



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

Processo nº 36624.000776/2007-14
Recurso nº 150.597 Voluntário
Acórdão nº 2402-01.015 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de julho de 2010
Matéria DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO
Recorrente UNIDADE RADIOLÓGICA PAULISTA - CLÍNICA DIAGNÓSTICA PARA IMAGEM SC LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS

A ocorrência dos requisitos da relação de emprego, pessoalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade, deverão estar perfeitamente demonstrados nos autos para que seja possível caracterizar segurados como empregados.

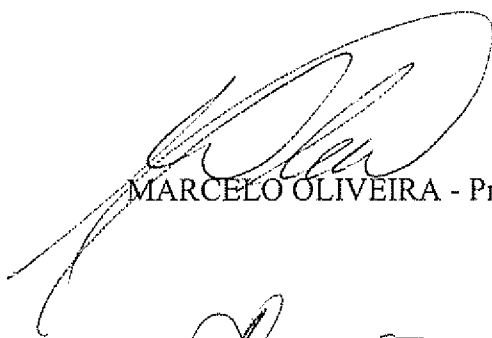
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NFLD. CARACTERIZAÇÃO. DESCRIÇÃO DEFICIENTE DOS FATOS. NULIDADE POR VICIO MATERIAL.

I - Representa vício material à descrição deficiente do fato gerador que justifica a imposição fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora.

PROCESSO ANULADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) nas preliminares, em anular o lançamento pela existência de vício, pela falta de clareza na descrição do fato gerador, nos termos do voto da relatora. II) Por voto de qualidade: a) em reconhecer o vício existente como material, na forma do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Ana Maria Bandeira relatora, Lourenço Ferreira do Prado e Ronaldo de Lima Macedo. Redator designado Rogério de Lellis Pinto.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ANA MARIA BANDEIRA – Relatora



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Ewan Teles Aguiar (Convocado).



Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 31/33), os fatos geradores das contribuições lançadas são os valores pagos a médicos que prestavam serviços por intermédio de pessoas jurídicas, os quais foram considerados empregados pela auditoria fiscal.

A auditoria fiscal informa que restaram caracterizados os pressupostos da relação de emprego, os quais encontram-se abaixo transcritos:

Pessoalidade: O serviço não poderia ser prestado por outro profissional, conforme informações prestadas pelos funcionários da empresa;

Subordinação: Seria caracterizada pela alienação que o empregado faz ao empregador do poder de orientar seu trabalho, bem como seria clara a sujeição do trabalhador às ordens do empregador que controle e determina como o serviço deve ser prestado, o local, horário, etc.

Não eventualidade: Se caracterizaria pelo fato do empregado trabalhar na atividade fim da empresa que é o diagnóstico de imagem. Os médicos ficariam à disposição da empresa, em diversas unidades, durante todo o dia, inclusive aos sábados, conforme demonstra a escala de trabalho anexada.

Remuneração: Ocorreria de forma mensal e de acordo com o número de exames realizados e/ou horas de prestação de serviços

A auditoria fiscal ainda observou que alguns dos médicos envolvidos nos contratos apresentados haviam sido empregados da empresa anteriormente. Além disso, o serviços seriam prestados nas dependências da clínica, com equipamentos e quaisquer outros serviços de apoio fornecidos por ela.

Embora os contratos nada falem sobre horário de atendimento, existe uma escala de trabalho para os médicos efetivos e os contratados, onde está determinado o horário a ser cumprido, os dias, os plantões a serem realizados aos sábados, férias, congressos, etc.

É informado que a base de cálculo considerada foi o valor lançado na contabilidade, que em razão de ser efetuado pelo valor líquido, foi acrescido do valor do Imposto de Renda descontado, uma vez que o salário de contribuição se caracteriza pelo valor antes do desconto do Imposto de Renda.

A auditoria fiscal verificou que as empresas contratadas não possuem empregados e recolhem somente sobre o pró-labore.

A notificada apresentou defesa (fls. 257/264 –Vol I) onde alega nulidade da notificação sob o argumento de que a auditoria fiscal teria descaracterizado pessoas jurídicas sem dizer o motivo.

Questiona se as ditas pessoas jurídicas deixariam de existir e o que ocorreria com os tributos pagos pelas mesmas.

Considera que houve cerceamento de defesa pela determinação de uma situação sem provas.

Argumenta que a auditoria fiscal poderia ter relacionado todas as empresas individualmente e, conseqüentemente, o trabalhador caracterizado como segurado, porém, não o fez, utilizando-se do razão analítico.

Argúi que não houve a descrição da relação laboral de cada sócio descaracterizado, de forma clara, e que a auditoria fiscal somente descreve conceitos divulgados por doutrinadores e sequer anexa qualquer prova material do ocorrido, limitando-se a juntar contratos, recibos de pagamento, notas fiscais, escalas.

Aduz que a auditoria fiscal, embora tivesse condições de calcular a contribuição devida por cada segurado, aplicou a alíquota mínima e não considerou os valores recolhidos em carnê.

Se irresigna pelo fato de não ter sido aplicada a multa reduzida em 50% face a não declaração dos fatos geradores em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, face à impossibilidade de tal declaração conter valores que teriam sido pagos a pessoas jurídicas.

Houve emissão da Decisão Notificação nº 21.003.0/395/2003 (fls. 282/288 – Vol I), posteriormente, considerada nula pelo Despacho nº 32/2003 (fls. 294/296 – Vol I), uma vez que não foi considerado o argumento de que a contribuição dos segurados foi calculada pela aplicação da alíquota mínima sobre o total da nota fiscal, sem que tivesse sido considerado o limite máximo previsto.

Os autos foram encaminhados à auditoria fiscal que efetuou diligência e calculou o montante de cada segurado considerando o limite máximo previsto na legislação.

Foi emitida nova Decisão Notificação nº 21.003.0/0042/2004 (fls. 348/356 – Vol I) que julgou o lançamento procedente em parte, a fim proceder à retificação devida face ao cálculo da contribuição dos segurados efetuada pela auditoria fiscal.

O contribuinte teve ciência da decisão em 09/03/2004 e apresentou recurso tempestivo (fls. 364/378 – Vol I) onde argumenta que a decisão recorrida não aborda questões suscitadas na defesa e que mereceriam apreciação.

Mantém o argumento de que não restaram caracterizados todos os elementos da relação de emprego e menciona Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social nº 1747/99.

Alega que a subordinação, ponto principal para a caracterização como empregado não foi abordada na decisão e nem no Relatório Fiscal.

Apresenta outros pareceres da Consultoria Jurídica do MPS e jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Aduz que após oito meses de fiscalização, a auditoria fiscal não conseguiu provas, seja documentais, seja em visita às dependências da empresa, que comprovasse a subordinação e limitou-se a usar como base a atividade fim dos médicos com a empresa e a padronização do contrato, esquecendo-se que a o contrato pode ser tácito e que a terceirização da atividade fim é admitida pelo próprio INSS.

Quanto ao cálculo da contribuição do segurados efetuadas, considera que não foi o bastante, uma vez que deveria ter sido abatido os valores recolhidos em carnê pelos mesmos.

Considera que houve cerceamento de defesa pelo fato de a empresa não haver sido cientificada do resultado da diligência.

Mantém as demais argumentações já apresentadas em defesa e informa a juntada de declarações emitidas pelos médicos onde informam que prestam serviço para o hospital, sem subordinação, sem horário fixo, recebendo pelos serviços prestados na qualidade de empresários e, atendendo, também, em consultório particular, as pessoas atendidas no hospital.

A SRP apresentou contrarrazões (fls. 440/453 – Vol I) pela manutenção da decisão recorrida.

Os autos foram encaminhados à Segunda Câmara do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social, que pelo Acórdão nº 2244/2004 (fls. 455/461 – Vol I) anulou a decisão notificação por cerceamento de defesa em razão da notificada não ter sido intimada do resultado da diligência ocorrida.

A notificada foi intimada do acórdão e da diligência (fls. 477/517 – Vol II) onde mantém os argumentos de ausência de relação de emprego entre a empresa e os médicos prestadores de serviços, bem como que a auditoria fiscal não teria demonstrada a existência de tal relação.

Os autos foram encaminhados em diligência para que a auditoria fiscal confirmasse a existência de valores pagos a título contribuição de segurado empresário, deduzindo-os dos valores de contribuições dos segurados lançados, se fosse o caso.

A auditoria fiscal elaborou nova planilha (fls. 1409/1522 – Vol IV) em que efetua novo cálculo da contribuição dos segurados, deduzindo os valores porventura recolhidos na condição de contribuintes individuais.

A notificada teve ciência da alteração e manifestou-se às folhas 1837/1842 – Vol IV, onde solicita dilação do prazo para manifestação e carga dos autos.

Posteriormente, manifesta-se (fls. 1857/1867 – Vol V) onde mantém a alegação de nulidade, por cerceamento de defesa, em razão de ausência de transparência do débito constituído e repete a argumentação já oferecida.

Pela Decisão Notificação nº 21.003.0/0506/2006 (fls. 3375/3397 – Vol IX), o lançamento foi considerado procedente em parte para que fosse considerada a nova retificação da contribuição dos segurados proposta pela fiscalização, após o abatimento das contribuições recolhidas dos segurados na condição de contribuintes individuais.

A notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 3414/3447 – Vol X), onde efetua repetição das várias alegações já apresentadas em manifestações anteriores.

A SRP apresenta contrarrazões e o recurso teve seguimento sem o depósito recursal em virtude de decisão judicial.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente alega a inexistência de provas para sustentar o lançamento.

Assiste razão à recorrente, da leitura do Relatório Fiscal, verifica-se o quão o mesmo é sucinto ao tratar das questões de fato que levaram a auditoria fiscal a concluir pela existência da relação de emprego entre a recorrente e os médicos.

A auditoria fiscal apresenta informações de forma generalizada que, por si só, não levam à convicção da existência do vínculo empregatício.

É certo que muitas empresas buscam formas de desonerar-se da carga tributária a que estão obrigadas e, muitas vezes, utilizam-se de verdadeira simulação para tal mister.

Em tais casos, a ocorrência da simulação deve restar cabalmente demonstrada para que possa ser afastada a natureza civil dos contratos firmados e caracterizada a relação empregatícia.

No entanto, não é o que se verifica nos presentes autos.

No que tange à subordinação, a auditoria fiscal apresenta como argumento para caracterizá-la a alienação que o empregado faz ao empregador do poder de orientar seu trabalho, bem como a clara sujeição do trabalhador às ordens do empregador que controlaria e determinaria como o serviço deveria ser prestado, o local, horário.

A meu ver não resta demonstrada tal alienação do empregado ao empregador e tampouco a alegada sujeição entre os mesmos.

Os contratos apresentados, são sucintos e não apresentam qualquer cláusula que leve à convicção da existência da subordinação.

Entendo que nos casos da espécie, haja vista as diversas possibilidades de o profissional médico prestar serviços na dependência da instituição de saúde, sem que haja o vínculo empregatício, a existência do mesmo deve restar demonstrada de forma inequívoca.

O fato de o serviço ser prestado de forma não eventual e ser relacionado à atividade fim da instituição de saúde, por si só, não são elementos suficientes para a caracterização, conforme se verifica, por exemplo na decisão exarada na ação julgada pelo Tribunal Regional Federal 4ª Região, cuja ementa transcrevo:

*EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIA. RELAÇÃO DE EMPREGO.
NECESSIDADE DE ANÁLISE FÁTICA. INEXISTÊNCIA DE*

SUBORDINAÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO TÍTULO EXECUTIVO. NULIDADE DA CDA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. À fiscalização do INSS cabe verificar a existência ou não do recolhimento das contribuições previdenciárias, consoante o disposto no artigo 33 da Lei nº 8.212/91. Tal análise, contudo, deve levar em conta, também, elementos fáticos, mormente quando se trata de configuração de relação de emprego, onde deve existir um exame caso a caso.

2. De acordo com o relatório fiscal lavrado pelo INSS, verifica-se que o órgão fiscalizador concluiu pela existência do vínculo empregatício, que embasou a autuação dos débitos previdenciários impugnados, tão-somente ao averiguar que determinados profissionais da área médica prestavam serviços à embargante de forma habitual (não eventual) e pela necessidade das atividades por eles exercidas para cumprimento da atividade fim da empresa, sem, contudo, demonstrar a presença dos demais elementos caracterizadores da relação de emprego, precipuamente da subordinação, principal diferenciador do trabalho autônomo ao do empregado.

3. Na hipótese, alguns profissionais da área médica prestavam seus serviços com autonomia quanto ao horário, lugar e critério de valoração dos honorários utilizados para o atendimento dos pacientes, não ficando submetido à prévia autorização e comando de superior hierárquico, o que descaracteriza o trabalho subordinado e, conseqüentemente a relação de emprego.

4. A inexistência de relação empregatícia entre a entidade embargante e alguns profissionais da área médica nominados no relatório fiscal, implica na desconstituição do título executivo por ausência de liquidez e certeza, uma vez que, ante a insuficiência dos dados embasadores do auto de infração e complexidade dos cálculos, não há como destacar da CDA parcelas que eventualmente possam ser tidas como devidas pela embargante a título de contribuições previdenciárias.

5. Mantidos os honorários advocatícios fixados na sentença em 10% sobre o valor da execução.

6. Apelação e remessa oficial desprovidas.¹

Vale ressaltar que, não obstante, não ter restado demonstrada nos autos a existência da relação de emprego entre a recorrente e os prestadores de serviços, não significa que a mesma não ocorra.

Assim, entendo que o presente lançamento está eivado de nulidade consubstanciada na precária demonstração da ocorrência do fato gerador que, a meu ver, é um vício de natureza formal.

¹ TRF4 - APELAÇÃO CÍVEL: AC 12556 PR 2000.70.00 012556-0

Relator(a): JOEL ILAN PACIORNIK

Julgamento: 15/08/2007

Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Publicação: D.E. 28/08/2007

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **ANULAR** o lançamento pela existência de vício formal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 7 de julho de 2010


ANA MARIA BANDEIRA – Relatora



Voto Vencedor

Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, Redator Designado

Em que pese o posicionamento da ilustre Relatora, peço-lhe vênia para discordar quanto a natureza do vício a ser declarado.

Dos argumentos trazidos à baila pela douta Relatora, não podemos discordar do fato de que nos autos, especialmente no Relatório Fiscal, existe uma flagrante imprecisão da autoridade fiscal em demonstrar a existência da relação de emprego para justificar o enquadramento por ela efetuado.

Na esteira desse ideal, em reiteradas oportunidades tenho me posicionado no sentido de que nos lançamentos decorrentes de caracterização de vínculo de emprego, somente tem lugar se, e somente se, houver sido expostos os elementos que lhe dão essência ou ainda a existência de simulação.

A douta Relatora bem viu que dos autos não consta essa exposição, optando pela declaração de nulidade. Contudo, o que não posso concordar é o fato de que a nulidade seja de natureza formal, uma vez que o vício encontrado não diz respeito a mero elemento formal do ato, mas sim a sua própria essência.

É preciso lembrar que entre os deveres da fiscalização ao lavrar uma autuação fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, está o de descrever adequadamente o fato a ser tributado, ou seja, um dos pilares da atuação estatal relacionada ao lançamento de ofício, é a demonstração de que a hipótese de incidência foi realizada pelo contribuinte, e que por essa razão lhe será cobrado o tributo correspondente.

Quando a autoridade fiscal faz uma exposição frágil e sem conteúdo do fato tributável, como no caso em tela, não apenas uma formalidade está sendo desprezada, mas sim a própria certeza de que a obrigação tributária existe, e se assim o é, a materialidade do lançamento reporta-se insustentável.

Esse, inclusive, tem sido o posicionamento deste Egrégio Conselho, como se observa dos arestos abaixo transcritos:

“(. . .) A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação..” (Recurso n. 131.449, Acórdão n. 108-07556, 8ª Câmara, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de julgamento de 15/10/2003)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no



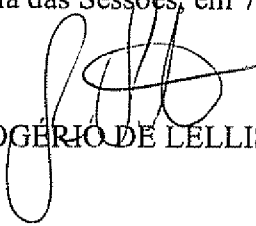
caso, de nulidade pro vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (Recurso n. 132.213, Acórdão n. 101-94049, 1ª Câmara, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, sessão de julgamento de 06/12/2002)

“LANÇAMENTO – NULIDADE – VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA – Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN. (RV 138595, Acórdão no. 102-47201, 2ª. Câmara do 1º. Conselho, julgado em 10-11-2005).

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para **DAR-LHE PROVIMENTO**, e reconhecer a nulidade do lançamento em decorrência de vício material.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 7 de julho de 2010


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO - Redator Designado

