



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

Processo n° 15586.000973/2009-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.743 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ANA CLAUDIA MIGLIORINI - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COTA PATRONAL.
CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

O contrato de trabalho, sendo um contrato-realidade, não está vinculado ao aspecto formal, prevalecendo as circunstâncias reais em que estão sendo prestados os serviços. Se essas circunstâncias demonstram estarem presentes os requisitos estabelecidos no artigo 12, I, "a" da Lei 8.212/91, a Fiscalização deve considerar tal segurado como empregado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Ricardo Moreira, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que considerou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Foi lavrado Auto de Infração - DEBCAD 37.241.678-0 - para cobrança das contribuições previdenciárias - cota patronal e GILRAT - incidentes sobre pagamentos a profissionais considerados pela autuada como prestadores de serviço através de contrato de parceria e qualificados pela Fiscalização como segurados empregados.

Segundo o relato fiscal, as bases de cálculos foram aferidas indiretamente, com base na média das remunerações mensais declaradas pelos segurados (cirurgiões-dentistas) em depoimentos constantes dos autos de processo movido pelo MPT e, no caso específico da Empresária Titular, obtidas através da DIRPF/07.

Consoante se extrai do relatório do acórdão de piso, o recorrente aduziu em sua impugnação:

Que a ação fiscal ofendeu o princípio da legalidade, assim como o artigo 2º, § único, incisos I, VI, e VIII da Lei 9.784/99, vez que a ação fiscal iniciou-se pela comunicação do MPT da existência de procedimento para apurar o possível vínculo de emprego existente entre a impugnante e os cirurgiões-dentistas, antecipando-se à decisão judicial, ainda inexistente.

Que não é na esfera administrativa que se declara, ou não, o vínculo de emprego, mas sim na Justiça do Trabalho.

Que a contribuição ao INSS da Sra Ana Cláudia Migliorini foi feita, conforme documentos em anexo.

Que o empresário individual não é obrigado a retirar pró-labore e nem recolher a contribuição de 11% sobre este, desde que recolha 20% sobre o salário mínimo como contribuinte individual.

Que os valores constantes na DIRPF da sra Ana Cláudia podem ser considerados como simples retirada de lucro, tendo em vista não haver sócios.

Que referidos os cirurgiões-dentistas pagam suas contribuições como autônomos, conforme documentos em anexo.

Que o Auto de Infração está alicerçado em meras presunções acerca da existência do vínculo empregatício, uma vez que ausentes os requisitos essenciais estabelecidos pela legislação, doutrina e jurisprudência para caracterizá-los como empregados.

Que nos depoimentos prestados pelos próprios dentistas, junto à Procuradoria Regional do Trabalho, não há nenhuma afirmação no sentido de que são subordinados à impugnante.

Que ninguém que é subordinado trabalha sem horário determinado, faz o horário de trabalho e almoço que quer, conforme suas necessidades, recolhe facultativamente seu INSS como autônomo, e tem ampla liberdade para fazer os orçamentos dos serviços que irá prestar.

Que os contratos de parceria para prestação de serviços estabelecem que não há o requisito da subordinação entre as partes.

Que não devem incidir a multa de mora, de ofício e juros Selic, em função do recolhimento da Sra Ana Cláudia como contribuinte individual.

Como já dito alhures, a DRJ julgou improcedente a Impugnação apresentada - fls. 229/235.

A autuada apresentou Recurso Voluntário às fls. 240/261 renovando as razões de sua impugnação e acrescentando i) que a decisão vergastada não teria considerada as provas documentais e testemunhais existentes no processo e citadas em sua impugnação; ii) que ao contrário do que afirmam os julgadores (DRJ), não houve depoimento dos envolvidos na esfera judicial; e iii) que a decisão recorrida não teria observado os princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator

A autuada tomou ciência do acórdão de piso em 04.06.2010 (fls. 263) e apresentou, tempestivamente, seu Recurso Voluntário em 01.07.2010 (fls. 240). Preenchido os demais requisitos, dele passo a conhecer.

Como já assentado nos autos, o ponto nevrálgico da lide reside em determinar se há, no que toca à relação entre a recorrente e os cirurgiões-dentistas, evidências da existência de subordinação a caracterizar a relação de emprego entre as partes, com vistas a concluir pela subsunção, ou não, ao disposto no artigo 12, I, "a" da Lei 8.212/91, c/c artigo 3º da CLT e, por conseguinte, no artigo 22 do mesmo diploma.

A recorrente refuta a existência de subordinação aos argumentos de que nos depoimentos prestados pelos próprios dentistas, junto à Procuradoria Regional do Trabalho, não haveria qualquer afirmação no sentido de que seriam subordinados à impugnante e que nos contratos de parceria para prestação de serviços estaria estabelecido que não haveria o requisito da subordinação entre as partes.

Que ninguém que é subordinado trabalha sem horário determinado, faz o horário de trabalho e almoço que quer, conforme suas necessidades, recolhe facultativamente

seu INSS como autônomo, e tem ampla liberdade para fazer os orçamentos dos serviços que irá prestar.

De plano, cumpre destacar que a mera menção no contrato, no sentido de que não haveria subordinação, não é requisito definitivo/suficiente à comprovar tal condição, mas sim o que se evidencia da realidade dos fatos envolvidos.

Prosseguindo ainda quanto à expressa determinação contratual de que não haveria subordinação (cláusula quarta a diante colacionada), cumpre-me tecer algumas outras considerações.

QUARTA: - Diante da independência, responsabilidade e autonomia profissionais do Segundo Parceiro, estipuladas nas cláusulas Primeira e Segunda deste Contrato, ele não é subordinado no seu trabalho, do Primeiro Parceiro, não se sujeitando a horários, fiscalizações, cobranças, a prazos, a ordens de serviços, a direções ou gerências, a quaisquer tipos de hierarquia, devendo exercer sua profissão com total independência, por conta própria e plena autonomia.

O fato de o contratado gozar de independência quanto à execução do seu trabalho, no que toca aos aspectos técnicos inerentes às suas competências, não quer dizer, por si só, que inexistia subordinação a caracterizar a relação de emprego, pois como muito bem colocado pela decisão de piso, *"a não ingerência técnica no trabalho e eventual flexibilidade de horário para almoço, como a possibilidade de faltas ao serviço, não desnaturam a subordinação, que é jurídica e não é técnica, mormente tratando-se de profissionais liberais."*

Sobre esse aspecto, vale trazer à baila a seguinte lição de Maurício Godinho Delgado¹:

[...] no Direito do Trabalho a subordinação é encarada sob um prisma objetivo: ela atua sobre o modo de realização da prestação e não sobre a pessoa do trabalhador. É, portanto, incorreta, do ponto de vista jurídico, a visão subjetiva do fenômeno, isto é, que se compreenda a subordinação como atuante sobre a pessoa do trabalhador, criando-lhe certo estado de sujeição ("status subjectiones"). Não obstante essa situação de sujeição possa concretamente ocorrer, inclusive com inaceitável frequência, ela não explica, do ponto de vista sócio-jurídico, o conceito e a dinâmica essencial da relação de subordinação. Observe-se que a visão subjetiva, por exemplo, é incapaz de captar a presença de subordinação na hipótese de trabalhadores intelectuais e altos funcionários.

Por questões técnicas e óbvias, a avaliação que precedia ao orçamento pelos serviços que seriam prestados era desempenhada exclusivamente pelo profissional dentista, que não tinha liberdade para, a partir de então, determinar o preço que deveria ser cobrado do paciente. Confira-se os termos da cláusula segunda dos contratos de parceria:

SEGUNDA:- Os preços dos serviços odontológicos colocados à disposição dos referidos clientes pacientes, serão previamente orçados mediante avaliação feita em cada um dos Pacientes, pelo Segundo Parceiro, conforme tabela aprovada de acordo com os preços de mercado e firmado por ambos os Parceiros.

¹ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 3ª ed. São Paulo: LTr, 2004, p. 303.

Note-se, a previsão de que determinado percentual do valor bruto do serviço prestado (80% nos casos de procedimentos de prótese e 70% nos de dentística, endodontia e exodontia) deveria ser repassado a autuada, não configura, em meu sentir, a assunção comum pelos "parceiros" dos lucros e perdas do negócio, circunstância típica nos contratos de parceria.

Isso porque, além de os profissionais não terem, como já dito, autonomia para a fixação do preço pelos serviços prestados, era a autuada quem arcava com a totalidade das despesas necessárias para o desempenho das atividades daqueles profissionais, a teor da cláusula abaixo reproduzida.

QUINTA:- Todas as despesas necessárias para a plena atividade profissional do Segundo Parceiro, tais como aluguel do prédio e salas, de móveis e utensílios e com equipamentos, materiais de consumo (resinas, amálgama, anestésicos, produtos para assepsia, materiais descartáveis, etc.) e instrumentais de odontologia, com exigências da vigilância sanitária e de saúde pública, com funcionários atendentes e de limpeza, incluídos os respectivos salários, encargos trabalhistas e de previdência social destes, mais consumo de água, de energia elétrica, manutenção mecânica e técnica dos equipamentos à sua disposição, despesas com protéticos e respectivos materiais de próteses, deverão ser integralmente pagas pelo Primeiro Parceiro, por conta do preço total da Locação estipulado na cláusula Terceira deste Contrato.

Vale dizer, diferentemente de determinada situação, na qual, por exemplo, o dono de um estabelecimento e um determinado profissional resolvem ser parceiros e acabam por assumir - de forma proporcional e comum - os lucros e perdas do negócio, no caso em exame, não se pode afirmar que a comunhão dos esforços tenha resultado nessa assunção compartilhada.

Explico: uma vez que os profissionais receberiam em torno de 30% ou 20% da renda bruta auferida pelos serviços que prestavam, haveria de se demonstrar que os outros 70% ou 80% que cabiam a autuada, quando confrontado com as despesas que corriam exclusivamente por sua conta e que eram comuns a outros tantos "parceiros", lhe garantiriam uma participação líquida parecida com aquela experimentada pelos profissionais.

Não é, pois, o caso. Por força da cláusula quinta encimada, a autuada arcaria com todas as despesas do negócio, inclusive com aquelas comuns a vários ou a todos os profissionais "parceiros", além daquelas de natureza fixa, fazendo com que o risco da atividade empresarial recaísse, a rigor, exclusivamente sobre seus ombros.

Ou seja, uma vez prestado o serviço, ao profissional era garantido, sem qualquer embargo aparente, o valor combinado. Por sua vez, o mesmo não se pode dizer com relação à participação da autuada no processo, que, a depender do volume de trabalho (quantidade de profissionais parceiros, clientes e atendimentos), sua parte poderia ser insuficiente a saldar as despesas que assumiu ou muito, mas muito maior do que a parcela recebida pelos cirurgiões, em termos proporcionais.

Vale dizer, essa incerteza, típica da atividade empresarial, que pode levar o empreendedor ao "sucesso" ou ao "fracasso", não é suportada pelo profissional, mas somente pela autuada, o que, a meu ver, revela circunstância inerente à relação de emprego.

Nesse contexto, não é absurdo aceitar que em função do forte interesse da autuada na maximização de suas receitas, ela promovesse o intenso controle na distribuição dos clientes aos dentistas, dos recebimentos em caixa, além de pré-definir os dias, segundo seus

critérios e possibilidades, para que fossem, dentre eles, escolhidos pelos profissionais para atendimento. Vale dizer, os profissionais escolhiam o dia e horários, dentre aqueles disponibilizados pela atuada.

No que diz respeito aos recebimentos, contrariamente ao que dispunha a cláusula terceira do contrato, dando conta de que os profissionais entregariam diretamente à atuada o percentual lá estabelecido, pressupondo que os valores ingressavam, inicialmente, ao patrimônio do profissional para, só então, serem transferidos, naquele percentual, ao da atuada; o que foi admitido pela Empresária Titular é que, na prática, os pagamentos eram recolhidos ao caixa das clínicas, que posteriormente efetuava o pagamento das comissões aos dentistas, demonstrando, assim e ao meu ver, o exercício de uma das facetas da subordinação.

Somem-se a isso, os apontamentos promovidos pela decisão vergastada no sentido de que *"a teor dos depoimentos anexados aos autos, constatou-se que o comando dos serviços prestados pelos dentistas sempre foi da empresa, haja vista que as secretárias das clínicas marcavam e desmarcavam horários de atendimentos com os clientes. Esses eram captados pela clínica, e atendidos pelo profissional que estivesse disponível."*

Os pacientes, em regra, não procuravam a atuada em função de um ou outro profissional, já que não haveria atendimento por agendamento com hora marcada. O encaminhamento ao profissional dava-se por ordem de chegada àquele que estivesse disponível no momento, salvo nos casos de retorno para tratamento, quando então haveria uma espécie de "vinculação" para o atendimento.

Ademais, como bem ressaltado pela julgador de piso, pode-se extrair do depoimento prestado pela Dra Alessandra Ribeiro Igreja, que haveria um horário a ser cumprido pelo profissional, independentemente, é o que se infere, de haver ou não pacientes aguardando e a ele direcionado, posto que os atendimentos, como já dito, não se davam por agendamento, mas sim por ordem de chegada à medida em que iam aparecendo os clientes, se fosse o caso.

Com efeito, penso que a subordinação aqui não é aquela determinada simplesmente pelo viés das ordens e mandos no cotidiano da empresa, mas sim aquela, ainda que intrínseca, inerente à posição de quem assume, por inteiro, o risco do negócio, frente aqueles que recebem pelo trabalho prestado independentemente se as despesas da empreitada estão sendo ou não saldadas. E isso sim me parece bem razoável. Os fatos, a meu ver, levam a essa conclusão e não a presunção, como quer fazer crer a recorrente.

Prosseguindo nas alegações recursais.

Não merece acolhida a tese de que a declaração da existência de vínculo não deve se dar na esfera administrativa. O Auditor Fiscal é a autoridade competente para determinar a matéria **tributável**, ainda que a análise dos fatos que interessam ao caso, revele uma realidade não espelhada nos documentos apresentados pelo sujeito passivo. É a lógica do inciso I do artigo 116 do CTN.²

² Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Nessa mesma linha, valho-me dos fundamentos e conclusões da decisão de piso, a seguir colacionada:

11. O contrato de trabalho, sendo um contrato realidade, não está vinculado ao aspecto formal, eis que prevalecem as circunstâncias reais em que são prestados os serviços. Se essas circunstâncias demonstram estarem presentes os requisitos estabelecidos no art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91, a fiscalização deve considerar tal segurado como empregado.

12. Pelo exposto, pode a Secretaria da Receita Federal do Brasil descaracterizar mão-de-obra considerada pelo contribuinte como prestada por autônomo, desde que demonstre de forma inequívoca a presença dos requisitos do art. 3º da CLT, que traz a definição legal de empregado como toda pessoa física que prestar serviço de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Ademais, a Lei nº 8.212/91, instituiu:

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

14. Quanto à competência para declarar a existência de vínculo de emprego a que se refere a impugnante, lembramos que a legislação previdenciária é autônoma, não se conflitando com a trabalhista. Ambas atuam harmoniosamente, mas independentes e com as peculiaridades que lhes são próprias. Assim, pela autonomia de sua legislação, não está a Secretaria da Receita Federal do Brasil condicionada ao reconhecimento do vínculo laboral pela Justiça do Trabalho ou pela fiscalização do Ministério do Trabalho para identificar se o trabalhador é empregado ou não.

15. Compete à fiscalização fazendária detectar a relação existente entre a empresa e o trabalhador por ela contratado e enquadrá-lo na categoria correta de segurado perante o Regime Geral de Previdência Social, para fins de realização de receita previdenciária e repercussão em benefícios. Sendo assim, existentes os pressupostos estabelecidos na legislação previdenciária que permitirão o enquadramento do trabalhador na categoria de empregado, à Secretaria da Receita Federal do Brasil cabe cobrar as contribuições devidas incidentes sobre a remuneração que lhe for paga.

Por sua vez, no que tange à alegação de que os dentistas recolheriam a contribuição como autônomo, vale destacar que além de tal situação não se estender a todos os profissionais, como se extrai dos depoimentos da Dra Alessandra Ribeiro Igreja e Dr Hermilton Machado de Melo Junior, tal condição não é hábil o suficiente a, isoladamente, legitimar a tese recursal no que toca à não caracterização da relação de trabalho entre as partes, em especial quando se tem evidências que militam em sentido contrário.

Veja-se que há inclusive profissional que presta serviço exclusivamente à autuada, consoante se verificado depoimento logo a diante.

Dra Alessandra Ribeiro Igreja

parcelas quantas foram parceladas; que não presta serviços em outro local; que não recolhe INSS nem como autônoma; que quando não

Dr Hermilton Machado de Melo Junior

feito em dinheiro; que não tem carteira de trabalho assinado e não recolhe INSS como autônomo; que quando não pode comparecer avisa as secretárias; que recebe em torno de R\$ 2.000,00 (dois mil

Por derradeiro quanto ao tema, vale destacar o excerto do Relatório Fiscal onde é assentado que "*O trabalho autônomo, segundo a doutrina especializada, só se caracteriza quando há inteira liberdade de ação, ou seja, quando o trabalhador atua como patrão de si mesmo, com os poderes jurídicos de organização própria, por meio dos quais desenvolve o impulso de sua livre iniciativa e presta serviços a mais de uma empresa ou pessoa.*"

Passo a abordar, doravante, a exigência sobre os valores pagos/retirados pela Empresária Titular, Dra, Ana Cláudio Migliorini.

O valores utilizados como base de cálculo foram extraídos da DIRF da empresa, onde foram declarados importâncias pagas mensalmente à titular, com natureza tributável.

Logo, há de se presumir que não estamos a tratar da distribuição do lucros, que, se efetuada na forma da lei, não sofre a incidência do IR, por ser verba isenta para fins desse imposto.

Assim, caberia a recorrente, com vistas a infirmar a declaração por ela própria prestada em sua DIRF, demonstrar, documentalmente, que tais pagamentos, tratar-se-iam, efetivamente, de lucros distribuídos e não do recebimento de pró-labores, que no valor recebido, sujeitar-se-ão à regra geral que se tem para os contribuintes individuais (cota patronal - 20% sobre o valor pago), independentemente de qualquer valor recolhido pela titular empresária.

Quanto ao pleito de que não deveria incidir a multa de mora, de ofício e juros Selic em função dos recolhimentos encimados, cumpre destacar que não houve o lançamento da multa de ofício de 75%, eis que o autuante valeu-se da legislação da época por ser mais benéfica ao contribuinte. Veja-se:

Consolidação do débito em	Reais	Valor Atualizado	Juros	Multa de mora	Multa de ofício	Total
		67.116,53	24.059,78	16.108,00	0,00	107.284,31
Valor consolidado por extenso:						
CENTO E SETE MIL E DUZENTOS E OITENTA E QUATRO REAIS E TRINTA E UM CENTAVOS						

Por outro lado, a multa e juros aplicados estão ancorados nos dispositivos legais apontados pela Fiscalização às fls 26, de observância obrigatória tanto pelo autuante, quanto pelos julgadores administrativos.

No que tange aos argumentos de que a decisão vergastada não teria considerada as provas documentais e testemunhais existentes no processo e citadas em sua

impugnação, há de se ressaltar que a fundamentação adotada pelo julgador de piso, ao expor suas razões de decidir, acabou, por razões de lógica, desconsiderando os documentos lá acostados, a saber, recolhimentos efetuados por alguns dos dentistas na condição de autônomo.

Da mesma forma, não me parece que a decisão recorrida não observara os princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica. Muito pelo contrário, deu aos fatos então postos pelo autuante, a melhor interpretação segundo as normas que regem a matéria, em especial, os artigos 12, I, "a" da Lei 8.212/91, c/c artigo 3º da CLT.

Por fim, vale reforçar, que a atuação da Fiscalização não está, em matéria tributária, condicionada e/ou vinculada às conclusões dos procedimentos investigatórios no âmbito do Ministério Público. Em outras palavras, uma vez verificada a inobservância à legislação tributária, seja lá por quem quer que tenha sido o noticiante, compete ao Fisco a tomada de providências com vistas a assegurar a cobrança do crédito tributário então devido e não declarado/recolhido.

Face ao exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti