores relativos aos segurados empregados e os valores indevidos constantes do anexo de folhas 69, nos termos do voto que integra o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, José Alfredo Duarte Filho e Douglas Kakazu Kushiyama, que deram provimento parcial em maior extensão, afastando também as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e, ainda, o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que deu provimento parcial em maior extensão, para afastar a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória relativa à falta de retenção, a qual, exclusivamente neste tema, restou improvida por voto de qualidade. O Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, por ter se declarado impedido, foi substituído pela Conselheira Suplente convocada Fernanda Melo Leal.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVERIA - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Fernanda Melo Leal (suplente convocada em substituição ao Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso), Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 6ª Turma da DRJ Curitiba que manteve o lançamento tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa, inclusive a parcela devida a Terceiros, e incidentes sobre valores pagos a: i) segurados constantes das folhas de pagamento e omitidos total ou parcialmente nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs) enviadas; ii) segurados declarados em Dirf – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – e omitidos nas folhas de pagamento; e iii) médicos constantes do prontuário do Hospital e que não são sócios das empresas declaradas em Dirf (não estão na Dirf, nem na folha de pagamento e nem em GFIP).

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração, que contém crédito tributário no valor de R\$ 4.192.464,15 (fls.2), incluindo principal, juros de mora e multa qualificada, tudo devidamente explicitado pelo Relatório Fiscal de folhas 44.

A ciência pessoal do Auto de Infração, que contém o lançamento referente às contribuições devidas no período de janeiro a dezembro de 2011, ocorreu em 11 de dezembro de 2015, conforme se verifica às folhas 1963.

Em 12 de janeiro de 2016, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.1985). Em 14 de junho de 2017, a 6ª Turma da DRJ Curitiba/PR, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 06.59.366 (fls. 2080), de forma unânime, julgou improcedente a defesa administrativa apresentada e tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A Fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO.

O órgão competente para fiscalizar o devido recolhimento das contribuições sociais previdenciárias pode, com respaldo na legislação vigente, efetuar o enquadramento de pessoas físicas como segurados empregados quando os serviços prestados preencham os requisitos exigidos para a configuração do vínculo empregatício.

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA A PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

A intimação do contribuinte, segundo a legislação vigente, deve ser feita por via postal ou qualquer outra com prova de recebimento, e endereçada ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 2081):

O presente processo administrativo, cadastrado no COMPROT sob o nº 14041.720106/2015-46, lavrado contra a empresa REDE D'OR SÃO LUIZ S/A (sucessor do Hospital Santa Luzia S/A por incorporação), em 09/12/2015, é constituído por quatro Autos de Infração, a seguir descritos:

- AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA (fls. 2 a 11): *exige as contribuições previdenciárias devidas pela empresa (20%), inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRATI – 2%; FAP2 –1,2291), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, no período de*

janeiro a dezembro de 2011, totalizando R\$ 4.192.464,15 (quatro milhões, cento e noventa e dois mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais e quinze centavos), na data da lavratura do auto de infração;

- **AI CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS** (fls. 13 a 29): exige contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas a Outras Entidades e Fundos denominados Terceiros (SALÁRIO EDUCAÇÃO, SENAC, SESC, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, referente ao período de janeiro a dezembro de 2011, totalizando o valor de R\$ 1.079.980,99 (um milhão e setenta e nove mil, novecentos e oitenta reais e noventa e nove centavos), em 09/12/2015;

- **AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS** (fls.

31 a 37): referente às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, no período de janeiro a dezembro de 2011, no percentual de 8%, incidente sobre a remuneração paga e/ou creditada, totalizando R\$ 1.545.335,27 (um milhão, quinhentos e quarenta e cinco mil, trezentos e trinta e cinco reais e vinte e sete centavos), em 09/12/2015;

- **AI MULTAS PREVIDENCIÁRIAS** (fls. 39 a 42): referente a multas lavradas em face do descumprimento de obrigações acessórias, por deixar a empresa de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas e/ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, no valor de R\$ 1.925,81 (um mil e novecentos e vinte e cinco reais e oitenta e um centavos), e por deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, a contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, no valor de R\$ 1.925,81 (um mil e novecentos e vinte e cinco reais e oitenta e um centavos), na data da lavratura do auto de infração.

2. Segundo o Relatório Fiscal de fls. 44 a 60, o Procedimento Fiscal teve início em 11/04/2015, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), do qual a Contribuinte foi cientificada, na pessoa de seu representante legal (fls. 1962 e 1963). Anteriormente a essa data, foi iniciada ação fiscal no Hospital Santa Luzia S/A, na qual verificou-se a existência de sucessão por incorporação, o que provocou o encerramento do procedimento fiscal naquela empresa (sem resultado) e a abertura de ação fiscal na empresa sucessora – REDE D'OR SÃO LUIZ S/A (CNPJ 06.047.087/0001-39). Inicialmente, o novo procedimento deveria abranger todas as filiais encontradas em Brasília/DF, contudo, atendendo a pedido do setor de planejamento, a análise ficou restrita apenas aos dados relacionados à filial CNPJ 06.047.087/0041-26, empresa REDE D'OR SÃO LUIZ S/A, nome fantasia de HOSPITAL SANTA LUZIA.

3. O crédito tributário constituído decorre de valores referentes a contribuições previdenciárias, incidentes sobre remunerações pagas ou devidas a: i) segurados constantes das folhas de pagamento e omitidos total ou parcialmente nas Guias de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs) enviadas; ii) segurados declarados em Dirf – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – e omitidos nas folhas de pagamento; e iii) médicos constantes do prontuário do Hospital e que não são sócios das empresas declaradas em Dirf (não estão na Dirf, nem na folha de pagamento e nem em GFIP), conforme dados demonstrados nas planilhas que compõem os Anexos que acompanham o presente auto de infração.

4. A Contribuinte descumpriu, ainda, a obrigação acessória de enviar declarações corretas e sem omissões, por meio GFIPs, o que ensejaria a lavratura de Auto de Infração capitulado como CFL 78 (envio de GFIP com erros/incorreções/omissões), o qual foi substituído pela aplicação da multa de ofício nos valores apurados, conforme Parecer PGFN/CAT nº 433/2009. A multa de ofício utilizada nessas apurações foi fixada em 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2010.

5. A Contribuinte foi regularmente cientificada em 11/12/2015, na pessoa de seu representante legal, conforme o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal de fls. 1962 e 1963, tendo apresentado Impugnação às fls. 1984 a 2014, em 12/01/2016, por meio de seus advogados, alegando, em síntese:

a) a tempestividade da defesa apresentada em 12/01/2016;

b) a nulidade do Auto de Infração em razão de ausência de motivação quanto às diferenças entre GFIP, folhas de pagamento e DIRF, no relatório fiscal e anexos. Entende que a autoridade fiscal deveria ter demonstrado “por qual razão cada diferença estaria sujeita à tributação, o que causa indiscutível prejuízo ao direito de defesa da Impugnante”, que “está impossibilitada de contraditar a autuação fiscal de forma específica”;

c) o prejuízo ao direito de defesa da Impugnante, uma vez que “para exigir contribuições previdenciárias sobre alegados salários, a D. autoridade fiscal limitou-se a listar médicos que foram identificados nos prontuários, mas não eram sócios de pessoas jurídicas mencionadas no processo administrativo nº 14401.720.105/2015-00”, sem, no entanto, analisar e demonstrar que estavam presentes os pressupostos da relação de emprego;

d) a autoridade fiscal não teceu nenhum comentário sobre os critérios adotados para a aferição indireta dos supostos salários pagos aos médicos, inexistindo nos autos qualquer justificativa para a utilização de uma média salarial mensal de R\$ 5.360,96 por profissional. Essa superficialidade das autuações fiscais causa indiscutível insegurança jurídica, impedindo a Impugnante de discordar dos critérios adotados ao apurar as contribuições previdenciárias no ano de 2011, o que torna necessário o cancelamento dos autos de infração;

e) a nulidade dos autos de infração, uma vez que “o art. 39 da Consolidação das Leis do Trabalho, norma hierarquicamente superior ao Regulamento da Previdência Social, reserva à Justiça do Trabalho a competência para declarar a existência do vínculo de emprego”, faltando ao Auditor-Fiscal, portanto, competência para reconhecimento de tal vínculo;

f) a nulidade das autuações em razão de erro na indicação do sujeito passivo, uma vez que os autos de infração foram lavrados, equivocadamente, contra o estabelecimento matriz, e os fatos geradores das contribuições previdenciárias teriam sido realizados pelo estabelecimento filial (Hospital Santa Luzia), o que invalida por completo as autuações, pois deixou de ser observada a autonomia dos estabelecimentos;

g) a improcedência das exigências fiscais calculadas sobre supostas divergências entre folha de pagamento e/ou DIRF e GFIPs, por não constar do relatório fiscal o motivo pelo qual deveriam ser tributadas. Também no mérito tais exigências fiscais são improcedentes, pois foram calculadas sobre rubricas que não possuem caráter remuneratório, a exemplo do aviso prévio indenizado e do terço constitucional de férias, cuja natureza indenizatória foi reconhecida pelo STJ quando do julgamento do recurso repetitivo nº 1.230.957/RS;

h) a improcedência das exigências fiscais em razão da insubsistência da base de cálculo apurada por aferição indireta pela autoridade fiscal, que considerou apenas dois médicos pertencentes ao corpo clínico do Hospital Santa Luzia para apurar a média salarial com base em seis e duas remunerações mensais recebidas por tais profissionais, além de comparar profissionais com especialidades completamente diversas, motivos pelos quais merecem ser canceladas as contribuições previdenciárias calculadas sobre tais valores;

i) a ausência de demonstração da presença concomitante dos pressupostos da relação de emprego, uma vez que a mera indicação dos médicos em prontuário não é suficiente para efetuar o enquadramento desses como segurados empregados. Tais profissionais são referências em suas especialidades e sequer desejam estabelecer vínculo no qual haja subordinação e controle, pois, na verdade, “a atividade médica possui características e peculiaridades próprias”. A defesa cita, como exemplo, a autonomia do médico sobre o “ato médico”, transcrevendo trechos de decisões proferidas por Tribunais Regionais do Trabalho sobre a possibilidade de terceirização de serviços hospitalares;

j) “os médicos listados pela D. autoridade fiscal não possuem vínculo com a Impugnante, podendo ter sido contratados, com ou sem vínculo empregatício, pelas pessoas prestadoras de serviços médicos com as quais o Hospital Santa Luzia firmou contratos em 2011, ou, até mesmo, remunerados diretamente pelos pacientes ou convênios médicos dos pacientes”;

k) em razão da alegada divergência entre as GFIPs transmitidas no ano de 2011 e as folhas de pagamento e DIRFs, e pelo suposto pagamento de salários aos médicos constantes dos

prontuários e que não eram sócios das pessoas jurídicas consideradas “pejotizadas”, foram exigidas da Impugnante as contribuições previdenciárias incidentes sobre os supostos pagamentos, acrescidas de multa de ofício. E, em decorrência desses mesmos fatos, por deixar de informar os alegados salários em folha de pagamento e comprovar o desconto das contribuições previdenciárias supostamente devidas pelos segurados, foram exigidas da Impugnante mais duas multas por descumprimento de obrigações acessórias, o que viola o princípio do non bis in idem e contraria a proporcionalidade e a razoabilidade, conforme raciocínio adotado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 433/2010;

l) ao final, a Impugnante requer:

- o reconhecimento da nulidade das autuações fiscais em razão da insuficiência da motivação, da incompetência do Auditor-Fiscal para declarar o vínculo de emprego e do erro na indicação do sujeito passivo;

- no mérito, a improcedência das exigências fiscais por não ter sido demonstrada a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, pela inclusão na base de cálculo de verbas desprovidas de caráter remuneratório, pela insubsistência da aferição indireta realizada pela Fiscalização, bem como em face da ausência de demonstração dos pressupostos da relação de emprego;

- o cancelamento das multas previdenciárias aplicadas em razão da inoccorrência do fato gerador e da existência de bis in idem com a multa de ofício;

- provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos (apresentação de memoriais, realização de sustentação oral, juntada de novos documentos e demais atos necessários ao exercício da advocacia), requerendo, para tanto, seja intimada a Impugnante da sessão de julgamento do presente processo, na pessoa de Breno Ferreira Martins Vasconcelos, OAB nº 224.120, e-mail tributário@msvadv.com.br.

6. O presente processo foi juntado, por apensação, ao Processo nº 14401.720105/2015-00 (despacho à fl. 1982), e encaminhado a esta DRJ de Curitiba/PR para julgamento da impugnação.

7. É o relatório."

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 22 de junho de 2017 às 09:28hs, por meio de acesso ao seu domicílio tributário (despacho de fls. 2130), o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls.2134), reprisando, em síntese, os mesmos argumentos da impugnação

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

Nulidade. Motivação insuficiente da autuação fiscal

Alega, o Recorrente, nulidade em face da falta de motivação da autuação, posto que a Autoridade Lançadora não justificou o lançamento quanto às diferenças entre GFIP, folha e DIRF, tampouco os salários imputados aos médicos identificados nos prontuários.

Depois de discorrer sobre a aplicabilidade dos preceitos do novo CPC ao processo administrativo fiscal, argumenta (fls. 2139):

"17. Também nos anexos do relatório fiscal, a D. autoridade fiscal apenas indicou os valores das supostas diferenças entre folhas de pagamento, DIRF e GFIPs.

18. Ou seja, não foi exposto no relatório fiscal, tampouco em seus anexos, o motivo pelo qual deveriam ser submetidos à tributação pagamentos que a Recorrente deixou de informar em GFIP por entender não estarem sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

19. Ora, é cediço que nem todos os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais e segurados empregados têm natureza salarial, de modo que o fato de existir diferenças entre as folhas de pagamento, as DIRF e as GFIP, por si só, não permite concluir pela necessidade de as contribuições previdenciárias e para terceiros serem lançadas de ofício.

20. Pelo contrário, para efetuar o lançamento, deveria a autoridade fiscal ter demonstrado por qual razão cada diferença estaria sujeita à tributação.

21. Essa situação causa indiscutível prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, que, por não ter identificado o critério adotado pela Fiscalização para concluir pela incidência das contribuições previdenciárias sobre tais valores, está impossibilitada de contraditar a autuação fiscal de forma específica, razão pela qual apenas pôde tecer argumentos genéricos quanto às rubricas que entende não estarem sujeitas à tributação.

(...)

23. *Para exigir contribuições previdenciárias sobre alegados salários, a D. autoridade fiscal limitou-se a listar médicos que foram identificados nos prontuários, mas não eram sócios de pessoas jurídicas mencionadas no processo administrativo nº 14041.720.105/2015-00.*

24. *No relatório fiscal, contudo, não foi tecida nenhuma consideração quanto à situação fática de tais médicos, indevidamente enquadrados nos autos de infração como segurados empregados.*

Ora, para que tais profissionais sejam considerados segurados empregados do Hospital Santa Luzia no ano de 2011, a D. autoridade fiscal deveria ter analisado se estavam presentes os pressupostos da relação de emprego, a saber, prestação de serviços por pessoa física, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

25. *Não foi, porém, o que fez a D. autoridade autuante, cuja motivação do lançamento está limitada ao seguinte parágrafo do relatório fiscal:*

DA APURAÇÃO DE SEGURADOS NO PRONTUÁRIO DE ATENDIMENTO E NÃO DECLARADOS

20. Quando comparados os nomes dos segurados nas declarações enviadas pela empresa referentes aos atendimentos registrados em prontuário eletrônico do hospital, com os nomes existentes na DIRF da empresa, na Folha de Pagamento digital entregue pela empresa, e nas GFIPs enviadas pela empresa, foram encontrados vários segurados que constam nos prontuários e não constam nem na DIRF, nem na Folha, nem nas GFIPs, conforme dados demonstrados nos anexos.

26. *A ausência de motivação e o conseqüente prejuízo à defesa da Recorrente são ainda mais gritantes quando se passa a analisar a aferição indireta realizada pela D. Fiscalização para a apuração das contribuições previdenciárias devidas sobre os supostos salários pagos a tais médicos."*

Não verifico a nulidade apontada.

Há, ao logo do relatório fiscal, toda a explicitação da razão do lançamento e da base de cálculo adotada. Tal afirmação se comprova com a simples leitura da transcrição do trecho abaixo (fls. 47):

13. *Primeiramente, constituem o crédito tributário previdenciário, no período compreendido entre as competências janeiro/2011 a dezembro/2011, os valores referentes a Contribuições Previdenciárias incidentes sobre remuneração pagas ou devidas a:*

a. Segurados que estão na folha de pagamento e foram omitidos total ou parcialmente das GFIPs enviadas;

b. Segurados declarados em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte– DIRF e omitidos na folha de pagamento;

c. Médicos constantes do prontuário do Hospital e que não são sócios das empresas declaradas em DIRF (não estão na DIRF, nem na Folha e nem na GFIP);

Inegável que, ao sentir do Fisco, constam segurados na folha de pagamento do sujeito passivo que não foram declarados em GFIP, outros que constam da Declaração de Imposto Renda Retido na Fonte da empresa, e não constam da folha e outros ainda que - por análise de documentos fornecidos pelo Recorrente, não constam nem da folha, nem da DIRF, tampouco da GFIP. Ora, motivação do lançamento há!

Quanto à base de cálculo adotada, em que pese eventual discussão sobre tal procedimento, existe motivação para o procedimento escolhido. Vejamos as alegações recursais sobre o ponto em discussão :

28. Mesmo no processo administrativo nº 14041.720.105/2015-00, em que foi inserido o Anexo – Cálculo da média salarial do cargo mais próximo para aferir salário de médicos fora da Folha/DIRF/GFIP (esta média serve para aferir os salários dos médicos informados nos prontuários de atendimento), não foi descrita a forma de apuração do valor de R\$5.360,96 por profissional.

29. Pelo contrário, a D. autoridade fiscal não teceu nenhum comentário sobre tal apuração no relatório fiscal anexado àquele processo e, no referido anexo, limitou-se a listar os salários de dois médicos utilizados como parâmetro, extraídos das GFIP do Hospital Santa Luzia, sem indicar o CRITÉRIO adotado para a comparação entre tais profissionais e aqueles constantes dos prontuários em questão:

comp	cnpj	cpf	nit	nome	cbo	Cargo	PS BC
01/2011	00.106.435/0001-15	054.327.512-88	1.200.737.261-6	ANTONIO CARLOS DA SILVA NATNI	225140	Médico(a) do Trabalho	4.878,00
02/2011	00.106.435/0001-15	054.327.512-88	1.200.737.261-6	ANTONIO CARLOS DA SILVA NATNI	225140	Médico(a) do Trabalho	4.879,00
03/2011	00.106.435/0001-15	054.327.512-88	1.200.737.261-6	ANTONIO CARLOS DA SILVA NATNI	225140	Médico(a) do Trabalho	4.879,00
04/2011	00.106.435/0001-15	054.327.512-88	1.200.737.261-6	ANTONIO CARLOS DA SILVA NATNI	225140	Médico(a) do Trabalho	6.505,33
05/2011	00.106.435/0001-15	054.327.512-88	1.200.737.261-6	ANTONIO CARLOS DA SILVA NATNI	225140	Médico(a) do Trabalho	5.064,00
06/2011	00.106.435/0001-15	054.327.512-88	1.200.737.261-6	ANTONIO CARLOS DA SILVA NATNI	225140	Médico(a) do Trabalho	3.018,06
11/2011	00.106.435/0001-15	000.800.384-05	1.463.858.227-8	HELOISA VIVIANE JACOME VARELA DOS REIS	225140	Médico(a) do Trabalho	6.600,00
12/2011	00.106.435/0001-15	009.890.384-05	1.463.858.227-8	HELOISA VIVIANE JACOME VARELA DOS REIS	225140	Médico(a) do Trabalho	6.435,67
MÉDIA SALARIAL							5.360,96

Como dito, em que pese eventual discussão sobre o critério adotado pela Autoridade Lançadora, inegável que existe a completa explicação sobre os procedimentos e motivos adotados pelo Fisco para realizar o lançamento.

Logo não há as nulidades apontadas.

Linhas adiante, a Recorrente aponta outro vício no lançamento. Vislumbra erro na identificação do sujeito passivo.

Segundo o apelo (fls 2144), pelo lançamento ter sido realizado contra o estabelecimento matriz, e não contra o estabelecimento em que - supostamente - ocorreram os fatos geradores, existe nulidade no ato administrativo

Tal vício não existiu. O lançamento foi realizado nos estritos termos da legislação tributária, como não poderia deixar de ocorrer.

Sobre o tema, assim se posicionou a decisão de piso (fls. 2092):

"11.11. Vale observar que as pessoas jurídicas e equiparadas, obrigadas à inscrição no CNPJ, são aquelas elencadas no Título I, Capítulo II da IN RFB nº 1.634, de 06/05/2016 (arts. 3º a 6º), sendo que:

Art. 3º Todas as entidades domiciliadas no Brasil, inclusive as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, estão obrigadas a se inscrever no CNPJ e a cada um de seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades. (Grifou-se)

11.12. Embora possa ter diversos estabelecimentos, a empresa é única (tanto que o CNPJ de todos os estabelecimentos possui a mesma raiz). Também o fato de que os recolhimentos e declarações sejam efetuados de forma segregada por estabelecimento não implica a emissão de um Termo de Início de Procedimento Fiscal para cada estabelecimento do sujeito passivo. Ao contrário, assim dispõe a Portaria RFB/Sufis nº 2.371, de 15/12/2010:

Art. 16. Nos procedimentos de fiscalização efetuados no estabelecimento matriz, as verificações preliminares deverão abranger, também, todos os estabelecimentos filiais do sujeito passivo.

Parágrafo único. No caso de tributos recolhidos de forma descentralizada, exceto nos casos de contribuições previdenciárias, as verificações preliminares em relação a esses, restringir-se-ão aos estabelecimentos localizados na jurisdição da unidade da RFB executora do procedimento fiscal. (sem grifos no original)

11.13. Dessa forma, resta concluir que estando o lançamento devidamente motivado e revestido das formalidades legais, de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, não há justificativa, nem amparo legal, para prosperar a pretensão da Impugnante no sentido de declarar o procedimento fiscal passível de nulidade."

Não merece reparo a decisão recorrida. O lançamento tributário cumpriu todas as formalidades legais, tendo sido constituído por autoridade competente e garantindo o contraditório e a ampla defesa por meio da correta delimitação dos fatos verificados e da identificação da legislação de regência.

Preliminar de nulidade rejeitada também quanto a este ponto.

Por fim, devemos analisar o pedido de sobrestamento do julgamento em face da repercussão geral determinada pelo STF quanto às hipóteses de licitude da terceirização de mão de obra nas atividades fins.

Tal pedido não merece prosperar, uma vez que as contribuições lançadas, como bem delimitado no parágrafo 52 do Relatório Fiscal (fls. 51), incidem sobre a relação de emprego vislumbrada pela autoridade fiscal em razão das omissões e divergências verificadas.

Tais divergências, como bem explicitado pelo Auditor Fiscal, se instauram diretamente - ou seja, sem terceira pessoa - entre o trabalhador e a contratante, no caso, o sujeito passivo, o que demonstra a irrelevância da questão da terceirização no caso em concreto.

Forçoso, por todo o exposto, rejeitar as preliminares de nulidades arguídas.

Passemos ao **mérito**.

Após discorrer sobre a incidência das contribuições previdenciárias, a Recorrente alega que a Autoridade Fiscal, ao adotar como base de cálculo as diferenças entre as GFIP e as folhas de pagamento e ou DIRF's, laborou em flagrante erro, posto que as contribuições exigidas passaram a incidir sobre verbas que não ostentam natureza remuneratória (item III.1 do Recurso, fls. 2148/2153).

Na sequência argumentativa (item III.2, fls. 2154) , o Apelante ataca a aferição indireta realizada pelo Fisco, posto que - em seu sentir - fundada em parâmetro que não permite, mesmo que indiretamente, a correta determinação da remuneração paga pelo Contribuinte aos trabalhadores, que supostamente, lhe prestaram serviço.

Por fim, o argumento que, na visão deste julgador, merece ser analisado primordialmente. Enfrentemos.

AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO.

Segundo o Recorrente, não houve a demonstração dos pressupostos da relação de emprego. Vejamos (fls. 2155):

"86. Não bastassem as considerações acima, é importante destacar que a exigência de contribuições previdenciárias sobre alegados pagamentos feitos aos médicos constantes dos prontuários e que não eram sócios de empresas consideradas "pejotizadas" é absolutamente improcedente por não ter sido demonstrada pela autoridade fiscal a presença dos pressupostos da relação de emprego, o que impede o enquadramento desses profissionais como segurados empregados da Recorrente.

87. Ilustres Julgadores, com o perdão da obviedade, o simples fato de tais profissionais constarem dos prontuários médicos não implica existência de vínculo de emprego com a Recorrente.

Pelo contrário, para o seu enquadramento como segurados empregados, a D. autoridade fiscal deveria ter demonstrado a **existência concomitante de subordinação, não eventualidade e onerosidade, não bastando o simples indício de que o profissional prestou serviços nas dependências do hospital.**

*88. A declaração do vínculo empregatício consiste em **questão de cunho fático**, exigindo para sua caracterização a apuração da rotina e das condições de trabalho dos médicos, isto é, da realidade experimentada por esses profissionais, o que não foi feito in casu.*

89. Assim, a autoridade fiscal deveria ter apurado (i) se os médicos estavam sujeitos às ordens de algum representante/preposto do Hospital Santa Luzia; (ii) se recebiam punição por parte do Hospital Santa Luzia em caso de falta ou

atraso; (iii) se eram impedidos de se fazer substituir por outro profissional em caso de não comparecimento; (iv) se estavam sujeitos a controle de jornada; (v) se recebiam salário do Hospital Santa Luzia, elementos estes que não foram enfrentados no relatório fiscal, tampouco investigados."

A leitura do trecho acima transcrito demonstra que a insurgência do Recorrente se instaura diante da necessidade de que a Autoridade Lançadora, ao verificar que segurados obrigatórios prestaram serviços, comprove o vínculo de trabalho que se instaura com a tomadora desses serviços.

Merece acolhida tal observação. Lembremos que tal verificação é imprescindível para que se possa determinar a base de cálculo e alíquota que permitam a análise de eventual divergência entre os valores constantes de sua folha de pagamento, GFIP e DIRF's, documentos que ensejaram, pela confrontação de seus dados, o lançamento tributário que aqui se discute.

Vejamos como o Fisco se pronunciou sobre o tema. Voltemos ao relatório fiscal (fls. 46):

"13. Primeiramente, constituem o crédito tributário previdenciário, no período compreendido entre as competências janeiro/2011 a dezembro/2011, os valores referentes a Contribuições Previdenciárias incidentes sobre remuneração pagas ou devidas a:

*a. **Segurados** que estão na folha de pagamento e foram omitidos total ou parcialmente das GFIPs enviadas;*

*b. **Segurados** declarados em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF e omitidos na folha de pagamento;*

*c. **Médicos constantes do prontuário do Hospital** e que não são sócios das empresas declaradas em DIRF (não estão na DIRF, nem na Folha e nem na GFIP); "*

Claro que a motivação do lançamento surge pela constatação que há **segurados** que constam de algum dos documentos mencionados e não constam de outros. Não existe explicitação de qual a categoria que o segurado pertence.

Perquirindo o restante da imputação fiscal, encontramos (fls. 48):

DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (BASE DE CÁLCULO E PERCENTUAIS APLICADOS)

16. Na apuração dos valores tem-se a seguinte fundamentação legal:

a) Percentual referente à cota patronal 20% - Art. 22, I e III c/c Art. 30, I, b e c/c art. 33, todos da Lei nº 8.212/1991.

b) Valores aplicados a título de RAT e FAP foram aplicados os seguintes percentuais:

• O valor do Grau de incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – GILRAT ou RAT de 2%, conforme Art. 22, II da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 202, §§ 3º a 6º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99;

• O valor do item a foi multiplicado pelo FAP, sendo que o valor do FAP - Fator Acidentário de Prevenção afere o desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos num determinado período. O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais sobre a alíquota RAT ($FAP \times RAT = \text{Novo valor do RAT}$).

Conforme art. 10 da Lei 10.666/2003 c/c art. 202-a e 202-b do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999 (incluídos pelo Decreto nº 6.957, de 9 de setembro de 2009); Resolução MPS/CNPS nº 1.316, de 31/05/2010; Portaria MPS/MF nº 329, de 10 de dezembro de 2009; Portaria MPS/MF nº 451, de 23/09/2010 e Ato Declaratório Executivo Codac nº 3, de 18 de janeiro de 2010. E neste caso o valor do FAP para o ano de 2011 é de 1,2291 (2011), ficando o novo valor da diferença do RAT = $RAT (2\%) \times FAP (1,2291) = 2,4582$.

c) Percentuais relativos a cada Entidades conveniadas (terceiros/fundos), conforme legislação de regência: 2,5% para o Salário-Educação (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE) - art. 212, § 5º da Constituição Federal; Leis nº 9.424, de 24/12/1996 e 9.766, de 18/12/1998; Decreto nº 3.142, de 16/08/1999, com a redação dada pelo Decreto nº 4.943, de 30/12/2003; e Decreto nº 6.003, de 28/12/2006; 0,2% para o INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) - Lei nº. 2.613, de 23/09/1955 e Decreto-Lei nº. 1.146, de 31/12/1970 e Decreto-Lei nº. 1.989, de 28/12/1982; 1,0% para o SENAC (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial) - Decretos-Lei ns. 8.621 e 8.622, de 10/01/1946; 1,5% para o SESC (Serviço Social do Comércio) – Decreto-Lei nº. 9.853, de 13/09/1946 e Decreto nº. 60.466, de 14/03/1967; 0,6% para o Sebrae (Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa) - Decreto nº. 90.414, de 07/11/1984; Lei nº. 8.029, de 12/04/1990, com a redação dada pela Lei nº 11.080, de 30/12/2004 e Decreto nº 99.570, de 09/10/1990;

d) **Percentual descontado dos segurados e recolhidos pela própria empresa: para segurados empregados (8%, 9% ou 11%) e para contribuintes individuais (11%) - Art. 30, I, a da Lei nº 8.212/1991 c/c Art. 4º da Lei 10.666/2003;**

17. Além das capitulações legais aqui apontadas tem-se um detalhamento da fundamentação legal de cada infração nos anexos que compõem o Auto de Infração.

(negrito do último parágrafo não consta do original)

Analisando os anexos elaborados pelo AFRFB atuante, encontramos às folhas 69, a seguinte explicitação:

ANEXO - Segurados que estão na folha e foram omitidos total ou parcialmente das GFIPs enviadas (Contribuintes Individuais)*Legenda:*

Comp = competência da declaração CNPJ = CNPJ do estabelecimento CPF = CPF do segurado NIT = NIT do segurado Nome = Nome do segurado Categ = Categoria do segurado BC (TOTAL) AFRFB = Base de cálculo apurada pela fiscalização BC (TOTAL) GFIP = Base de cálculo declarada em GFIP Diferença BC = Diferença entre BC (TOTAL) AFRFB e BC (TOTAL) GFIP - não declarado em GFIP Seg AFRFB = Desconto do segurado apurado pela fiscalização Seg (FOLHA) = Desconto do segurado feito na folha de pagamento Diferença Seg Folha = Diferença entre Seg AFRFB e Seg (FOLHA) - não declarado em GFIP e não é crime por não ter sido descontado em folha Seg (GFIP) = Desconto do segurado declarado em GFIP Diferença Seg GFIP = Diferença entre Seg (FOLHA) e Seg (GFIP) - não declarado em GFIP e é crime por ter sido descontado em folha

Comp	CNPJ	NIT	Nome	Cat eg	BC (TOTAL) AFRFB	BC (TOTAL) GFIP	Diferença BC	Seg AFRFB	Seg (FOLHA)	Diferença Seg Folha	Seg (GFIP)	Diferença Seg GFIP
01/2011	00.106.435/0001-15	1.096.683.226-1	EDIWALDO MARTINS LEAL	11	18.550,00	18.550,00	0,00	405,86	0,00	405,86	0,00	0,00
01/2011	00.106.435/0001-15	1.243.987.408-8	ELISANDRO ANUAR PHILIPPSEN	11	8.000,00	8.000,00	0,00	405,86	405,86	0,00	405,86	0,00
01/2011	00.106.435/0001-15	1.689.497.361-0	KARINE MENDONÇA DE FREITAS	13	0,00	569,26	0,00	0,00	0,00	0,00	62,61	0,00
01/2011	00.106.435/0001-15	1.689.497.361-0	KARINE MENDONÇA DE FREITAS	13	569,26	0,00	569,26	62,62	62,61	0,01	0,00	62,61

Verifico que na coluna (Cat) existe a determinação da categoria de segurado contribuinte individual que embasou o lançamento, inclusive com evidente erro de cálculo pois patente que no caso de Karine Mendonça de Freitas o sistema usa para o mesmo segurado dois cotejamentos distintos em razão de nítida diferença de digitação (com e sem cedilha), fato não excluído do computo do tributo devido.

Logo, nesse caso a imputação fiscal é de que são segurados contribuintes individuais, que dispensa comprovação para caracterização do vínculo.

Não obstante, é mister determinar o recálculo do tributo devido, com a necessária exclusão de todos os valores, constantes da planilha inserida no anexo mencionado, relativos a segurados que - por divergência na grafia do nome - foram considerados no lançamento sem haver a ausência de recolhimento alegada. A título de exemplo menciono o ocorrido nas folhas 89 (Gabriela Aparecida M de Oliveira), 91 (Janaina Gonçalves Ribeiro), 93 (Karla Roberta Mendonça de Melo), salientando ainda que tais equívocos se repetem mensalmente na grande maioria dos casos.

Voltando à análise da categoria dos segurados, às folhas 1694, encontro outro anexo, agora referente aos médicos:

"ANEXO - Médicos constantes do prontuário do Hospital e que não são sócios das empresas declaradas em DIRF (não estão na DIRF, nem na Folha e nem na GFIP)*Legenda:*

Comp = Competência dos atendimentos no prontuário do hospital

CPF = CPF do médico

Nome = Nome do médico

CRM = número do cadatros do médico no Conselho Regional de Medicina

UF = UF do cadatros do médico no Conselho Regional de Medicina

Especialidade = especialidade médica exercida

Média Salarial = Média salarial calculada no anexo 17 para permitir aferição

Desc Segurados = Desconto do INSS relativo a cota dos segurados"

Comp	CPF	Nome	CRM	UF	Especialidade	Média Salarial	Desc Segurados
01/2011	893.579.221-72	ALESSANDRA FRACARO CAMARGO	14417	DF	PEDIATRIA	5.360,96	405,86
01/2011	619.891.426-72	ALESSANDRA GIVISIEZ DOS SANTOS	16834	DF	PEDIATRIA	5.360,96	405,86
01/2011	945.927.301-78	ALEXANDRA MENDES BARRETO	15694	DF	CLINICA MEDICA	5.360,96	405,86
01/2011	028.128.614-01	AMABEL GOMES DE BRITO	16093	DF	CLINICA MEDICA	5.360,96	405,86

Ainda assim, não é possível verificar em qual categoria de segurado foram enquadrados os médicos que não constavam do quadro societário das empresas prestadoras de serviços médicos.

Somente às folhas 1740, encontro a informação, que reproduzo abaixo:

Anexo - Unificando os Valores de Todas as Bases de Cálculo (Segurados Empregados - BC)

Legenda:

Comp = competência dos valores

Valor = valor correspondente a Base de Cálculo apurada

Origem = Anexo de onde os valores foram copiados

Comp	Valor	Origem
01/2011 Total	562900,8	ANEXO - Médicos constantes do prontuário do Hospital e que não são sócios das empresas declaradas em DIRF
01/2011 Total	142,39	ANEXO - Segurados declarados em DIRF e omitidos na folha de pagamento (SE)
01/2011 Total	61741,88	ANEXO - Segurados que estão na folha e foram omitidos total ou parcialmente das GFIPs enviadas (SE)
01/2011 Total Unificado	624785,07	

Inegável a imputação fiscal. Os médicos constantes do prontuário do Hospital que não eram sócios da prestadoras de serviço e os constantes de DIRF e omitidos da folha de pagamento foram considerados como segurados empregados pela Autoridade Lançadora.

Assim, na visão do Recorrente, tal procedimento exigia demonstração por parte do Fisco.

Tal argumento é totalmente procedente.

É, por expressa determinação do artigo 142 do CTN, combinado com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, dever do Fisco comprovar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável.

Ao verificar, com base na análise dos documentos apresentados pelo Contribuinte, que pessoas físicas trabalharam para o sujeito passivo, é dever do Fisco cobrar o tributo devido.

Porém, ao lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre o trabalho do segurado empregado, deve, a Autoridade Lançadora, comprovar que a relação laboral existente era a relação mais específica das relações de trabalho, a relação de emprego, que só surge quando presentes os elementos que a caracterizam.

Não há tal comprovação no auto de infração combatido. Nenhum esforço da autoridade lançadora em caracterizar os médicos que realizaram atendimento segundo o prontuário do Hospital.

Assim, assiste razão ao Recorrente. Não soube o Fisco se desvencilhar do ônus da comprovação da alegações que embasam o crédito tributário como constituído.

Imperioso reconhecer a improcedência do lançamento **quanto à parte dos valores** constantes dos Anexos Unificando os Valores de Todas as Bases de Cálculo (Segurados Empregados - BC) e Unificando os Valores de Todas as Bases de Cálculo (Segurados Empregados - Desc Seg), respectivamente às folhas 1740 e 1742.

Nesse ponto, ressalto que - embora nos mencionados anexos existam os valores referentes ao lançamento relativo aos segurados empregados constantes de folha e não declarados em GFIP, o que dispensa a comprovação do vínculo pelo Fisco (uma vez que a própria folha de pagamento do Recorrente assim reconhece) - verifiquemos - com base no anexo de folhas 77/505, que há os mesmos erros quanto a grafia dos nomes dos segurados, apontado linhas atrás, quando da análise dos contribuintes individuais, que leva ao apontamento de divergência inexistente. Exemplifico com a reprodução abaixo (fls. 80):

07/2011	00.106.435/0001-15	1.266.119.627-9	CLAUDIANA MATILDES PEREIRA DE SA SILVA	1	0,00	649,61	0,00	0,00	0,00	0,00	51,96	0,00
07/2011	00.106.435/0001-15	1.266.119.627-9	CLAUDIANA MATILDES PEREIRA DE SÁ SILVA	1	649,61	0,00	649,61	51,97	51,96	0,01	0,00	51,96

Logo, com as considerações acima, se torna necessário o recálculo, pela autoridade preparadora, do tributo devido.

Recurso provido nessa parte.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Pugna a Recorrente pelo cancelamento da autuações aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias. São seus argumentos:

99. Por fim, a Recorrente requer sejam canceladas as multas exigidas em razão das supostas (i) apresentação de folha de pagamento incompleta e (ii) falta de prova do desconto do segurado, pois, conforme demonstrado, os fatos geradores das contribuições previdenciárias exigidas nos presentes autos sequer ocorreram.

100. Ainda que assim não se entenda, é premente o cancelamento dessas penalidades, em caráter subsidiário, em razão da ocorrência de bis in idem, repellido pelo ordenamento jurídico.

101. Em razão (i) da alegada divergência entre as GFIP transmitidas no ano de 2011 e as folhas de pagamento e DIRF e (ii) do suposto pagamento de salários aos médicos constantes dos prontuários e que não eram sócios das pessoas jurídicas consideradas "pejotizadas", a D. autoridade fiscal exigiu da Recorrente as contribuições previdenciárias incidentes sobre os supostos pagamentos, acrescidas de **multa de ofício**.

102. E em decorrência desses **mesmos fatos**, isto é, por ter o Hospital Santa Luzia deixado de (i) informar os alegados salários em folha de pagamento e (ii) comprovar o desconto das contribuições previdenciárias supostamente devidas pelos segurados, foram exigidas da Recorrente mais **duas multas** por descumprimento dos arts. 32, I e 30, I, "a" da Lei nº 8.212/91, respectivamente:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social; e Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

Fica evidente, assim, que, em razão de uma mesma conduta, foram exigidas da Recorrente três penalidades distintas (a multa de ofício e as multas ora descritas), o que indiscutivelmente viola o princípio do non bis in idem e, até mesmo, contraria a proporcionalidade e a razoabilidade."

Não assiste razão à Recorrente neste ponto. Não há "bis in idem", as multas pelo descumprimento da obrigação acessória não se confunde com a penalidade pecuniária cabível quando do lançamento de ofício. Sobre o tema, assim se pronunciou a decisão de piso (fls. 2100):

"13. A Impugnante alega que as multas exigidas em razão do alegado descumprimento dos arts. 32, inciso I, e 30, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991 – i) deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço e ii) deixar de arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço – devem ser canceladas, uma vez que os fatos geradores não ocorreram.

Também afirma que a aplicação dessas penalidades, concomitantemente à multa de ofício e em decorrência da mesma conduta, implica bis in idem, conforme raciocínio adotado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 433/2010.

13.1. Primeiramente, há que esclarecer o contido no citado Parecer PGFN/CAT nº 433, de 2009, que tratou da aplicação no tempo das alterações na legislação tributária pela Medida Provisória nº 449, de 2008. O referido Parecer tratou, especificamente, da questão da legislação a ser aplicada na hipótese de falta ou atraso na entrega de GFIP – se seria aquela vigente ao tempo do lançamento, ao tempo da entrega da declaração ou aquela vigente ao tempo dos fatos geradores informados na declaração. Isto porque a MP nº 449/2008 revogou os parágrafos do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, e criou o art. 32-A com nova sistemática de aplicação de multas, no caso específico da obrigação acessória de informar em GFIP dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária.

13.2. Ressalte-se que, no caso presente, a Contribuinte também descumpriu a obrigação acessória de enviar declarações corretas e sem omissões, por meio de GFIP, o que ensejaria a lavratura de Auto de Infração capitulado como CFL 78 (envio de GFIP com erros/incorrecções/omissões). Entretanto, neste caso, com a nova redação dada pela MP nº 449/2008, ocorreu a substituição deste AI pela aplicação da multa de ofício sobre os valores apurados.

13.3. Em relação à alegação de *bis in idem*, ensina Bernardo Ribeiro de Moraes¹¹ a seguinte lição, *in verbis*:

São elementos configurativos do “*bis in idem*” os seguintes:

- a) uma única entidade tributante. As exigências fiscais partem de uma única entidade tributante;
- b) identidade de causa jurídica. As exigências fiscais são decorrentes da ocorrência de um único fato da respectiva obrigação, “*in idem*” quer dizer “sobre o mesmo” fato;
- c) identidade de contribuinte. O sujeito passivo das exigências fiscais é um único, sendo o contribuinte da primeira exigência fiscal o mesmo da segunda;
- d) duas normas jurídicas. O “*bis in idem*” exige a presença de duas normas jurídicas, que deverão recair (incidir) sobre o mesmo fato.

13.4. Conforme se observa na doutrina transcrita acima, *bis in idem* é a cobrança de tributos diversos de um contribuinte, em decorrência de um mesmo fato gerador, pelo mesmo ente político, em razão da incidência de duas normas legais distintas.

13.5. No caso em tela, o fato gerador da multa referente à “cobrança do tributo” e o das multas por descumprimento de obrigações acessórias são distintos. A primeira multa decorre do descumprimento de uma obrigação principal (recolher a contribuição devida) e as demais decorrem do

descumprimento de obrigações acessórias (deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas e deixar de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados a seu serviço). Logo, não há que se falar em bis in idem."

Não há reparos a serem feitos na decisão recorrida. Adoto, nessa parte, como se minha fosse, pelas mesmas razões e fundamento, a decisão de primeira instância.

Ressalto a procedência das multas pelo descumprimento das obrigações acessórias, como aplicada, mesmo diante do provimento parcial do recurso.

Conclusão

Diante do exposto, e com base nos fundamentos apresentados, voto por rejeitar as preliminares argüidas, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão do lançamento dos valores relativos aos segurados empregados e os valores indevidos constantes do anexo de folhas 69, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator