



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

<b>Processo nº</b>	10140.720433/2013-67
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-007.031 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	24 de julho de 2018
<b>Matéria</b>	CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	SERVAN ANESTESIOLOGIA DE CAMPO GRANDE S/S

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE - DEMONSTRAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL.

A divergência interpretativa pode ser caracterizada pela demonstração da aplicação de diferentes critérios jurídicos na avaliação das provas constantes dos acórdãos em confronto (recorrido e paradigma).

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE - DEMONSTRAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL.

Não se conhece de recurso especial quando, ante a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, o recorrente não logra demonstrar a divergência.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CONDIÇÃO DE SÓCIO. DESCONSIDERAÇÃO. SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO.

Ante a constatação de que a relação societária formalmente estabelecida entre os profissionais médicos e a sociedade visavam dissimular a relação de emprego, é legítima a desconsideração da relação societária e a formalização da exigência da contribuição social considerada a realidade fática.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO. Caracteriza fraude a ensejar a qualificação da multa de ofício a ação dolosa tendente a excluir ou modificar, as características essências do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à caracterização da condição de segurado empregado e à multa qualificada, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram do recurso em menor extensão. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação da qualificadora da multa de ofício relativamente à parte da exigência ora restabelecida, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Acompanhou o julgamento o patrono do contribuinte, Dr. Fabio Calcini, OAB-SP 197072, escritório Brasil Salomão Advocacia e a representante da Fazenda Nacional, Dra. Patricia de Amorim Gomes Macedo.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## Relatório

O presente processo foi inaugurado com a lavratura dos seguintes Autos de Infração:

DEBCAD nº 51.008.952, referente às contribuições devidas à Seguridade Social não recolhidas correspondentes à rubrica “**Empresa**” e “**SAT/RAT**” (Financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho), apuradas por arbitramento e incidem sobre os valores pagos aos médicos anestesiologistas a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte. Os valores não foram declarados em GFIP.

DEBCAD nº 51.038.561-3, referente às contribuições devidas à Seguridade Social não recolhidas correspondentes à rubrica “**Segurados**” e “**Contrib Indiv**”. Estas contribuições não foram descontadas dos segurados empregados e dos contribuintes individuais, apuradas por arbitramento e incidem sobre os valores pagos aos médicos anestesiologistas a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte. Estes fatos geradores não foram declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

---

DEBCAD nº 51.038.560-5, referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos correspondentes à rubrica “Terceiros”, contribuições estas destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, ao Serviço Social do Comércio – SESC e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiologistas a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte. Valores estes apuradas por arbitramento; não declarados em GFIP.

DEBCAD N° 51.038.557-5 referente às contribuições devidas à Seguridade Social não recolhidas correspondentes à rubrica "Empresa" e "SAT/RAT" (Financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho), incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiologistas Luiz Cesar Anzoategui, Gleber Eduardo Machareth, Sirlei Paulo Queiroz, Edson Tognini, José Tadachi Sugai, Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira. Valores estes apuradas por arbitramento com base na média mensal da remuneração paga aos demais médicos anestesiologistas a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte; não declarados em GFIP.

DEBCAD N° 51.038.559-1 referente às contribuições devidas à Seguridade Social não recolhidas correspondentes à rubrica "Segurados", incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiologistas Luiz César Anzoategui, Gleber Eduardo Machareth, Sirlei Paulo Queiroz, Edson Tognini, José Tadachi Sugai, Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira. Valores estes apuradas por arbitramento com base na média mensal da remuneração paga aos demais médicos anestesiologistas a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte; não declarados em GFIP.

DEBCAD N° 51.038.558-3 referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos, correspondentes à rubrica "Terceiros", contribuições estas destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação FNDE, ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária INCRA, ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial SENAC, ao Serviço Social do Comércio SESC e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiologistas Luiz Cesar Anzoategui, Gleber Eduardo Machareth, Sirlei Paulo Queiroz, Edson Tognini, José Tadachi Sugai, Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira. Valores estes apuradas por arbitramento com base na média mensal da remuneração paga aos demais médicos anestesiologistas a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte; não declarados em GFIP.

DEBCAD N° 51.038.562-1 – refere-se a multa aplicada por ter o contribuinte incorrido na infração prevista no § 2º do artigo 33 da Lei 8.212/91, deixando de apresentar à fiscalização os recibos de pagamento de distribuição antecipada de lucros dos médicos anestesiologistas Fábio Vinicius Benvenuto Feltrim, João Roberto de Menezes, Priscila B. S.

Suleiman, Washington C. J. Pedroso referentes aos anos de 2010 e 2011, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 07, de 08/01/2013. Deixou, ainda, de apresentar os extratos bancários dos meses de 12/2010 e 12/2011 referentes aos registros contábeis das contas "112010 1102010000 BANCO CONTA MOVIMENTO Ter.: 010133 UNICRED" e "112010 1102010000 BANCO CONTA MOVIMENTO Ter.: 010601 UNIBANCO AG 0392", conforme solicitado no TIF nº 06, de 21/12/2012.

A contribuinte impugnou as exigências as quais, todavia, foram mantidas pela decisão de primeira instância, proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande - DRJ/CGE (Acórdão de Impugnação, e-fls. 9.201 a 9.234)

A contribuinte interpôs, então, Recurso Voluntário, o qual foi julgado na sessão do CARF do dia 04/12/2014, proferindo-se a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2301-004.269 (e-fls. 10.512 a 10.543), que tem a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Não gera nulidade do Processo Administrativo Fiscal a utilização de prova emprestada, devidamente autorizada pelo Juiz Competente, obtida em razão de medida de busca e apreensão e não resultante de procedimento de quebra de sigilo fiscal no processo de origem.*

*DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.*

*A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR. NULIDADE MATERIAL.*

*No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o lançamento realizado não permitir ao contribuinte identificar a qual competência se referem os acréscimos legais, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.*

*Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio pas de nullité sans grief ou princípio do*

*prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN.*

*A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.*

**LEVANTAMENTO                    SEGURADO                    EMPREGADO.  
NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO.**

*Para que se caracterize a formação de um vínculo de emprego, faz-se necessária a constatação dos requisitos do contrato de trabalho descritos no art. 3º da CLT: continuidade (não eventualidade), subordinação, onerosidade e pessoalidade. No relatório de Lançamentos RL nominou-se as pessoas físicas, porém o relatório fiscal não descreveu de forma minuciosa como a atividade se desenvolveu ao longo do tempo em que permaneceram prestando serviços na empresa notificada.*

**NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.**

*De acordo com o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, restando devidamente constatada e comprovada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e os “prestadores de serviços”, poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, considerando seus sócios e/ou funcionários como empregados da tomadora.*

*No caso dos autos, da análise das razões da fiscalização, conjugada com a documentação trazida à colação, não restou comprovada/demonstrada a existência dos requisitos da relação laboral entre a autuada e os sócios e/ou funcionários das empresas prestadoras de serviços, que tiveram a personalidade jurídica desconsiderada, ou seja, não ocorrendo a perfeita subsunção do fato à norma, de maneira a amparar o lançamento.*

*Deve ser declarado improcedente o lançamento decorrente de caracterização de segurado empregado, quando o fisco não consegue se desincumbrir do ônus de comprovar a ocorrência*

*cumulativa da pessoalidade, onerosidade, subordinação e não eventualidade.*

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

*O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91.*

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO.**

*Sobre o imposto apurado em procedimento fiscal, incide multa de ofício qualificada (150%) somente se restar demonstrado que o contribuinte, mediante uma das condutas dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, busque defraudar o fisco. Art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.*

A decisão foi assim registrada :

*Acordam os membros do colegiado,*

*I) Por unanimidade de votos:*

- a) em negar provimento ao recurso, na questão da aferição, nos termos do voto do Relator;*
- b) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a);*

*II) Por maioria de votos:*

- a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de que sejam excluídos os valores oriundos de caracterização do vínculo como segurado empregado, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Bezerra, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão;*
- b) em dar provimento ao recurso, a fim de que seja excluída a multa isolada, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Andréa Brose Adolfo, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão.*

*Sustentação oral: João Henrique Gonçalves Domingos. OAB: 189.262/SP.*

A contribuinte interpôs Embargos de Declaração, os quais foram acolhidos, ensejando a prolação do Acórdão de Embargos nº 2401-004.188 (e-fls. 10.556 a 10.563), assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.  
INEXISTÊNCIA.**

*Não se acolhem os embargos declaratórios quando inexistente a contradição apontada no julgado.*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.  
EXISTÊNCIA.**

*Acolhem-se os embargos declaratórios, para sanar o vício apontado, quando existente obscuridade no julgado, que impede a inequívoca e objetiva compreensão do seu resultado quanto à multa de ofício. Embargos Acolhidos em Parte.*

A decisão foi assim registrada:

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em CONHECER dos embargos declaratórios e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL para sanar tão somente a obscuridade existente no Acórdão nº 2301-004.269, acolhendo os embargos para constar da sua parte dispositiva o resultado correto do julgamento do Recurso Voluntário quanto à multa de ofício (item II, b): "Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da aferição, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de que sejam excluídos os valores oriundos de caracterização do vínculo como segurado empregado, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Bezerra, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, a fim de que seja excluída a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício, equivalente ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Andréa Brose Adolfo, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão. Sustentação oral: João Henrique Gonçalves Domingos. OAB: 189.262/SP." Fez sustentação oral: Dr. João Henrique Gonçalves Domingos. OAB: 189262/SP.*

O processo, com o acórdão de embargos foi encaminhado à PGFN em 23/03/2016 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 10.570) e, em 04/04/2016, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 10.571 a 10.606 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 10.607), visando rediscutir as seguintes matérias:

- (a) Caracterização da condição de segurado empregado;**
- (b) Nulidade por vício formal ou material;**
- (c) Multa qualificada.**

O presidente da 3<sup>a</sup> Câmara, da 2<sup>a</sup> Seção do CARF deu seguimento ao Recurso Especial, nos termos do Despacho de e-fls. 10.611 a 10.630.

Quanto à primeira matéria - **caracterização da condição de segurado empregado** - em seu apelo, a Fazenda Nacional adota como fundamentos para pedir a reforma do acórdão recorrido, as razões apresentadas no acórdão nº 2302-003.049, as quais colaciona e que sustenta, sem síntese:

- que o procedimento administrativo de constituição de crédito tributário em análise não procedeu a qualquer desconsideração da personalidade jurídica da Recorrente;

- que o caso em análise não trata, de forma alguma, da caracterização de vínculo trabalhistico entre o Recorrente e as pessoas físicas dos assim denominados “sócios”;

- que não procede, portanto, a alegação de que o Fisco não teria poder para realizar a desconsideração dos negócios jurídicos;

- que se trata da caracterização da condição de segurado empregado, esta sim, contida no portfolio de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo por fundamento o princípio da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos.

- que, muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem e que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social RGPS qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91;

- que os conceitos de “empregado” e “segurado empregado” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos; que esta qualifica como “segurado empregado” não somente os trabalhadores tipificados como “empregados” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas, enquanto determinadas categorias de trabalhadores tidas como “empregados” pela CLT podem não ser qualificadas como segurados empregados para os fins colimados pela lei de custeio da Seguridade Social;

- que exemplo emblemático é o caso dos empregados domésticos, os quais, malgrado sejam classificado como empregado pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social não integra a categoria de “segurado empregado” do, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “segurado empregado doméstico”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91;

- que se mostra irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “empregado” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho, devendo prevalecer sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrigada nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91;

- que, portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como segurados empregados, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração;

- que tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos;

- que no caso *sub examine*, o auditor fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração;

- que de acordo com o Relatório Fiscal, o Sujeito Passivo foi intimado através do TIF nº 04, de 06/09/2012, a apresentar o "Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande MS S/S (SERVAN) e suas alterações, e em resposta o contribuinte afirmou que o termo estatuto é concernente às sociedades por ações e que ela estando organizada sob a forma societária de sociedade de serviços, "não possui a peça em questão";

- que o "Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande MS S/S (SERVAN)", a fls. 3139/3156, é o documento que estabelece as regras que de fato regem as relações dos sócios médicos com a empresa Servan, e se trata em realidade de um contrato social paralelo, ao qual a fiscalização somente teve acesso graças à apreensão realizada pela Polícia Federal em cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão nº 030/2011SC05;

- que os termos do referido estatuto revelam a existência de um código de conduta a que todos estão sujeitos, a ordem expressa para que os diretores gerenciem os pagamentos dos vencimentos a que tem direito os médicos sócios, bem como para que representem, negociem e estabeleçam os parâmetros e condições de atendimento e remuneração junto aos demais profissionais médicos, organizações hospitalares, cooperativas ou outras instituições conveniadas;

- que o Estatuto imputa penalidades financeiras àqueles que deixarem de dar plantões, na forma de descontos da remuneração dos sócios médicos em função inversa ao seu tempo de empresa;

- que tais disposições corroboram a ausência de autonomia dos sócios médicos, pois obedecem a uma disposição hierárquica resultante do tempo de serviço no cumprimento da escala.

- que o Estatuto define que o primeiro ano do médico será a título de experiência com remuneração de um valor mínimo mensal e o médico somente se tornará "sócio" mediante aprovação da diretoria, ou seja, o estatuto cria a figura do sócio de experiência, o que mostra que os profissionais anestesiologistas são contratados pela diretoria e passam a ter um vínculo empregatício dissimulado na figura de sócio;

- que após o segundo ano o médico tem assegurado a progressão anual do percentual no rendimento, ocorrendo a equiparação salarial após 10 anos de empresa;

- que ao tratar das regras para votação, a Diretoria se protege ao estatuir que o voto secreto deverá ocorrer para a escolha de um novo diretor, para a entrada de um novo anestesista e para assuntos que possam gerar polêmicas, e o estatuto não prevê quorum mínimo e a votação será decidida por maioria simples dos presentes, sendo que os sócios de experiência não têm direito a voto;

- que do exame das cláusulas do Estatuto da Empresa deflui que este não passa de um mero contrato de trabalho, que estabelece de maneira clara e objetiva os direitos e obrigações dos sócios médicos (empregados) e a subordinação inafastável e compulsória aos membros (vitalícios) da Diretoria, estes, os reais e verdadeiros "donos" da empresa;

- que devidamente intimado, o Sujeito Passivo apresentou o Código de Conduta, aplicável a todos os componentes do Servan (art. 6º);

- que a versão apresentada do Código não está atualizada com as alterações promovidas pelo estatuto de 11/08/2010;

- que o art. 16 do Código de Conduta arrola comportamentos típicos inaceitáveis e as condutas esperadas dos sócios, o que desnuda, uma vez mais, a total falta de autonomia do sócio médico, na medida em que lhe impõe comportamento típico de empregado;

- que a Fiscalização detectou, ainda, uma situação *sui generis* na empresa, em que, nas hipóteses em que os médicos anestesiologistas, por qualquer motivo, tenham algum impedimento para formalmente constar de seu quadro societário, seria firmado um singular "Contrato de Vinculação a Pessoa Jurídica", as partes contratantes, livremente e de comum acordo, reconhecem, "à luz da realidade", que o médico "faz parte das atividades normais do SERVAN ANESTESIOLOGIA", reconhecendo, ainda, que o médico "participa do SERVAN ANESTESIOLOGIA tal como se o seu nome estivesse arrolado no contrato social e no Estatuto do mesmo, sem qualquer diferenciação quanto aos demais anestesiologistas";

- que se tem, assim, médicos trabalhando para a empresa Servan na mais completa informalidade, com suas remunerações sendo pagas à margem da legalidade, sem constar de qualquer declaração fiscal, sem registros na contabilidade e livres de qualquer tributação;

- que resta evidenciado o *modus operandi* da empresa que contrata o médico anestesiologista, disponibiliza sua mão-de-obra para os tomadores de serviços, dissimula sua vinculação com a empresa sob a forma de sócio quotista, paga salários mascarados de distribuição antecipada de lucros e o submete às regras do "Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande MS S/S (SERVAN)" e às do "Código de Conduta";

- que o Poder Disciplinar exercido pela Diretoria da Servan sobre os sócios médicos revela-se às escancaras no ofício de 18/04/2007, a fl. 113, encaminhado ao sócio Elton Basmage, comunicando-lhe a aplicação de advertência de que, embora mantido no seu "posto de trabalho", suas atitudes não seriam mais toleradas;

- que tal fato mais uma vez mostra o poder de controlar e disciplinar o trabalho, e o de aplicar sanções disciplinares para impor ordem e disciplina no ambiente de trabalho, atributos esses peculiares à figura do empregador;

- que está explícito que os sócios médicos estão obrigados a cumprir ordens de superiores e encontram-se sujeitos à fiscalização, penalidades e advertências, o que descontina largamente os contornos da subordinação jurídica do sócio médico em relação à diretoria da Servan, os efetivos donos da empresa;

- que de todo o exposto, resta inofismável a efetiva existência dos pressupostos para a configuração da relação de segurado empregado existente na realidade dos fatos entre a pessoa jurídica e seus sócios médicos não ocupantes de cargos de diretoria.

- que a não eventualidade encontra-se patente não somente no prolongado período em que os "sócios" prestaram serviços aos hospitais, clínicas e demais clientes da Servan, por intermédio desta, mas, sobretudo, pela espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico das entidades tomadoras;

- que a não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do serviço do que pelo prazo de vigência do contrato, e sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da contratante, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado;

- que o trabalho eventual é o trabalho esporádico, acidental, de curta duração, numa situação casual a qual não abraça as atividades permanentes da empresa;

- que os médicos considerados como segurados empregados pela Fiscalização inserem-se na dinâmica regular da empresa, que necessita do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social;

- que no que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico;

- que o conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua consequente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes;

- que sob tal prisma, revela-se inconteste que a subordinação jurídica é intrínseca a toda a prestação remunerada de serviços por pessoa física, seja a empresas, seja a outras pessoas físicas;

- que a subordinação jurídica configura-se como o elemento da relação contratual na qual a pessoa física contratada sujeita o exercício de suas atividades laborais à vontade do contratante, em contrapartida à remuneração paga por este àquele, irradiando de maneira nítida a identificação de quem manda e de quem obedece; de quem remunera e de quem é remunerado, de quem determina o que fazer, como, quando e quanto e de quem executa o serviço de acordo com o parametrizado.

- que a pessoalidade tem sua caracterização realçada nos assentamentos da contabilidade e dos recibos de pagamento emitidos em louvor dos sócios médicos que registram, nominalmente, um a um, todos os trabalhadores utilizados pelo Sujeito Passivo na execução dos serviços objeto da sua atividade empresarial, inexistindo nos autos qualquer elemento fático ou jurídico de convicção que possa desaguar na ilação de que tais trabalhadores, ao seu alvedrio único, exclusivo e próprio, e sem qualquer ingerência da empresa autuada, pudesse se fazer substituir na execução do serviço para o qual fora contratado por outro trabalhador qualquer, mesmo que de idêntica capacitação;

- que corrobora, insofismavelmente, a natureza intuitu personae dos serviços pactuados, a circunstância de os pagamento salariais serem efetuados diretamente à pessoa física do sócio médico que efetivamente prestou o serviço de anestesiologia aos clientes da empresa autuada, conforme evidenciado nos recibos de pagamento a fls. 229/971;

- que a remuneração foi apurada por arbitramento, tendo por base de dimensionamento da matéria tributável os valores pagos aos médicos anestesiologistas a título de “distribuição antecipada de lucros”, conforme as planilhas de distribuição de lucros e os recibos de pagamento de lucros apresentados pelo contribuinte, os quais encontram-se

discriminados nos anexos 03 e 04, a fls. 209/971, assim como no Discriminativo do Débito (DD) e no Relatório de Lançamentos (RL), anexos aos Autos de Infrações;

- que da realidade fática evidenciada pelos elementos de prova contidos nos autos exsurgem de forma cristalina os pressupostos da relação de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a prestação de serviços de natureza urbana ou rural à empresa autuada, por pessoa física, em caráter não eventual, sob sua subordinação jurídica e mediante remuneração;

- que os ditos “sócios médicos” são pessoas físicas e prestam pessoalmente serviços de médico anestesiologista à empresa Servan, de forma não eventual, não autônoma e a título oneroso;

- que não faz sentido, diante desse quadro, a alegação de que, para existir um vínculo empregatício, é preciso demonstrar claramente os requisitos previstos no art. 3º da CLT: (i) ser pessoa física; (ii) habitualidade; (iii) subordinação; (iv) – pagamento de salário.

- que o caso não trata da caracterização de vínculo empregatício, mas da caracterização da condição de segurado empregado, tendo a Fiscalização demonstrado e comprovado a presença bem delineada de todos os elementos caracterizadores de tal condição previstos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91.

- que não procede, igualmente, a alegação de que, ao não aceitar a contabilidade da empresa, a Fiscalização deveria ter tributado os valores distribuídos a título de lucro como se pró-labore fossem e não desconstituir ilegal e inconstitucionalmente a personalidade jurídica da Recorrente, a fim de tributar tais valores como pagamento de empregados.

- que a caracterização da condição de segurado empregado independe do tipo societário ou da forma de constituição de pessoa jurídica, sendo suficiente e determinante para tanto a presença cumulativa de todos os elementos caracterizadores de tal condição previstos no inciso I do art. 12 da Lei de Custo da Seguridade Social;

- que, restando caracterizada a condição de segurado empregado, as remunerações auferidas por tais segurados destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição da empresa, consubstanciam-se base de cálculo para a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91;

- que exsuda das provas dos autos que todos os trabalhadores vinculados à empresa, sob o aparente manto de sociedade, se subordinavam diretamente aos diretores Werner Alfred Gemperli, Paulo Kiyotaka Oshiro, Walter Duailibi e Francisco Otaviano W. Ilgenfritz, estes, na realidade dos fatos, os verdadeiros administradores da pessoa jurídica autuada;

- que a fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo trabalhista entre os trabalhadores e o Recorrente”. (Destaque nosso)

Sobre a segunda matéria – **nulidade do lançamento por vício formal ou material** – após colacionar os artigos 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e 142 do CTN, a Fazenda Nacional aduz que os requisitos elencados nesses dispositivos têm natureza formal, isto é, determinam como o auto de infração deve exteriorizar-se; que, assim, “um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato”.

Argumenta que no caso em apreço trata-se de hipótese de anulação por vício formal, “vez que foi preterida determinação estabelecida em lei”. Nesse sentido, cita os Acórdãos nº 3201-00.149, 302-40.005, 301-31.801 e 106-09.332.

Quanto à matéria “c” – **multa qualificada** – a Fazenda Nacional alega, que, no caso sob análise, a Fiscalização demonstrou efetivamente a prática de fraude/sonegação e transcreve trecho do voto condutor do Acórdão nº 2302-003.049 que, analisando situação idêntica, teria assim entendido, conforme excerto que colaciona e que vai a seguir reproduzido:

*“No caso ora em debate, os fatos geradores ora em trato houveram-se por apurados mediante procedimento de caracterização de segurados empregados de “sócios médicos” formalmente vinculados à Autuada na qualidade de sócios da pessoa jurídica, com fundamento no princípio da primazia da realidade sobre a forma, uma vez que se mostraram presentes, entre os trabalhadores e a Autuada, todos os elementos da condição de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.*

*Exsurge das provas dos autos que a Autuada utilizou-se desse artifício visando a contratar médicos anestesiologistas e acobertar, sob falso manto de legalidade, a mão de obra utilizada na execução de sua atividade fim, com redução de encargos previdenciários, uma vez que registrava em sua escrita fiscal a remuneração mensal paga a esses profissionais, decorrente unicamente do trabalho por eles realizado, como “distribuição de lucros”, fugindo assim totalmente da tributação previdenciária, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo do Recorrente de suprimir/reduzir tributo, mediante a omissão de informações à administração fazendária, fraudando assim a fiscalização tributária mediante a omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias nas GFIP, nas folhas de pagamento e na contabilidade.*

*Conforme demonstrado, deflui das provas dos autos a existência inofismável de uma unidade administrativa e de comando concentrada na Diretoria da Empresa, que se perpetua no cargo mediante mecanismo de eleição secreta que permite, sem impugnação dos demais, a perenização dos mesmos diretores no cargo, os quais exercem sobre os demais sócios (não diretores) o poder hierárquico, disciplinar, administrativo, etc., enfim, todos os atributos típicos da relação patrão-empregado.*

*Os sócios não diretores, sem exceção, são submetidos, sem opção, ao código de conduta e ao Estatuto da Empresa, com cláusulas que materialmente representam, nada mais, do que um contrato de trabalho, com o assentamento das obrigações dos*

*não diretores e das penalidades impostas àqueles que o descumprirem.*

*A plethora documental acostada aos autos é rica em provas e evidências de que os sócios não diretores, sob o signo da primazia da realidade sobre a forma, nada mais eram do que meros segurados empregados da Autuada, submetidos ao poder patronal dos membros eternos da diretoria, auferindo remuneração decorrente, exclusivamente, do trabalho executado, não do capital (ínfimo) investido, apesar de formalmente constarem como sócios da Autuada e recebendo mensalmente antecipação de distribuição de lucros.*

*A fraude se manifesta na volitiva e consciente utilização de empregados formalmente vinculados como “sócios médicos”, para a execução das tarefas inerentes à atividade econômica da Autuada, com vistas a impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar o seu pagamento.*

*Estivessem tais trabalhadores formalmente vinculados à Autuada na condição de segurados empregados, como assim denuncia a realidade dos fatos, a empresa teria que arcar com os encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre a folha de salários de tais obreiros. Contudo, estando tais operários, na formalidade dos atos jurídicos, registrados como meros sócios da empresa e auferindo, conforme os registros lançados na contabilidade, nada mais do que “antecipação de distribuição de lucros”, diga-se, proporcionais ao trabalho realizado e sem qualquer relação com o ínfimo capital investido, não há ocorrência de tais fatos geradores de contribuições previdenciárias, uma vez que, na sistemática adotada pela empresa, inexiste tributação de contribuições previdenciárias sobre as importâncias auferidas por sócios da pessoa jurídica representativas dos rendimentos do capital (distribuição dos lucros da empresa).*

*Reforça a compreensão acerca da existência de fraude o fato de a empresa utilizar-se do mecanismo de receber e efetuar vultosos pagamentos em espécie, através da conta caixa, fugindo, dessarte, do registro bancário das suas operações empresariais, além de verter, com frequência, diretamente para o patrimônio do médico não diretor o produto financeiro do serviço executado pelo “sócio” a clientes da empresa, esquivando-se assim de efetuar o registro de tal operação na contabilidade.*

*Os fatos geradores apurados pela Fiscalização não foram declarados em GFIP, nas folhas de pagamento, tampouco, nessa condição, na contabilidade.*

*A sonegação também se mostra patente, na medida em que, ao se utilizar dos serviços de segurados empregados para a execução das tarefas inerentes à sua atividade econômica, ardilosamente registrados como sócios da empresa e registrar em sua contabilidade a remuneração de tais trabalhadores sob o rótulo de “antecipação de distribuição de lucros”, a Autuada não efetuou a declaração de tais obreiros e de suas respectivas*

*remunerações em suas GFIP, folhas de pagamento e contabilidade, excluindo dessarte da Administração Fazendária o conhecimento a respeito da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, sua natureza e circunstâncias materiais.*

(...)

*Não procede, portanto, a alegação de inexistência de causa para a qualificação da multa de ofício.*

*Conforme acima elucidado, presentes estão na conduta descrita nos autos os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da fraude e da sonegação, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, fundamentação legal essa plenamente descrita no item 703 – SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO, dos relatórios intitulados Fundamentos Legais do Débito FLD”.*

Afirma que a reiteração das práticas aliadas aos resultados obtidos “evidencia a clara intenção de fraudar o Fisco” e que se trata “de um comportamento planejado com o propósito de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo pela autoridade fiscal.”

Invoca os seguintes julgados do CARF: Acórdãos nº 107-07.907, 201-78.336 e 101-94.095.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 11/01/2017 (AR, e-fls. 10.819), a Contribuinte, em 26/01/2017, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 10.921 a 10.952 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, e-fls. 10.953), no qual discute os seguintes pontos:

a) As discussões jurídicas travadas nos acórdãos recorrido e paradigma são diferentes e partem de pressupostos e embasamentos distintos.

Sobre este ponto, o contribuinte alega, em síntese, que o acórdão recorrido evidencia a nulidade material, por manifesta ofensa ao art. 142 do CTN; que o auto de infração foi declarado nulo materialmente por não descrever completamente os fatos, implicando cerceamento do direito de defesa e por não identificar os requisitos do contrato de trabalho; que o acórdão paradigma enfrenta a questão por enfoque diferente, qual seja, a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para fazer a desconsideração da condição de sócio; que o acórdão paradigma não guarda nenhuma similitude fática com o recorrido; que o acórdão paradigma nº 2302-00.308 refere-se a multa por falta de inscrição de segurado empregado e, muito embora traga a terminologia de vício formal, na prática, reconheceu o vício material, por descumprimento do art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1.972; que, portanto, não há divergência; que o segundo paradigma – acórdão nº 3201-00.248 – versa sobre pena de perdimeto e não guarda nenhuma similitude fática com a matéria discutida do recorrido; que no recorrido está-se diante de completa ausência de descrição dos fatos, enquanto no paradigma fica claro haver a descrição, porém incompleta.

b) O Recurso da Fazenda Nacional busca a revisão de matéria fática, o que não seria possível em sede de Recurso Especial.

Sobre esta questão o Contribuinte alega, em síntese, que a discussão proposta no recurso não se refere à interpretação da legislação de regência, mas, em termos fáticos, pela falta de demonstração dos requisitos da relação de emprego, constante do art. 3º da CLT; que na demonstração da divergência, o acórdão utilizado como paradigma, ainda que do mesmo contribuinte, trata apenas da competência do agente fiscal em realizar a desconsideração da relação societária; que uma coisa é a interpretação da lei no tocante à possibilidade do agente fiscal desconsiderar a relação societária do contribuinte e outra é a valoração das provas constantes dos autos, no sentido de comprovar, superada a questão da competência, o vínculo de trabalho exigido pelo art. 3º da CLT, o que não ocorreu; que o próprio CARF já possui inúmeros acórdãos nesse sentido, e cita os acórdãos 9303-003.214, de 09/08/2016, 9303-003.865, de 18/05/2016, 9303-004.337, de 05/10/2016; que mesmo sendo decisões relacionadas ao mesmo contribuinte, acórdãos paradigmáticos e recorridos, somente com a análise das justificativas de fato é que ensejariam a modificação no critério de julgamento e aplicação da multa; que a qualificação da multa não passa por uma diferença de interpretação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, mas sim de uma análise sobre a conduta de se ter ou não sonegação, fraude ou conluio, como prática reiterada de infrações;

c) Inexistência de demonstração analítica da divergência fática e jurídica.

Sobre este ponto, alega o Contribuinte, em síntese, que para a demonstração da divergência não basta a mera transcrição de ementa, ou de trechos do acórdão recorrido, sendo necessário realizar o cotejo, de forma analítica, das circunstâncias que possam demonstrar as semelhanças do caso a ser apreciado e aquele utilizado como paradigma; que, nesse sentido já decidiu a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº CSRF/01-04.955.

d) Quanto ao mérito, inexiste suporte fático/jurídico para a caracterização do segurado empregado.

Sobre esse item alega o contribuinte, em síntese, que a autuação não faz uma descrição exata do vínculo empregatício de cada um dos supostos empregados; que é necessário prova cabal da relação empregatícia de todas as pessoas citadas; que não é possível a aplicação da presunção em lugar da prova da simulação e do vínculo empregatício de cada um dos sócios e dos empregados; que o ônus da prova é do fisco; que existem aspectos peculiares em relação presunção e o vínculo empregatício; que não é possível a desconsideração de atos e negócios jurídicos sem a intervenção do Poder Judiciário; que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 consagra o entendimento da autonomia da pessoa jurídica, o que impede o fisco de desconsiderar a personalidade jurídica para fins fiscais; que no caso não há os alegados vínculos empregatícios; que se trata de médicos que exercem a atividade como sócios, com autonomia e independência, não se podendo falar em relação de emprego.

Quanto à multa aplicada, reafirma que não houve no caso a presença de dolo; que era preciso demonstrar claramente em qual dos artigos da Lei nº 4.502/64 as supostas condutas; que a fiscalização somente fez uma justificativa genérica, sem indicar em quais dos artigos se enquadrava a conduta do contribuinte; que o CARF vem reduzindo a multa qualificada nos casos em que a conduta do contribuinte foi pautada por convicções legais, mas que não configura situação de dolo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

O recurso foi interposto tempestivamente. Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, considerando as alegações da contribuinte em sede de contrarrazões, examino detidamente a questão.

Nota-se de plano, quanto às matérias “a” e “c” que os paradigmas referem-se a autuação realizada no mesmo contribuinte e envolvendo os mesmos fatos, apenas de períodos distintos.

Alega a contribuinte, todavia, que a Fazenda Nacional não demonstrou analiticamente as divergências.

A alegação, todavia, não procede. A peça recursal não só destacou os pontos do acórdão recorrido e paradigma em que havia divergências de interpretação, mediante transcrição de ementas e fragmentos dos votos, como apontou especificamente as divergências, o que, aliás, foi bem explicitado no Despacho de Admissibilidade.

Alega também, especificamente quanto à matéria “b” – **nulidade por vínculo formal ou material** – que não haveria similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas; que as discussões jurídicas travadas nos acórdãos recorrido e paradigma são diferentes e partem de pressupostos e embasamentos distintos.

Compulsando os acórdãos recorrido e o paradigma, concordo com a objeção levantada pelo Contribuinte. De fato, no acórdão recorrido declarou-se a nulidade por suposto vínculo quanto à própria substância da autuação, mais especificamente – segundo o acórdão – quanto à desconsideração da natureza dos sócios, sem oportunizar ao autuado o direito ao contraditório. Daí referir-se o acórdão recorrido a cerceamento de direito de defesa. Confira-se os trechos seguintes do voto condutor do julgado:

*Ora, aqui temos um caso onde se pretende desconsiderar a natureza de sócio cotista da própria Recorrente para se sustentar o vínculo empregatício. Trata-se de situação onde se aplica claramente o art. 129 da Lei n. 11.196/2005, inexistindo possibilidade de afastá-la.*

*O art. 5º, LV, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Tratam-se, portanto, de princípios que não se aplicam exclusivamente ao processo judicial, mas também ao administrativo e, em particular, ao Processo Administrativo Tributário.*

[...]

*O Processo Administrativo Tributário é um instrumento de que se vale o Estado para aperfeiçoar as exigências fiscais. As exações devem ser perfeitas, ou seja, deve-se exigir do sujeito*

*passivo exatamente o que é devido, nada mais nem menos, em observância aos princípios da legalidade tributária e da responsabilidade fiscal. Parte-se da premissa de que os atos administrativos podem conter defeitos e que, portanto, deve haver um mecanismo de correção.*

*Neste contexto, se entende que o interessado deve ser chamado a contribuir, assegurando-se-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, caso disponha de informações capazes de compor uma antítese à tese da Administração. Daí porque, nos despachos decisórios que não-homologam compensações e nos lançamentos de ofício – apenas para citar dois exemplos – o sujeito passivo não é simplesmente intimado a pagar, mas a pagar ou impugnar a exigência.*

*Assegurar o contraditório consiste, portanto, em conduzir o processo de forma dialética, de tal sorte que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trouxer aos autos.*

*Dizer que o interessado tem direito à ampla defesa significa que ele pode defender-se livremente, sem qualquer limitação, salvo as que o próprio Direito impõe. A fixação de restrições ao direito de defesa justifica-se porque todo princípio está associado a um valor, e, como não existe valor absoluto, os princípios podem sofrer limitações em face de outros princípios e valores.*

[...]

*A legislação que rege o Processo Administrativo Tributário prevê a sanção de nulidade apenas para atos inquinados por vício de competência (falta de requisito subjetivo) ou lavrados com preterição do direito de defesa.*

*O vício subjetivo (incompetência) e o cerceamento do direito de defesa ensejam a decretação de nulidades, conforme art. 59 do PAT, in verbis:*

[...]

*As nulidades estabelecidas pelo art. 59 são absolutas, ou seja, os atos maculados por vício subjetivo ou proferidos com preterição do direito de defesa devem necessariamente ser invalidados, uma vez que seus defeitos são considerados insanáveis. O rigor da sanção se justifica, pois a competência do agente e a influência do autuado são as principais garantias para que o lançamento chegue à sua finalidade. Além disso, os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo são constitucionalmente garantidos.*

*Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterá, obrigatoriamente:*

[...]

---

*Assim, quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo.*

*Feita estas considerações, neste aspecto, vejo que há de ser reformar o lançamento e dando provimento ao Recurso Voluntário para reformar a decisão ora hostilizada e considerar insubsistente o lançamento quanto à exigência de contribuições previdenciárias descritas nos DEBCADS n. 51.008.9526 (empresa e RAT), 51.038.5613 (segurados e contribuintes individuais) e 51.038.5605 (Terceiros) com relação ao arbitramento dos lucros realizados a todos os sócios que constavam do contrato social à época dos fatos geradores.*

Resta claro, portanto, que não se declarou a nulidade do lançamento em razão de vícios quanto à formalização da exigência, diferentemente dos casos analisados nos acórdãos paradigmáticos.

No acórdão nº 2303-00.308 se imputou ao auto de infração vício quanto à formalização do instrumento da autuação, mais especificamente uma incompletude no relatório fiscal, conforme o seguinte fragmento do voto condutor do julgado:

Acórdão nº 2302-00.308:

*Entendo que o lançamento possui um vício na formalização. Não restou caracterizado o enquadramento dos segurados como empregados. O relatório fiscal está incompleto, uma vez que não houve detalhamento acerca da subordinação, para a maioria dos casos o Auditor sequer indicou qual seria a atividade prestada pelo segurado, fl. 37.*

Da mesma forma, o acórdão 3201-00.248 refere-se a insuficiências no acórdão recorrido quanto à formalização do instrumento de autuação, mais especificamente quanto a demonstração das infrações. Confira-se o seguinte trecho do voto condutor do julgado.

Acórdão nº 3201-00.248:

*Isso significa dizer que houve falta de demonstração dos dados que serviram de base à determinação da matéria tributável, a qual está intrinsecamente relacionada com a apuração do valor aduaneiro que, por sua vez, depende da identificação exata dos adquirentes de cada uma das mercadorias importadas, dentre eles a empresa arrolada como responsável solidária no caso sob exame.*

*Portanto, se inexistem, no caderno processual, demonstrativos de cálculo escorreitos e a correspondente prova documental que lhe dê suporte, de modo a respaldar a exigência tributária, e tampouco foram científicos à impugnante, resta explícito o vício do lançamento, caracterizado por obscuridade, omissão e inconsistência, que acabam por afetar o direito de defesa da impugnante, na medida em que não teve ciência dos critérios de*

*cálculo e documentos que amparam a determinação da matéria tributável. Portanto, o auto de infração continua a carecer de comprovação documental necessária para dar suporte à descrição dos fatos, acarretando cerceamento do direito de defesa e, por consequência, viciando o lançamento de nulidade.*

O paradigma apto a demonstrar a divergência seria aquele em que tendo havido desconsideração de negócios jurídicos sem que antes se tenha oportunizado ao contribuinte direito ao contraditório, se declarou a nulidade do lançamento, por vício formal.

Nessas condições, ante a ausência de similitude fática entre acórdão recorrido e os paradiogmas, não é possível afirmar que houve divergência de interpretação, razão pela qual não conheço do recurso neste ponto.

Quanto à definição da condição de segurado empregado, a Contribuinte alega que o recurso visa rediscutir matéria fática, incompatível com o recurso especial de divergência, que deve analisar divergências de interpretação da legislação.

A alegação não procede. Conforme explicitado no Despacho do Presidente da Terceira Câmara da Segunda Seção do CARF a divergência apontada diz respeito ao critério jurídico adotado num e outro caso para aferir a comprovação ou não da incidência tributária; enquanto o acórdão recorrido considerou a necessidade de comprovação de “vínculo empregatício”, o acórdão recorrido que, vale repetir, refere-se a lançamento realizado no mesmo contribuinte e relacionados a fatos idênticos, considerou a comprovação da condição de “segurado empregado” e isso foi devidamente considerado no despacho de admissibilidade. Confira-se:

*No acórdão recorrido entendeu-se que não se caracterizou a formação de vínculo empregatício, pois não foi constatado a presença dos requisitos do contrato de trabalho descritos no art. 3º da CLT (continuidade (não eventualidade), subordinação, onerosidade e pessoalidade).*

*Já no paradigma, para o mesmo contribuinte, sob a mesma ação fiscal, com fatos geradores idênticos, a decisão colegiada foi no sentido que a fiscalização comprovou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado. Não a de vínculo empregatício, que, segundo o colegiado, é irrelevante ao caso, mas consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual e sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração.*

A divergência estabelecida, portanto, não é quanto à aferição de provas, mas de definição daquilo que deveria ser provado pela autuação, se a existência de relação de “vínculo empregatício” ou de relação de “segurado empregado”.

Não procedem, portanto, as objeções levantadas pela Contribuinte quanto a este ponto.

Ante o exposto, conheço do recurso em relação às matérias “a” - **Caracterização da condição de segurado empregado** - e “c” - **Multa qualificada** e não conheço em reação à matéria “b” - **Nulidade por vício formal ou material**.

Quanto ao mérito, relativamente à primeira matéria - **Caracterização da condição de segurado empregado** – trata-se de imputações consubstanciadas nos DEBCAD nºs. 51.038.952-6, 51.038.651-3 e 51.038.560-5 e envolvem valores pagos a médicos anestesiologistas, formalmente sócios da autuada, a título de distribuição antecipadas de lucros, os quais foram reclassificados e considerados como salário de contribuição ante a identificação, em relação a esses sócios, da condição de segurado empregado. Os fatos estão assim descritos no Relatório Fiscal (e-fls. 192 a 275):

*3.5 Como se observa, os lucros distribuídos são vultosos e correspondem em última instância à remuneração da mão-de-obra dos sócios médicos anestesiologistas. Tome-se à guisa de exemplificação o sócio médico Joarez Simão. Sua participação no capital social da Servan é de meros R\$ 5.560,00, ou 1,39%. Nos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 recebeu a título de lucros distribuídos antecipadamente os montantes de R\$ 302.343,62, R\$ 354.371,94, R\$ 315.867,46 e R\$ 347.853,98, respectivamente. Ou seja, em quatro anos o sócio recebeu sob a forma de lucros o equivalente a 237,49 vezes o valor do capital investido na empresa. É intuitivo deduzir que os lucros distribuídos não guardam qualquer relação de razoabilidade com o capital social da empresa, redundando em uma situação inusitada, não obstante o contrato social prever formalmente que a participação dos sócios nos lucros é proporcional a sua produção na empresa.*

*3.6 Tais evidências são indícios consistentes de que a forma aparente como o contribuinte se organizou tem como objetivo precípua o de produzir efeitos diferentes daqueles que a realidade dos fatos demonstra. Com efeito, há diversos elementos de convicção que indicam que é artificiosa a vinculação na condição de "sócios" dos médicos anestesiologistas com a empresa Servan. Há inúmeros elementos comprobatórios que delineiam tratar-se de estratégia ardilosa cuja finalidade é, em suma, eximir-se de obrigação tributária.*

[...]

## **7. O Artifício da Distribuição de Lucros**

*7.1 Como já dito, os médicos que integram o quadro societário da empresa e que prestam serviços para a mesma são remunerados exclusivamente por participação nos lucros. Como já se demonstrou, em algumas situações esta participação é imediata à prestação de serviços e corresponde a 100% do valor deste.*

*7.2 Formalmente, o §3º da cláusula 4ª do contrato social estabelece que "os sócios participam dos lucros e prejuízos na proporção da respectiva produção profissional". Diante disto, é de se esperar que a empresa mantenha um criterioso controle da suposta produção profissional de cada sócio, a fim de que a sua participação nos lucros guarde a correta proporcionalidade prevista no contrato social.*

7.3 No entanto, o contribuinte não dispõe de qualquer tipo de controle a respeito. É o que se deduz diante de sua negativa em apresentar à fiscalização tais elementos. No TIF nº 01, de 24/07/2012, intimou-se o contribuinte a apresentar planilha mensal discriminando o nome do beneficiário, CPF, valor pago a título de distribuição de lucros e o valor dos serviços prestados pelo beneficiário (produção profissional). Estes elementos possibilitariam à fiscalização verificar a justeza dos lucros distribuídos a cada sócio e a sua aderência ao previsto no contrato social.

7.4 Contudo, o contribuinte limitou-se a apresentar planilhas onde constam tão-somente o nome do beneficiário e o valor do lucro recebido. Diante disto, através do TIF nº 03, de 20/08/2012, intimou-se novamente o contribuinte a apresentar a planilha com todas as informações solicitadas ou os esclarecimentos que justificassem a não apresentação destas informações.

7.5 Em atendimento ao TIF nº 03, o contribuinte apresentou as planilhas do anexo 03, nas quais apenas acrescentou o CRM e CPF dos beneficiários relativamente às apresentadas anteriormente. Em suas justificativas, datada de 31/08/2012, anexo 17, afirma que "... a empresa Servan Anestesiologia é empresa constituída sob a forma de Sociedade Simples (S/S), na forma prevista nos artigos 997a 1038 da Lei Federal 10.406/2002 (Código Civil), tendo seus atos sociais arquivados no Cartório de 4º ofício sob o nº 21.005 A-41 em 31/08/2000 com posteriores alterações e em virtude de seu formato social seus componentes, sócios de serviços, auferem lucros isentos da empresa na proporção de sua produção pessoal, relativo à totalidade do resultado apurado pela Servan, conforme prevê seu contrato social e alterações posteriores, não estando sujeito a incidência tributária ou previdenciária, como bem define o art. 1007 da Lei Federal 10.406/2002, combinado com o art. 10 da Lei 9.249/95". Equivoca-se o contribuinte, não há sócios de serviço em seu quadro societário. Todos os sócios da empresa participam monetariamente do capital social. Logo, são sócios capitalistas que trabalham para a empresa.

**7.6 Portanto, não restou esclarecido como a empresa procede ao rateio na distribuição dos lucros antecipados na proporção da produção pessoal de cada sócio se desconhece e não mantém controles desta produção pessoal.**

7.7 É fácil ver a partir do tratamento das informações das planilhas fornecidas pelo contribuinte que os valores pagos a título de distribuição dos lucros antecipados estão visivelmente segmentados. Ou seja, há faixas de valores nas quais os médicos recebem valores idênticos, conforme demonstrado nas planilhas dos anos de 2008 e 2009, anexo 25, permitindo antever uma estratificação nos valores mensais e anuais recebidos.

7.8 As tabelas mostradas nas figuras 69 e 70 mostram as faixas de valores anuais dos lucros recebidos antecipadamente. No ano de 2008 a tabela mostra sete médicos que receberam R\$ 165.169,20, sete médicos que receberam R\$ 176.367,11, seis médicos que receberam R\$ 207.161,37, dezessete médicos que

receberam R\$ 226.757,71, dez médicos que receberam R\$ 239.355,37, seis médicos que receberam R\$ 264.550,67 e cinco médicos que receberam R\$ 302.343,62. E no ano de 2009 observa-se que estas faixas se repetem com os mesmos médicos, porém com valores maiores. Ora, é custoso crer que a produção pessoal de cada sócio mantenha tão notável regularidade, gerando participação nos lucros tão harmoniosamente estratificados em escalões que se repetem ano após ano. É interessante observar que os diretores da empresa, Werner A. Gemperli, Paulo K. Oshiro, Walter Duailibi e Francisco O. W. Ilgenfritz, estão entre aqueles que receberam a maior distribuição de lucros, ou seja, ocupam o topo desta pirâmide.

7.9 Ademais, nota-se uma hierarquização nestas tabelas decorrente do "tempo de empresa" de cada sócio. As classes com menor participação nos lucros são compostas por médicos que ingressaram mais recentemente no quadro societário da empresa. E na outra ponta, as participações mais polpudas são destinadas àqueles que estão na empresa desde sua constituição.

7.10 Ao se correlacionar os lucros recebidos com a data de ingresso na empresa, conclui-se que estas duas variáveis estão intimamente vinculadas. A tabela da figura 71 mostra a relação percentual de participação nos lucros correlacionada com a data de ingresso na empresa. Repara-se que os percentuais são fixos de um ano para o outro e que decrescem com a diminuição do tempo de ingresso na empresa.

7.11 Os números desta tabela e as evidências já elencadas demonstram que estas participações são fixas e não tem qualquer relação com a participação no capital social ou com a produção pessoal, se assemelhando solidamente com a remuneração de segurados empregados.

7.12 Estas evidências são categoricamente confirmadas no "Termo de Declarações" que Sirlei Paulo Queiroz prestou a Polícia Federal em 04/11/2009, anexo 14. O médico anestesiologista declara "... QUE de acordo com o Estatuto da SERVAN o pagamento dos honorários do médico associado ocorre obedecendo uma tabela de antiguidade, ou seja, os médicos mais antigos recebem os honorários cheios ao passo que os médicos admitidos recentemente recebem honorários um pouco menor, acreditando que tal diferenciação tem seu fundamento no fato de que os primeiros foram os responsáveis pela montagem da estrutura da Empresa, sua organização, conquista da clientela e outras atividades que possibilitaram a Empresa manter-se no mercado, mas que tudo tem previsão estatutária; ...". Veja-se que se afirma que os médicos recebem honorários, não lucros.

7.13 Neste mesmo sentido, as declarações prestadas pelo Secretário Municipal de Saúde, Luiz Henrique Mandetta, no "Termo de Reunião", de 05/03/2009, elaborado pelo Ministério Público Federal, anexo 08, corroboram as evidências apontadas. O Secretário informa "... Que a SERVAN é organizado sob a

*forma de pirâmide, onde os médicos mais jovens produzem mais e sustentam os sócios veteranos; Que ninguém ousa romper essa proposta da SERVAN, ante o fato de ser muito cômoda; ... ”.*

7.14 O documento do anexo 10, intitulado "ESTATUTO DO SERVIÇO DE ANESTESIOLOGIA E DOR DE CAMPO GRANDE -MS S/S (SERVAN)", confirma plena e irrefutavelmente que os valores pagos aos médicos são remunerações típicas de segurados empregados, inteiramente desvinculadas da figura do lucro. É inconteste que o contribuinte remunerou seus sócios pelos serviços prestados à empresa com salários fixos sob a falsa aparência da distribuição antecipada de lucros. Ao longo deste estatuto observa-se os termos vencimentos, remuneração, provento mensal, rendimentos e prêmios. Por outro lado, não há qualquer citação ou referência à distribuição de lucros.

7.15 Atente-se para os significativos fragmentos deste documento mostrados na figura 72. No item 7, "DOS PLANTÕES", a alínea "c" fixa percentuais que serão descontados da **remuneração** caso o médico pare de dar plantões. O item 9 trata das licenças, afastamentos e empregos. A alínea "c" deste item estabelece que a falta sem justificativa implica em multa correspondente a 1/20 do **provento mensal**. A alínea "f" determina que afastamentos superiores a nove meses "**acarretarão em reposicionamento hierárquico**". O item 11 trata de prêmios que serão pagos em dinheiro nos casos ali descritos. O item 12, cujo título é "DA PROGRESSÃO NA EMPRESA", é emblemático. A sua alínea "a" estabelece que o primeiro ano na empresa será em caráter de experiência; a sua alínea "b" determina que neste período será assegurado ao médico um valor mínimo mensal; a sua alínea "c" assenta que a partir do segundo ano haverá progressão anual dos **rendimentos**, com **equiparação salarial** após dez anos de empresa; a sua alínea "d" fixa um acréscimo de 5% nos **vencimentos** para os cargos de diretoria e 7,5% para o diretor presidente. A alínea "j" do item 17 estabelece que todo o sócio, após vinte anos de serviço, terá direito de solicitar o afastamento definitivo da sociedade, cabendo a ele seis meses de **remuneração**.

7.16 No dia 11/05/2009 realizou-se uma audiência no Ministério Público Federal - Procuradoria da República em MS, com a presença, entre outros, de Werner Alfred Gemperli, presidente da Servan, Walter Duailibi e Francisco Ilgenfritz, diretores da Servan, e André L. Borges Netto, advogado da Servan, conforme a ata juntada no anexo 08. A reunião tratava de uma representação da diretoria do Hospital São Julião que versava sobre uma inusitada greve por parte dos anestesiologistas da empresa Servan. Os anestesiologistas paralisaram as cirurgias eletivas neste hospital e na Santa Casa, que são tomadores de serviços da empresa Servan. As reivindicações são meramente salariais. Como se lê nesta ata, o advogado ressaltou que os médicos estavam "defendendo uma boa remuneração profissional"; Walter Duailibi afirmou que os médicos resolveram reivindicar a fim de alcançar remuneração adequada, que "já perderam diversos anestesiistas em razão da baixa remuneração", que "seja respeitado seu direito de, pelo menos, receber remuneração de acordo com uma tabela

*mínima", que "não há diferença entre ter uma sociedade e ter uma cooperativa"; Werner Alfred Gemperli disse que os médicos reivindicam um reajuste "de modo a alcançar a remuneração prevista na tabela CBHPM", que "eles não aceitam a remuneração paga pelos hospitais", que "a única arma que os profissionais têm para alcançar melhor remuneração é a paralisação", que "todos os Estados do Brasil possuem uma cooperativa de anestesistas, à qual estão filiados todos os anestesistas; que aqui não foi criada cooperativa porque entenderam não haver necessidade", que "os anestesistas pleiteiam a remuneração pela tabela CBHPM, com desconto de 20%".*

*7.17 É manifesta a desarmonia entre os argumentos apresentados pelos diretores da empresa e as disposições constantes do contrato social desta. Falou-se teimosamente em remuneração, mas ocultou-se deliberadamente que seus sócios médicos, conforme previsto no contrato social, deveriam receber tão-somente "lucros" e que, se assim fosse, seria incabível um movimento paredista para reivindicar melhores salários. Afirmaram maliciosamente que não criaram uma cooperativa porque entenderam não haver necessidade. Mas engendraram uma estrutura societária enigmática que sob licitude aparente distribui à sua força de trabalho rendimentos inteiramente isentos de qualquer incidência tributária. Por óbvio que não optaram pela cooperativa para se elidir das contribuições previdenciárias que recaem sobre esta estrutura social. Assim, lançando mão de artifícios astuciosos e fraudulentos, remuneram seus sócios médicos com importâncias não submetidas à tributação a todos imposta pelo Estado.*

[...]

#### ***8. Caracterização de Vínculo Empregatício***

*8.1 O "Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande-MS S/S (SERVAN)", anexo 10, é o documento que estabelece as regras que de fato regem as relações dos sócios médicos com a empresa Servan. Em realidade trata-se de um contrato social paralelo, ao qual a fiscalização somente teve acesso graças à apreensão realizada pela Polícia Federal em cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão nº 030/2011-SC05.*

*8.2 Frise-se que a fiscalização intimou o contribuinte através do TIF nº 04, de 06/09/2012, a apresentar este estatuto e suas alterações. Em resposta, anexo 18, o contribuinte afirmou que o termo estatuto é concernente às sociedades por ações e que estando organizado sob a forma societária de sociedade de serviços "não possui a peça em questão".*

*8.3 O documento em referência apresenta o assentamento de algumas definições institucionais da empresa, tais como missão, visão, sede, estrutura, competências dos diretores, e outros regramentos acerca das relações de trabalho entre os sócios médicos e a empresa.*

8.4 No inciso I do tópico que define as competências do "Diretor de Supervisão", do item "5) DA ESTRUTURA", consta que este deve "coordenar toda a rotina de cumprimento das escalas de serviço diária e de plantão". Esta atribuição é denunciadora de que os médicos cumprem escalas de serviços e plantão sob direção e ordens de outro hierarquicamente superior.

8.5 Na sequência nota-se um tópico em que se estabelece ser função de todos os diretores "cumprir e fazer cumprir o presente estatuto e o código de conduta" e "coordenar a distribuição dos vencimentos dentro das porcentagens a que os sócios têm direito". Revela-se aqui a existência de um código de conduta a que todos estão sujeitos. Vê-se ainda a ordem expressa para que os diretores gerenciem os pagamentos dos vencimentos a que tem direito os médicos sócios.

8.6 No item "6) DO HORÁRIO DE TRABALHO", determina-se que todos estão obrigados a cumprir a escala de serviço diária organizada por um membro nomeado pela diretoria. E que a carga horária no período diurno é igual para todos, exceto para os que estão "no seu primeiro ano de trabalho". Tal sistemática evidencia que os sócios não têm qualquer autonomia, pois são compelidos a cumprir horário de trabalho e ocorre expressa distinção entre os mesmos em função dos seus anos de trabalho na empresa.

8.7 A alínea "a" do item "7) DOS PLANTÕES" dispõe que a escala será preparada por sócio nomeado pela diretoria e "obedecerá a uma evolução hierárquica", ou seja, quanto maior a quantidade de anos de trabalho na empresa menor o número de plantões a ser cumprido pelo médico. Estabelece ainda que a escala de plantões estará sujeita a variações decorrentes de doenças, de novos componentes, feriados e da quantidade de sócios de férias. A escala também poderá sofrer alterações em consequência da demanda de serviços. Frise-se aqui a corroboração da ausência de autonomia dos sócios médicos, pois obedecem a uma disposição hierárquica resultante do tempo de serviço no cumprimento da escala. A alínea "c" deste item impõe penalidades financeiras àqueles que deixarem de dar plantões. O regramento determina percentuais que serão descontados da **remuneração** dos sócios médicos em função inversa ao seu tempo de empresa. Assim, por exemplo, de 0 a 5 anos os plantões são obrigatórios e de 21 a 25 anos será abatido 15% na **remuneração** caso se pare de dar plantões.

8.8 O item "8) DAS FÉRIAS" fixa os critérios para as férias dos sócios médicos. A escala de férias será planejada por um sócio nomeado pela diretoria. Os sócios terão direito às férias "após período de um ano de trabalho ou proporcional a este" e será de dois períodos de 20 dias.

8.9 O item 9 trata das licenças, afastamentos e empregos. A alínea "a" afirma que o sócio tem "direito a um único período de afastamento remunerado de 30 dias". As faltas sem justificativas acarretam desconto de 1/20 do **provento mensal** e nas faltas em continuidade com feriados prolongados desconta-se todos os dias, conforme previsto nas alíneas "c" e "d". Na alínea "f" há a previsão de "**reposicionamento hierárquico**" caso o sócio se

*afaste por períodos acima de 9 meses. Por fim, a alínea "i" estabelece que qualquer atividade remunerada executada pelo sócio dentro do seu horário de trabalho, este deve "retornar para a empresa o valor correspondente a 100% de todo o seu provento líquido mediante comprovante". Ou seja, o médico sócio trabalha exclusivamente para a empresa.*

*8.10 No item "11) DOS PRÊMIOS" estão dispostos os critérios para o **pagamento de prêmios** a ser recebido em dinheiro em decorrência de plantões fora do horário de serviço, em período de férias, em finais de semana ou feriados.*

*8.11 As regras de progressão dentro da empresa estão previstas no item "12) DA PROGRESSÃO NA EMPRESA". Está definido que o primeiro ano será a título de experiência com **remuneração** de um valor mínimo mensal e o médico somente se tornará "sócio" mediante aprovação da diretoria. Isto mostra que os profissionais anestesiologistas são contratados pela diretoria e passam a ter um vínculo empregatício dissimulado na figura de sócio. Após o segundo ano o médico tem assegurado a progressão anual do percentual no rendimento, ocorrendo a **equiparação salarial** após 10 anos de empresa. O diretor presidente e os ocupantes de cargos de diretoria terão acréscimo em seus **vencimentos** de 7,5% e 5%, respectivamente. Os responsáveis por serviços de escala, faturamento, consultório, equipamentos e conta telefônica receberão **gratificação** no valor de um "plantão vermelho".*

*8.12 O item "13) DAS OBRIGAÇÕES" trata de alterações no código de conduta vigente na empresa. É relevante realçar o previsto no artigo 44, que passou a artigo 42, deste código. Estipula este artigo que cabe a diretoria administrativa disciplinar acerca das sanções a ser estabelecidas, que podem ser advertência oral e/ou escrita ou financeira. Evidencia-se aqui o poder diretivo ou hierárquico característico do empregador que dirige a prestação dos serviços.*

*8.13 As rotinas de serviço, conforme previsto no item "15) DAS ROTINAS DE SERVIÇO - AZUL", será organizado pelo "azul", ao qual os médicos deverão se reportar e seguir suas determinações.*

*8.14 A alínea "d" do item "17) DIREITOS, BENEFÍCIOS E AFASTAMENTO DEFINITIVO DO SERVIÇO" estabelece que períodos de afastamento para funerários de parentes que não sejam de primeiro grau, acarretará "desconto dos dias não trabalhados" de 30%.*

*8.15 Entre os valores da empresa previstos no item 18 destaca-se: pontualidade, cumprimento da escala, produtividade, disponibilidade para minutos a mais de serviço, assiduidade, respeito à hierarquia. Ou seja, são valores intimamente relacionados ao estado de sujeição em que se coloca o empregado em relação ao empregador.*

8.16 O contribuinte apresentou o código de conduta, anexo 06, em cumprimento a intimação constante no TIF nº 04, de 06/09/2012. Vê-se que a versão apresentada do código não está atualizada com as alterações promovidas pelo item 13 do estatuto de 11/08/2010. Ao que se presume que a versão apresentada é de 2004/2005, pois ao final lista-se o conselho normativo do biênio 2004/2005. Interessante destacar que o conselho normativo, conforme artigo 39, é composto por 6 médicos representativos de toda a equipe. E no conselho normativo do biênio 2004/2005 encontra-se o médico anestesiologista Édson Tognini, que somente passou a integrar formalmente o quadro societário da empresa a partir da alteração contratual nº. 05, de 11/07/2011.

8.17 Ressalte-se aqui algumas condutas não aceitáveis estabelecidas no artigo 16 do código de conduta:

“IV - ocupar-se no horário de serviço, com prejuízo da equipe, para resolução de problemas particulares ...”;

“V - obter privilégios na carga horária semanal sem justificativas consistentes, em prejuízo da empresa”;

“VI – forçar motivo de doença para faltar ao serviço, faltar ao serviço sem comunicação prévia do conselho de administração”;

“X - ocultar-se da sua disponibilidade quando em horário de serviço”;

“XII - valorizar de modo indevido e ou abusivo seu trabalho em horário extra”;

“XV - Aumentar de forma oportuna a carga horária de férias em prejuízo da empresa”.

8.18 Entre as condutas esperadas listadas no artigo 17 do código de conduta estão:

“I - estar à disposição para o trabalho”;

“II - respeitar a carga horária estipulada para o trabalho, observando-se horário de entrada e saída, de acordo com a necessidade da empresa”;

“III - reportar-se durante o dia ao responsável pela escala (azul) e a noite ao responsável pelo plantão da Santa Casa ...”;

“VIII - repor os dias de falta quando estes são autorizados pelo conselho de administração”.

8.19 É incomum que sócios quotistas sejam submetidos a normas perceptivelmente apropriadas a empregados. Nota-se que não há qualquer autonomia para os sócios, pois devem cumprir horário de entrada e saída, carga horária semanal e horário extra, não devem faltar ao serviço e respeitar a carga horária de férias.

[...]

8.26 O ofício de 18/04/2007, figura 96, encaminhado ao sócio Elton Basmage, diz respeito à aplicação de advertência.

*Conforme se depreende, houve uma reunião deliberativa da diretoria a cerca das condutas do médico em relação ao serviço e àqueles que dirigem a empresa. Ao fim, o médico foi mantido no seu "posto de trabalho" e advertido de que as suas atitudes não seriam mais toleradas. Mostra-se aqui o poder de controlar e disciplinar o trabalho, atributos peculiares à figura do empregador. A empresa aplica a sanção disciplinar para impor ordem e disciplina no ambiente de trabalho.*

**8.27** *Está explícito que os sócios médicos estão obrigados a cumprir ordens de superiores e encontram-se sujeitos à fiscalização, penalidades e advertências. Diante disto descontinuam-se largamente os contornos da relação de emprego.*

**8.28** *Ressalte-se que os citados ofícios foram copiados dos computadores da empresa pelos Peritos Criminais Federais, conforme Informação nº 032/2011-SETEC/SR/DPF/MS, juntada no anexo 13.*

**8.29** *Destarte, restou demonstrado pelo farto conjunto probatório a existência dos pressupostos para a configuração do liame empregatício de fato entre a pessoa jurídica e seus sócios médicos não ocupantes de cargos de diretoria. Da realidade fática evidenciada pelos elementos de prova exsurgem de forma cristalina os pressupostos da relação de emprego, quais sejam, prestação de serviços por pessoa física com pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e sob subordinação.*

**8.30** *Os sócios são pessoas físicas e prestam pessoalmente serviços de médico anestesiologista à empresa Servan. Os serviços são prestados de forma não eventual, pois sua força de trabalho corresponde às necessidades normais da atividade econômica da empresa Servan. A prestação de serviços não se dá sob a forma autônoma, pois os médicos se limitam a permitir que sua força de trabalho seja utilizada como fator de produção na atividade econômica exercida pela empresa Servan, a qual, portanto, ficam juridicamente subordinados. E, por fim, a prestação de serviços não se dá a título gratuito, pois os médicos recebem remuneração maquiada sob o simulacro da distribuição antecipada de lucros. (Destaquei)*

O fundamento do acórdão recorrido para dar provimento ao recurso em relação a esta matéria foi o de que a Fiscalização não poderia “desconsiderar a personalidade jurídica da recorrente” posto que já estava em vigor o artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005 e que, a partir da vigência desse dispositivo esse tipo de procedimento somente seria possível em consonância com o art. 50 do Código Civil, que impõe a necessidade de autorização judicial, conforme o seguinte fragmento do voto condutor do julgado:

*Neste diapasão, vejo que a Fiscalização houve por bem desconsiderar a relação jurídica, parcialmente, ou seja, considerou os sócios gerentes e desconsiderou os demais sócios para se entender que estes últimos sócios (os que não estavam na administração) que constavam do contrato social da pessoa jurídica, ora Recorrente, seriam segurados empregados.*

*E, neste sentido, uso a não concordar com a Fiscalização e tão pouco com o **decisum** recorrido, merecendo reforma, dando provimento ao recurso para que os demais sócios também sejam considerados como tais e não como segurados empregados, como os considerou a Fiscalização e o **decisum** recorrido.*

*Isto porque, os fatos geradores são de 2009 a 2011, quando já vigorava o art. 129 da Lei n. 11.196/2005, que enuncia expressamente, ‘in verbis’:*

*Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil*

*Vislumbro que o dispositivo legal acima coaduna plenamente ao presente caso, uma vez que a fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da Recorrente (parcialmente), de modo a separar os entes (pessoa jurídica e sócios – pessoas físicas), e, por conseguinte, sustentar que não seriam sócios daquele, mas, em verdade, empregados, existindo uma relação empregatícia.*

*A partir da Lei n. 11.196/2005, conforme art. 129, este tipo de procedimento somente é possível, inclusive, para fins fiscais e previdenciários, em consonância com o art. 50 do Código Civil, o qual impõe a necessidade de autorização judicial, o que não ocorreu no presente caso.*

*Aliás, para se evitar equívocos, não estamos diante de casos de “terceirização”, onde uma pessoa jurídica, de maneira simulada, contrata outra pessoa jurídica, que, na verdade, é meramente formal, constituindo-se de empregados daquela.*

*Ora, aqui temos um caso onde se pretende desconsiderar a natureza de sócio cotista da própria Recorrente para se sustentar o vínculo empregatício. Trata-se de situação onde se aplica claramente o art. 129 da Lei n. 11.196/2005, inexistindo possibilidade de afasta-la.*

Na sequência, após invocar o art. 5º, LV da Constituição Federal, tecer considerações sobre o direito de defesa, invocar e transcrever o art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972 e referir-se ao art. 142 do CTN, conclui:

*Assim, quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo.*

*Feita estas considerações, neste aspecto, vejo que há de ser reformar o lançamento e dando provimento ao Recurso Voluntário para reformar a decisão ora hostilizada e considerar insubstancial o lançamento quanto à exigência de contribuições previdenciárias descritas nos DEBCADs n. 51.008.9526 (empresa e RAT), 51.038.5613 (segurados e contribuintes*

*individuais) e 51.038.5605 (Terceiros) com relação ao arbitramento dos lucros realizados a todos os sócios que constavam do contrato social à época dos fatos geradores. (Destaquei)*

Embora declarada a nulidade da autuação em relação à matéria em exame, o acórdão recorrido sustentou que a Fiscalização não logrou comprovar o “vínculo empregatício” dos sócios, conforme o seguinte fragmento do voto condutor do julgado, afirmando a improcedência da autuação também neste aspecto.

*A improcedência do lançamento quanto ao vínculo empregatício se dá pelo fato de que, como consta do próprio Relatório Fiscal, tem-se 72 sócios na Recorrente, não se constatando uma descrição exata e mediante provas a existência de vínculo empregatício da Recorrente com referidas pessoas físicas, devidamente constituídas como sócias.*

*De mais a mais, lendo e relendo o Relatório Fiscal e os autos, não se identifica qualquer descrição pormenorizada de condutas e provas no sentido de quais seriam os sócios que, em verdade, teriam uma relação de vínculo empregatício com a Recorrente.*

*Não existe qualquer descrição no sentido de comprovar a relação empregatícia de tais pessoas físicas, fato de fundamental importância e cujo ônus é totalmente do Fisco, conforme alhures dito.*

*Ou seja, da forma que se encontra o Relatório Fiscal, por sua superficialidade, não se pode te-lo como arrimo para configurar a relação de emprego.*

Pois bem, quanto à possibilidade de a Fiscalização considerar os sócios não diretores como segurados empregados, ante o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, a questão não pode ser analisada sem que se considere as circunstâncias narradas no relatório fiscal, de que haveria uma situação de fato diferente daquela expressa pelos atos formais.

Com efeito, a todo momento, na extensa descrição dos fatos apurados, o relatório fiscal procurou demonstrar que “**a forma aparente** como o contribuinte se organizou tem como objetivo precípuo o de produzir efeitos diferentes daqueles que a realidade dos fatos demonstra”; que havia um “**lame empregatício de fato** entre a pessoa jurídica e seus sócios médicos não ocupantes de cargos de diretoria”; que da “**realidade fática** evidenciada pelos elementos de prova exsurgem de forma cristalina os pressupostos da relação de emprego”. A autuação, portanto, desconsiderou a forma aparente e considerou a situação de fato.

O que deve ser respondido é se, diante dos elementos apresentados, a Fiscalização poderia assim proceder.

Penso que sim. Embora sem empregar essa designação, as circunstâncias descritas no relatório fiscal, configuraram caso típico de simulação, conforme de extrai das lições de José Carlos Moreira Alves:

*O negócio jurídico simulado é aquele que cria uma aparência querida pelas partes. É uma aparência que se cria, ou com a finalidade de apenas criá-la, sem se querer ocultar algo que*

*realmente se deseja, ou então se cria essa aparição para ocultar o que realmente se deseja. Daí ser a simulação absoluta ou relativa.*

*Na simulação absoluta, cria-se apenas uma aparência que não se destina a ocultar o negócio que realmente se deseja. É o caso, por exemplo, de, ocorrendo uma revolução, e havendo a perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebrar simultaneamente – simulação absoluta – contrato de compra e venda com um amigo que não corre esse risco por ser partidário da revolução, tornando-se este aparentemente proprietário da coisa, e não correndo, portanto, o risco de te-la confiscada. Criou-se a aparição sem se ocultar por baixo dela um negócio jurídico que é realmente desejado.*

*Na simulação relativa, não. Nela tem-se um negócio jurídico simulado, que é aquele que cria a aparição, e tem-se um negócio jurídico dissimulado, que é aquele ocultado por essa aparição. Aqui, portanto, tem-se um negócio jurídico que aparece ser aquilo que não é, que é o negócio simulado, e o negócio jurídico dissimulado, que é aquele oculto pelo negócio jurídico simulado e que é o negócio realmente desejado. Isso ocorre, por exemplo, quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, depois não recebe o preço, para que esta compra e venda, na realidade oculte uma doação.*

*Quando se trata de negócio jurídico simulado com simulação absoluta, tem-se na realidade, simples aparição. Consequentemente, não se tem, em verdade, a celebração de negócio jurídico algum. Quando se trata de negócio jurídico simulado com simulação relativa, tem-se um negócio aparente que não traduz aquilo que se deseja, pois o negócio real é dissimulado. (ALVES, José Carlos Moreira. "Os Reflexos da Tributação e da Sonegação na Competitividade das Empresas" IN fórum de Direito Tributário, v. 1, n.1 (jan/fev 2993) Belo Horizonte, Editora Fórum, 2003, p. 11-20.*

A partir da compreensão dos fatos descritos no relatório fiscal, a Fiscalização concluiu que a Autuada procurou dissimular a efetiva natureza da relação entre a empresa e os tais sócios. Nessas circunstâncias, a Fiscalização não só poderia como deveria realizar a tributação considerando a realidade fática apurada, desconsiderando os atos simulados.

O art. 142 do CTN define o lançamento como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável. Foi o que fez a Fiscalização, ao apurar e demonstrar no relatório fiscal os fatos apurados e, coerentemente com estes, realizar as devidas imputações.

Não vejo, assim, os descompassos apontados no acórdão recorrido que ensejariam a nulidade do lançamento.

O presente recurso também se insurgiu contra a posição adotada no acórdão recorrido que, acolhendo as alegações da contribuinte, sustentou que a Fiscalização não logrou demonstrar o “vínculo empregatício” entre os tais sócios e a empresa, conforme prescrito no art. 3º da CLT (continuidade, não eventualidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade).

Sobre essa questão entendo, da mesma maneira que o Acórdão nº 2302-00.049, apontado pela Fazenda Nacional como paradigma, que o conceito de segurado empregado, da Lei nº 8.212, de 1991 não se confunde com o conceito de empregado da CLT. Nesse sentido, trago à colação as razões do referido acórdão, da lavra do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, que adoto.

*Com efeito, muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social RGPS qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.*

#### **Consolidação das Leis do Trabalho CLT**

*Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

*Parágrafo único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.*

***Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.***

*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;*

*b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;*

*c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;*

*d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;*

*e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e*

*contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;*

*f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;*

*g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Incluída pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)*

*h) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluída pela Lei nº 9.506, de 30.10.97) Vide Resolução do Senado Federal nº 26, de 2005)*

*i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluída pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004).*

*II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;*

*Olhando com os olhos de ver, avulta que os conceitos de “empregado” e “segurado empregado” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “segurado empregado” não somente os trabalhadores tipificados como “empregados” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, determinadas categorias de trabalhadores tidas como “empregados” pela CLT podem não ser qualificadas como segurados empregados para os fins colimados pela lei de custeio da Seguridade Social.*

*Exemplo emblemático do que acabamos de expor é o caso dos empregados domésticos. Malgrado este trabalhador seja qualificado como empregado pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social, tal segurado não integra a categoria de “segurado empregado”, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “segurado empregado doméstico”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91, uma classe absolutamente distinta da de “segurado empregado”, com regras de tributação distintas e completamente diversas daquelas aplicáveis aos “segurados empregados”.*

*Dessarte, mostrase irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “empregado” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrigada nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.*

*Portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como segurados empregados, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.*

À autoridade lançadora, portanto, não competia comprovar “vínculo de emprego” entre os sócios e a empresa, conforme definido pela CLT, mas apenas demonstrar a condição de “segurados empregados” e, a meu juízo, a Fiscalização demonstrou a montagem de um esquema com vista a dissimular a efetiva natureza da relação entre a empresa e os sócios não diretores. Retirado o véu da dissimulação desnuda-se uma relação laboral, remunerada, de continuidade e subordinação, conforme definido no art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212, de 1991, tal qual a imputação fiscal.

Fatos como a existência de uma espécie de contrato paralelo, designada “Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande, que estabelece as regras de fato entre a sociedade e os médicos, a que a Fiscalização somente teve acesso em razão de apreensão feita pela Polícia Federal e que revelam, dentre outros fatos, que um Diretor de Supervisão deve coordenar toda a rotina de cumprimento das escalas de serviços diários e de plantão, a previsão de valores a título de vencimentos a que os sócios teriam direito, a fixação de horários de trabalho, a fixação de escalas de plantões, o estabelecimento de relações hierárquicas, a previsão de penalidades àqueles que não realizarem plantões, a definição de períodos de férias “após período de um ano de trabalho ou proporcional a este”, em dois períodos de 20 dias, e outras regras de afastamento; a fixação de horários especiais, prêmios, critérios de progressão, a imposição de regras de conduta, etc. extensamente descritas no Relatório Relatório, nos trechos reproduzidos acima, revelam uma relação de subordinação, continuada e remunerada entre os profissionais e a sociedade, mais especificamente, entre esses profissionais e os sócios diretores, e não uma relação de parceria empresarial entre a sociedade e esses sócios, e também um nítido propósito da Autuada de dissimular a verdadeira natureza dessa relação. É caso clássico de simulação relativa, de realização de um negócio aparente para dissimular a verdadeira relação.

Evidencia-se dessa realidade fática os pressupostos da relação de segurado empregado de que fala o art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212/91, tal como apontado na autuação, a saber:

*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;*

*[...]*

Os profissionais médicos, formalmente sócios da empresa, são pessoas físicas que, mediante relação não eventual e de subordinação à empresa, prestam serviços médicos de anestesiologia mediante remuneração previamente contratada, as quais são pagas de forma dissimuladas como distribuição antecipada de lucros.

A Autuada, por sua vez, seja no Recurso Vontário, seja nas contrarrazões ao Recurso Especial ora examinado, embora sustente que a Fiscalização não demonstrou a existência da relação de emprego e que o ônus da prova é do Fisco, não enfrenta as razões que embasaram a autuação e que estão descritas no relatório fiscal.

Ante o exposto, não vejo nulidade na autuação quanto a este item e, quanto ao mérito, concluo que assiste razão à Fazenda Nacional

Quanto à terceira matéria – **multa qualificada** – convém trazer à colação trecho do Acórdão de Embargos nº 2401-004.188 que, integrando o acórdão recorrido, esclareceu aspecto importante quanto à multa:

*16. Com efeito, conquanto tenha afastado a majoração da multa de ofício ao importe de 150% (cento e cinquenta por cento), em razão da falta de demonstração pela autoridade fiscal da ocorrência das condições que permitem a exasperação da penalidade (elemento subjetivo do tipo/falta de caracterização de conduta fraudulenta), deixou de mencionar explicitamente a manutenção do percentual básico da multa de ofício, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor principal.*

*17. Daí porque necessária a integração do julgado para esclarecer que a decisão embargada, de acordo com o voto condutor, afastou a qualificação da penalidade oficiosa, reduzindo a multa para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%.*

Com isso, também se alterou a parte dispositiva do acórdão recorrido que passou a ter a seguinte redação:

*"Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da aferição, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de que sejam excluídos os valores oriundos de caracterização do vínculo como segurado empregado, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Bezerra, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, a fim de que seja excluída a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício, equivalente ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Andréa Brose Adolfo, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão. Sustentação oral: João Henrique Gonçalves Domingos. OAB: 189.262/SP." (Destaquei)*

Os embargos foram interpostos porque as conclusões do acórdão recorrido, em contradição com seus fundamentos, dava a entender que se afastava integralmente a multa.

O que foi decidido no acórdão recorrido, portanto, foi a desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e é essa a matéria objeto do recurso ora analisado: a desqualificação da multa de ofício.

Consta do Relatório Fiscal a seguinte justificativa para a qualificação da multa de ofício, em relação a todas as infrações:

*Como restou caracterizado e demonstrado pelo farto conjunto de documentos probatórios exposto ao longo deste relatório, houve evidente intuito do contribuinte em sonegar as contribuições ora lançadas e em fraudar a Administração Tributária Federal com o fito específico de reduzir os custos tributários.*

*Assim, restou configurada a hipótese prevista no §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, acarretando aplicação de multa qualificada de 150%, incidente sobre as contribuições ora lançadas.*

O acórdão recorrido afastou a qualificação da penalidade sob o fundamento de que não restou comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, conforme exige o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 c/c com artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964; de que “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da muta de ofício”.

O art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 reporta-se aos artigos 71, 72 e 73, da Ledi nº 4.502, de 1966:

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1966, por sua vez descrevem as situações caracterizadoras de sonegação, fraude e conluio. Confira-se:

*Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Pois bem, a prática do contribuinte em dissimular a verdadeira natureza das relações de emprego por meio de relação societária, configura a fraude, pois pretendia efetivamente excluir ou modificar as características do fato gerador.

É devida, portanto, a qualificação da multa de ofício.

Ante o exposto,

Conheço parcialmente do recurso especial da fazenda nacional, em relação às matérias “a”- **Caracterização da condição de segurado empregado** e “c”- **Multa qualificada e, no mérito dou-lhe provimento**

(Assinado digitalmente)

Pesro Paulo Pereira Barbosa - Relator

## Declaração de Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Peço vênia ao Relator para divergir do seu entendimento. No que tange ao mérito do recurso acompanho as razões de decidir do acórdão recorrido, razão pela qual a presente declaração de voto se limita a apresentação das razões que me levaram ao conhecimento em menor extensão do recurso.

O acórdão recorrido foi desfavorável à Fazenda Nacional na medida em que considerou insubsistente o lançamento quanto à exigência de contribuições previdenciárias descritas nos DEBCADs n. 51.008.952-6 (empresa e RAT), 51.038.561-3 (segurados e contribuintes individuais) e 51.038.560-5 (Terceiros) com relação ao arbitramento dos lucros realizados a todos os sócios que constavam do contrato social à época dos fatos geradores. Nos termos do voto do relator *“quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo”*.

Refletindo o entendimento do Colegiado, conforme consta da ementa do acórdão recorrido, na parte que nos interessa, é afirmado que a nulidade existe haja vista a ausência da perfeita descrição dos fatos não permitindo, em razão da forma como o lançamento foi realizado, que o contribuinte identificasse sobre qual competência se referem os acréscimos legais e ainda não demonstrando a ocorrência do fato gerador no que tange aos elementos caracterizadores do vínculo empregatício. Vejamos:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR. NULIDADE MATERIAL.*

*No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o lançamento realizado não permitir ao contribuinte identificar a qual competência se referem os acréscimos legais, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição*

do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.

*Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio pas de nullité sans grief ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN.*

*A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.*

Pela relevância, vale transcrever a parte do voto onde é tratada a tese da nulidade. O Relator assim fundamentou seu entendimento no caso concreto:

*Portanto, não se nota no presente caso concreto uma descrição adequada e prova suficiente a fim de se comprovar uma relação de vínculo empregatício em relação aos sócios da Recorrente, não só aqueles que estavam no Estatuto, mas todos os médicos que receberam de uma só maneira.*

*Trilhando pelo mesmo raciocínio, não identificamos uma descrição exata e provas no sentido de que as pessoas físicas dos Srs. Luiz Cesar Anzoategui Gleber Eduardo Machareth, Sirlei Paulo Queiroz, Edoson Tognini, José Tadachi Sugai, Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cunthia Dualibi, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira seriam empregados.*

*Também improcede o lançamento em relação a tais pessoas físicas, pois, não sendo sócios devidamente registrados no contrato social, caberia a exigência de contribuições previdenciárias como autônomos e não empregados, dada a inexistência de vínculo.*

*Em tais condições, face a peculiaridade do caso concreto e ausência de descrição, demonstração e provas suficientes do vínculo empregatício, improcede o lançamento por violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional.*

Intimada, a Fazenda Nacional, entre outros pontos, apresenta recurso por meio do qual defende a tese de "Inexistência de Vício" e cita como paradigma o acórdão 2302-003.049. A divergência foi assim delimitada pela Recorrente:

*A 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF cancelou parte do lançamento, sustentando que a Fiscalização não descreveu suficientemente o fato gerador, não demonstrando no Relatório Fiscal, os elementos caracterizadores do vínculo empregatício. Para a e. Turma, a Fiscalização falhou, ao deixar de comprovar a existência dos requisitos da relação laboral entre a autuada e os sócios e/ou funcionários das empresas prestadoras de serviços.*

*Analisando caso idêntico e da mesma contribuinte, a 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF entendeu que a Fiscalização conseguiu, sim, demonstrar o fato gerador da obrigação principal. Para a 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, houve uma correta desconsideração da condição de sócio da pessoa jurídica, pois restaram configurados, entre este e a empresa, os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado contidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91.*

Da análise do inteiro teor do acórdão paradigma 2302-003.049, percebe-se que o Colegiado não faz qualquer juízo de valor acerca da ocorrência de eventual nulidade ou mesmo discorre sobre a classificação entre material e formal, e não o faz por talvez ter concluído que naquele lançamento o relatório fiscal apresentou de forma satisfatória e suficientemente clara a descrição dos fatos motivadores da caracterização do vínculo e ocorrência do fato gerador.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá recurso especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Temos um recurso de cognição restrita cujo escopo é a uniformização de entendimentos sobre determinado dispositivo legal, entretanto essa CSRF com o objetivo de evitar decisões conflitantes vem se manifestado por conhecer de recursos com base em 'paradigmas puros', ou seja, decisões proferidas em lançamentos cuja situação fática analisada pelos Colegiados seja idêntica. Entretanto, no presente caso, há ponto relevante que a meu ver impede esse raciocínio.

Estamos diante de recurso cujo matéria está relacionada a inexistência de nulidade material no lançamento consubstanciada na ausência de descrição suficiente dos fatos que motivaram a caracterização do fato gerador, e neste cenário, para verificar a divergência seria necessário ter acesso ao inteiro teor do lançamento apreciado pelo Colegiado paradigmático. Assim, não entendo que o paradigma puro seja suficiente para demonstrar a presente divergência, até seria para divergência acerca do mérito e acerca da incidência da multa qualificada.

Ora estamos tratando de suposto vício na descrição dos fatos do lançamento, vício que pode realmente não ter existido no lançamento do acórdão paradigma em razão da forma como este foi construído, quero dizer que sem conhecer deste último lançamento não posso afirmar que ele possua a mesma redação, exposição de motivos e descrição fática ao do lançamento ora analisado.

Por esta razão deixo de conhecer do recurso no que tange a tese da "ausência de nulidade", restando prejudicada a análise da segunda divergência cujo tema devolvido se limita a classificação da natureza da nulidade, se formal ou material.

No que tange a discussão acerca da "multa qualificada", conheço do recurso pois aqui o "paradigma puro" de nº 2302-003.049 é suficiente na medida em que a justificação

---

para aplicação da penalidade decorreu da estrutura societária adotada pelo Contribuinte na exploração do seu objeto social, realidade enfrentada em ambos acórdãos.

Diante do exposto voto pelo conhecimento parcial do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional apenas no que tange a qualificação da multa.

(assinado digitalmente)  
Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri