



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

Processo nº 10380.725685/2013-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.783 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente UNIMED DE FORTALEZA COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2008

NOTIFICAÇÃO PESSOAL DO PATRONO CONSTITUÍDO.
DESCABIMENTO

O artigo 23, do Decreto nº 70.235/72 estabelece o domicílio fiscal do contribuinte para efeito de intimação.

NULIDADE. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL PARA CONFIGURAR VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Verificada as circunstâncias definidas em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, deve o fiscal proceder ao lançamento correspondente ao fato gerador impositivo, cumprindo com o exigido em lei no que tange aos lançamentos efetuados.

VÍNCULO EMPREGATÍCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA SUBORDINAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

A acusação fiscal não traz, de maneira individualizada, a demonstração da caracterização da subordinação.

FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
CONFIGURAÇÃO. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Os médicos cooperados receberam pagamentos diretamente da cooperativa, em razão da prestação de serviços realizados pelos cooperados no Hospital Regional. Os valores foram pagos pela cooperativa e não pelos pacientes. Devida a contribuição.

PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR OFERECIDA A DIRIGENTES

Após o advento da Lei Complementar nº 109/01, o benefício da previdência privada aberta não precisa ser extensivo a todos os segurados e dirigentes da empresa.

AUTO DE INFRAÇÃO MULTA. GFIP. DECLARAÇÃO INEXATA.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade em conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para (i) tornar insubsistente o crédito tributário relativo aos levantamentos "PP", "PP1" e "PP2" (plano de previdência diretoria); e (ii) excluir da multa aplicada no auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, CFL 68, os valores do plano de previdência diretoria.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira, Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS (DRJ/CGE), que julgou a impugnação improcedente e manteve os créditos tributários exigidos nos Autos de Infração - DEBCAD nºs 37.401.456-6, 37.401.457-4, 37.401.458-2, 37.401.455-8 e 37.401.454-0 na forma do relatório e voto, conforme ementa do Acórdão nº 04-34.189 (fls. 1.010/1.022):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL E PARA OS TERCEIROS.

Há caracterização do sócio da pessoa jurídica como segurado empregado, quando há prestação de serviço do sócio de forma pessoal e na atividade fim da empresa tomadora, consequentemente afastar a empresa interposta e constituir o vínculo diretamente com o tomador de serviços.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A REMUNERAÇÃO AOS COOPERADOS QUE PRESTAM SERVIÇOS AS PESSOAS NATURAIS.

A remuneração paga ao cooperado que presta serviço a pessoa natural por intermédio da cooperativa é salário-de-contribuição e a cooperativa está sujeita a contribuição previdenciária patronal.

SALÁRIO INDIRETO - PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA PARA A DIRETORIA.

A exclusão da parcela relativa à plano de previdência privada do salário-de-contribuição ocorre somente quando é estendido para todos os empregados, conforme condiciona a Lei 8.212/91, no art. 28, §9º, alínea 'p'.

AUTO DE INFRAÇÃO - CFL 68. MULTA. GFIP. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS, OMISSOS OU INCORRETOS.

Constitui infração à legislação previdenciária quando a sociedade empresária apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO - CFL 69. MULTA. GFIP. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS, OMISSOS OU INCORRETOS.

Constitui infração à legislação previdenciária quando a sociedade empresária apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP com dados incorretos ou com omissões.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Presente processo é composto por 05 Autos de Infração (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário à fl. 02), referente período de apuração 01/06/2008 a 31/12/2008, lavrados em 25/06/2013, conforme se segue:

1. AI DEBCAD nº 37.401.456-6 (fls. 03/12), relativo à Contribuições previdenciárias patronal e às destinadas ao financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalhador/ financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no valor de R\$ 2.960.153,54.
2. AI DEBCAD nº 37.401.457-4 (fls. 13/17), relativo à Contribuições previdenciárias dos segurados empregados, trabalhadores temporários e avulsos, no valor de R\$ 55.001,71.
3. AI DEBCAD nº 37.401.458-2 (fls. 18/24), relativo a contribuições destinadas à outras entidades e fundos (terceiros), no valor de R\$ 131.180,10.
4. AI DEBCAD nº 37.401.454-0 (fl. 25), relativo a descumprimento de obrigações acessórias (Código Fundamento Legal - CFL 68), no valor de R\$ 240.433,20.
5. AI DEBCAD nº 37.401.455-8 (fl. 26), relativo a descumprimento de obrigações acessórias (Código Fundamento Legal - CFL 69), no valor de R\$ 240.433,20.

O Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 30/41, anexos às fls. 42/182), em síntese, informa que:

- Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 03.1.01.00-2012-01066-5, foi instaurado o procedimento de fiscalização em 17/09/2012, com o envio, ao Contribuinte, do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 183/184) ;
- Os Autos se referem à constituição de crédito previdenciário e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal e de obrigações tributárias acessórias;
- O contribuinte foi intimado a apresentar os documentos relativo ao período de 06/2008 a 12/2009;
- No decorrer da ação fiscal foram lavrados os Termos de Intimação Fiscal –TIF nº 01 (fl. 185), de 13/11/2012, nº 2 (fl. 186), de 14/01/2013, nº 3 (fs. 187/190), de 30/01/2013, nº 4 (fl. 191), de

15/03/2013, nº 5 (192/197), de 12/04/2013, nº 6 (198/199), de 24/04/2013 e o nº 7 (fl. 200), de 25/04/2013, além do Termo de Retenção de Livros e Documentos (fl. 201) e dos Recibos de Entrega de Arquivos Digitais (fls. 202/207);

- Analisando os documentos apresentados a auditoria constatou existência de débito relativo às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social incidentes sobre fatos geradores não declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e não recolhidos ao INSS em época própria.

O contribuinte foi intimado dos Autos de Infração, pessoalmente, em 28/06/2013, conforme assinatura no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF (fl. 666).

Em 26/07/2013 apresentou, tempestivamente, suas Impugnações aos DEBCADS:

- Nº 37.401.456-6 (fls. 671/695, doc. anexos às fls. 696/740);
- Nº 37.401.455-8 (fls. 741/748, doc. anexos às fls. 749/793);
- Nº 37.401.458-2 (fls. 796/814, doc. anexos às fls. 815/859);
- Nº 37.401.457-4 (fls. 860/878, doc. anexos às fls. 879/923);
- Nº 37.401.454-0 (fls. 924/957, doc. anexos às fls. 958/1.002);

Nas impugnações apresentadas pelo Contribuinte ele requer a nulidade e insubsistência dos Autos de Infração, pelas razões alegadas.

Encaminhado o processo para apreciação e julgamento pela 4ª Turma da DRJ/CGE, foi julgado IMPROCEDENTE mantendo os créditos constituídos pelos Autos de Infração.

O contribuinte teve ciência do Acórdão nº 04-34.189 em 13/05/2014, via postal (AR à fl. 1.025), e apresentou, tempestivamente, em 09/06/2014, seu Recurso Voluntário (fls. 1.030/1.070) onde:

- Requer a reforma do Acórdão recorrido alegando que a intimação deve ser feita diretamente ao advogado devidamente constituído nos autos;
- Requer a nulidade dos Autos de Infração em razão da incompetência da Receita Federal do Brasil em caracterizar a existência de vínculo empregatício;
- Pleiteia a nulidade dos lançamentos por inexistência de elementos fático-jurídico insertos no artigo 3º, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT para caracterizar as relações empregatícias dos prestadores de serviços pessoas jurídicas com a cooperativa. Reforça

seu pedido argumentando que os serviços prestados pelas pessoas jurídicas com a cooperativa são prestação de serviços intelectuais, consoante o artigo 129, da Lei nº 11.196/82005;

- Alega que não há fato gerador da contribuição previdenciária quanto aos valores pagos aos cooperados que prestaram serviços a pessoas físicas utilizando as dependências do HRU, pois o fazem de forma autônoma, sem vínculo;
- Alega que não há incidência da contribuição social para a Seguridade Social sobre a verba de aviso prévio indenizado;
- Se insurge contra a cobrança da contribuição previdenciária sobre a previdência privada paga aos diretores em virtude da sua natureza indenizatória;
- Alega não haver ausência do descumprimento da obrigação acessória, pois as Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP foram preenchidas com o código da categoria “17”;
- Afirma que para a caracterização da infração deve se observar os elementos objetivos e subjetivos do ilícito tributário, no caso falta o elemento subjetivo (dolo), pois o contribuinte pauta a sua conduta na boa-fé;
- Assevera que a multa aplicada é ilegítima, desproporcional, irrazoável e confiscatório.

Finaliza seu Recurso Voluntário requerendo seja o mesmo provido integralmente, para tornar os Autos de Infração insubsistentes e nulos, exonerando definitivamente da cobrança.

Em 21/08/2014 o Contribuinte foi intimado, via postal (AR à fl. 1.078) para apresentar documentos faltantes, tendo em 27/08/2014 anexado ao processo os documentos às fls. 1.081 a 1.111.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Da necessidade de notificação pessoal do patrono constituído nos autos

Pleiteia a Recorrente que as intimações sejam efetuadas em nome dos patronos constituídos no processo administrativo.

Segundo o artigo 23, do Decreto nº 70.235/72, que trata do processo administrativo fiscal:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

(...)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e [\(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

Assim sendo, a intimação deve ser realizada no domicílio tributário do sujeito passivo, assim considerado, o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à

administração tributária; e o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Descabida, portanto, a pretensão da contribuinte de que as intimações sejam encaminhadas a outro endereço que não o de seu domicílio tributário e em nome diverso, que não o do sujeito passivo, razão pela qual o pedido deve ser indeferido.

2. Autos de Infração n°s 37.401.456-6, 37.401.457-4, 37.401.458-2, 37.401.455-8 e 37.401.454-0

2.a) Da incompetência da autoridade fiscal para decidir acerca da existência de vínculo empregatício – Violação ao art. 114 da Constituição Federal – Nulidade dos Autos de Infração

Alega a Recorrente existir nulidade do ato administrativo de lançamento por entender que a autoridade fiscal caracterizou relação de emprego em afronta à competência estabelecida pelo art. 114 da constituição Federal.

Não procede o argumento apresentado na peça recursal.

A autoridade fiscal efetuou lançamento das contribuições sociais previdenciárias por constatar a caracterização da relação de emprego entre a UNIMED FORTALEZA e as pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas contratadas.

Destarte, é cediço que a ocorrência do fato previamente descrito na norma de incidência, basta para o nascimento da obrigação tributária (art. 113, § 1º e 114 do CTN), em face do princípio da legalidade, cabendo à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, verificando as circunstâncias definidas em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, deve o fiscal proceder ao lançamento correspondente ao fato gerador impositivo, cumprindo com o exigido em lei no que tange aos lançamentos efetuados.

2.b) Da inexistência de vínculo empregatício entre a Unimed e as pessoas jurídicas que lhe prestam serviço

Conforme asseverado em sua peça recursal, a Recorrente alega que não estão presentes os requisitos da personalidade, não eventualidade, onerosidade (não há pagamento de salário) e subordinação, em relação às empresas que prestam serviços à Unimed.

Por outro lado, a fiscalização, através da análise dos lançamentos contábeis e de documentos fornecidos pela empresa (contratos e notas fiscais), constatou a contratação de pessoas jurídicas, em caráter personalíssimo, para executar atividades permanentes da empresa, concluindo estarem presentes os requisitos do 2º e 3º CLT para caracterização da relação de emprego entre a UNIMED FORTALEZA e as pessoas físicas efetivamente contratadas (fls. 37/52).

Os valores apurados no levantamento DJ - DESCONSIDERAÇÃO PJ foram considerados como salário-de-contribuição de segurados empregados não declarados em GFIP pela empresa e podem ser observados através da planilha “ANEXO - PESSOAS JURÍDICAS CONTRATADAS PELA UNIMED FORTALEZA CONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO COMO CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA COM CARACTERÍSTICA DE RELAÇÃO DE EMPREGO”.

A principal controvérsia que envolve o processo administrativo em debate, diz respeito à natureza jurídica dos serviços realizados por profissionais integrantes dos quadros societários das pessoas jurídicas contratadas formalmente, mais especificamente, o enquadramento das pessoas físicas prestadoras dos serviços pactuados como seguradas empregadas.

Primeiramente, importante esclarecer que, tendo em vista o princípio da primazia da realidade sobre a forma, pode a fiscalização desconsiderar os atos e negócios jurídicos que não retratam a realidade dos fatos para fins tributários (art. 118 do CTN).

No entanto, em face da existência de contratos de prestação de serviços entre a Unimed e as pessoas jurídicas constantes às fls. 241/514, compete ao Fisco o ônus probatório relativo à existência do vínculo empregatício que afirma existir, na medida em que o dever da prova dos fatos jurídicos incumbe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que declara existir (art. 373 do NCPC).

A fiscalização desconsiderou os contratos de prestação de serviços firmados asseverando que os serviços foram prestados pelas pessoas físicas com os requisitos característicos da relação e emprego.

Por outro lado, a Recorrente assevera que a Unimed jamais exigiu que algum cooperado criasse pessoa jurídica e que estas foram constituídas por mera liberalidade de seus sócios, e por sua conta e risco, firmaram contrato com a Unimed, nos termos autorizados pelo art. 129 da Lei nº 11.196 de 2005.

É certo que não há impedimento em nosso ordenamento jurídico na constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, sendo lícita a utilização da forma societária (art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005).

Ocorre que o Auditor Fiscal, ao analisar os contratos de prestação de serviços, identificou os requisitos da pessoalidade do empregado, habitualidade, subordinação e onerosidade, destacando cláusulas de alguns contratos para a comprovação do vínculo de emprego:

3.2.2.1. Nos contratos celebrados com as pessoas jurídicas é observada cláusula que determina o caráter personalíssimo da relação, pois, nesses casos, é especificado que a contratada (pessoa jurídica) dever prestar o serviço através de uma pessoa física determinada, não existindo a possibilidade dos serviços serem prestados por nenhum outro profissional. Como exemplo destacamos o contrato firmado com a empresa “CLINICA MÉDICA SPINDOLA”, no item 2.1 do contrato está especificado: “2.1 A CONTRATADA disponibilizará os

serviços de Auditoria através da Sra. Daniele Cristina dos Santos Spíndola por, no mínimo, 08 (oito) horas por dia...”.

3.2.2.2. O fato acima observado não é característica dos contratos celebrados entre pessoas jurídicas, pois nessa relação não importa qual profissional deverá executar o serviço contratado, qualquer profissional, habilitado para o serviço, poderá executá-lo. Diante de tal fato denota-se um trabalho “INTUITU PERSONAE”, onde não há outro profissional, que não o citado, para a execução da tarefa.

3.2.2.5. A continuidade dos serviços prestados pode ser observada no contrato de prestação de serviço celebrado entre as empresas, onde consta o horário de trabalho e os dias a serem trabalhados. Como exemplo destacamos o contrato firmado com a empresa “ACUP E PROCTO SERVIÇOS MÉDICOS DE ACUPUNTURA E PROCTOLOGIA”, no item 2.1 do contrato está especificado “2.1 A CONTRATADA disponibilizará os serviços de Auditoria através da Sra. Cynthia Maria Pontes Soares por, no mínimo, 08 (oito) horas por dia, nos dias úteis de trabalho, totalizando 40 (quarenta) horas semanais...”.

3.2.2.6. A não eventualidade pode ser observada através dos lançamentos contábeis e do contrato para prestação de serviços, pois nesses casos pode ser observado o repasse financeiro as empresa contratadas de valores fixos (independente do número de dias trabalhados ou tarefas realizadas) e permanentes ao longo do tempo.

3.2.2.7. É o princípio da hierarquia, na qual o empregado é subordinado as ordens e determinações técnicas superiores que detém os poderes contratuais de dirigir, regulamentar, fiscalizar e punir. A ausência da subordinação pressupõe que o contratado executa suas tarefas de forma independente e autônoma não observando as determinações técnicas, regulamentos e normas internas da contratada.

3.2.2.8. A própria natureza dos serviços contratados e as condições em que são prestados não permitem garantir ao trabalhador a autonomia que afastaria o vínculo de subordinação à empresa tomadora da prestação dos serviços. As funções desempenhadas pelos segurados fazem parte da estrutura organizacional da entidade tomadora e, consequentemente, tais atividades estão subordinadas à sua hierarquia administrativa, normas e regulamentos internos, desta forma caracterizando a subordinação jurídica.

3.2.2.9. A onerosidade pode ser observada através dos contratos de prestação de serviços que especificam uma remuneração fixa e mensal a ser repassado para as empresas contratadas, remuneração essa comprovada através dos lançamentos contábeis mensais que contabilizam como despesas nas contas “4621390000001-HONORARIOS DECONSULTORIA” e “4621290000001-HONORARIOS DE AUDITORIA” os repasses mensais efetuados, observamos a comprovação dos repasses financeiros através da emissão de notas fiscais mensal e em valor fixo relativo a contra-partida pelo serviço realizado.

OUTROS REQUISITOS

3.2.2.10. *Analizando os contratos celebrados entre a UNIMED e as pessoas jurídicas contratadas, as notas fiscais emitidas e os lançamentos contábeis podemos verificar outros requisitos característicos da prestação de serviços através de relação de emprego, tais como:*

- *A existência de recesso anual de 30 (trinta) dias na prestação de serviço sem prejuízo da remuneração mensal, permitindo inclusive a redução do período de recesso mediante compra dos dias pela contratante. Essa concessão é similar a férias anual remunerada e ao abono de férias observado nas relações de emprego, benefício esse não existente na contratação de contribuinte individuais e menos ainda na contratação de pessoas jurídicas. Consta em alguns contratos a seguinte cláusula ou similar “3.2 A CONTRATANTE concederá a CONTRATADA recesso anual de 30 (trinta) dias na prestação dos serviços, o qual será negociada as datas entre as partes, sem prejuízo do valor contratualmente acordado mensalmente, sendo pago pela CONTRATANTE*

3.2.1 *A CONTRATANTE poderá, quando necessário, em comum acordo com a CONTRATADA, reduzir o recesso anual de 30 (trinta) dias da prestação de serviços.*

3.2.2 *A cada dia redzido será pago, pela CONTRATANTE a CONTRATADA, um valor proporcional ao valor total pago mensalmente.* • *Pagamento de remuneração extra anual equivalente à remuneração mensalmente repassada as empresas contratadas. Essa concessão é similar ao 13º salário, rubrica própria das relações de emprego. Consta em alguns contratos a seguinte cláusula ou similar “3.4 Além da remuneração estabelecida no item 3.1. desta cláusula, a CONTRATANTE pagará a CONTRATADA uma remuneração extra anual, equivalente ao valor estabelecido no item 3.1., a ser pago uma semana após a realização da Assembleia Geral ordinária – AGO”.*

- *Existência de empregados informadas nas folhas de pagamento para realizar a mesma atividade das pessoas jurídicas contratada, fato esse que destaca que as empresas foram contratadas para suprir a necessidade de serviços próprios, normais e necessários ao funcionamento da estrutura empresarial e cuja prestação é normalmente realizada sobre o amparo da relação de emprego.*

- *A empresa DOURADO BARSÍ CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA foi contratada para prestação de serviço de consultoria em gestão na área de regulação dos serviços de saúde médica, conforme contrato foi firmado em 01/05/2009, a pessoa física determinada para prestação dos serviços é a Sra. Francisca Ursula Dourado Barsi. Observamos que a Sra. Francisca Ursula Dourado Barsi constava como empregada da empresa até então, tendo o contrato de trabalho rescindido em 04/05/2009. A demissão de segurado empregado e posterior*

contratação através de pessoa jurídica pode ser observado no caso do Sr. FRANCISCO JARBAS STUDART FROTA e do Sr. ADRIANO RAMALHO LIMA (outros segurados podem está na mesma situação, a auditoria não investigou todos os casos). Fato esse que demonstra uma movimentação da empresa para substituição de segurados empregados através contratação de pessoa jurídica de caráter personalíssimo para realizar a mesma tarefa.

Compulsando os autos, verifiquei a existência de contratos de prestação de serviços entre a Unimed Fortaleza e várias pessoas jurídicas (fls. 241/515), com disponibilização de serviços por pessoa determinada, com horários fixos, com valor determinado e pagamento mensal, recesso anual de 30 (trinta dias), sem prejuízo do valor acordado mensalmente, com remuneração extra anual equivalente ao valor de um mês de salário, ou seja, com todos os requisitos atinentes à relação de emprego.

Nesse diapasão, constatando a Autoridade Lançadora os requisitos determinados na alínea “a”, do inciso I, do artigo 9º, do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social – RPS deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, consoante o artigo 229, do RPS, *in verbis*:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Diante de todo o conjunto probatório constante nos autos, destacado de forma minuciosa na acusação fiscal, constata-se presentes os requisitos do 2º e 3º CLT para caracterização da relação de emprego entre a UNIMED FORTALEZA e as pessoas físicas prestadoras dos serviços pactuados como seguras empregadas e os valores apurados considerados como salário de contribuição.

Em vista de todo o exposto, deve ser mantido o lançamento da referida exigência, bem como a multa por descumprimento de obrigação acessória.

2.c) Da inexistência de fato gerador da contribuição previdenciária quanto aos valores pagos aos cooperados que prestaram serviços a pessoas físicas utilizando as dependências do HRU

A Recorrente alega que não há fato gerador da contribuição previdenciária quanto aos valores pagos aos cooperados que prestaram serviços a pessoas físicas utilizando as dependências do Hospital Regional da Unimed, haja vista que o HRU é mero equipamento que viabiliza a prestação de serviço médico, e não tomadora dos serviços.

A fiscalização procedeu ao levantamento CH – COOPERADOS HRU referente aos valores informados pela empresa como pagamentos aos médicos cooperados que prestam serviços no Hospital Regional Unimed.

De acordo com o Relatório Fiscal, após análise dos documentos apresentados concluiu que os médicos cooperados que atuaram nas atividades fins do Hospital Regional Unimed prestaram serviço diretamente a cooperativa (hospital), sendo, assim, considerados como contribuintes individuais.

Como se observa, os médicos cooperados receberam pagamentos diretamente da Unimed, em razão da prestação de serviços realizados pelos cooperados no Hospital Regional. Os valores foram pagos pela cooperativa e não pelos pacientes.

Por isso, resta configurada a ocorrência do fato gerador previstos no inciso III, do artigo 22, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em face da remuneração paga a contribuintes individuais:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; [Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999](#).

Assim, deve ser mantido o lançamento nesse ponto.

3. Autos de Infração nºs 37.401.454-0 e 37.401.456-6**3.a) Da cobrança de contribuição patronal incidente sobre verba paga pela empregadora relativo à programa de previdência complementar – caráter indenizatório**

A fiscalização constatou pagamento de plano de previdência PGBL exclusivamente aos dirigentes e conselheiros da empresa. Desta forma, considerou os valores pagos como base de cálculo para a previdência social não declarados em GFIP e não recolhidos pela empresa.

Aduz a Recorrente que a natureza das verbas relativas ao programa de previdência complementar pagos a diretores e conselheiros é eminentemente indenizatória, pois visa compensar as perdas que os médicos sofrem por terem de deixar os consultórios, não devendo ser entendido como salário.

A previdência social é organizada sob a forma do regime geral, de caráter contributivo e filiação obrigatória (art. 201 da Constituição Federal), ou sob o regime de previdência privada, de caráter complementar, facultativo e organizado de forma autônoma, conforme se destaca no art. 202, da Lei Maior:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

Estabeleceu ainda em seu parágrafo 2º, que as contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes dos planos, encontrando-se assim desvinculada da remuneração, trazendo uma regra imunizante com relação à incidência da contribuição previdenciária, desde que não restem caracterizados como benefício em razão do trabalho, senão vejamos:

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

Dentro desse contexto constitucional, foi editada a Lei Complementar 109/2001 que assim disciplinou as normas sobre os planos de previdência privada:

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do [art. 202 da Constituição Federal](#), observado o disposto nesta Lei Complementar.

Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

Art. 12. Os planos de benefícios de entidades fechadas poderão ser instituídos por patrocinadores e instituidores, observado o disposto no art. 31 desta Lei Complementar.

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes,

diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Com o advento da LC nº 109/2001, restou clara a diferenciação entre o regime fechado de planos, inseridos na Seção II da Lei Complementar 109/2001, através de seu artigo 16, no qual há a exigência de disponibilidade do plano para todos os empregados; e o regime aberto, em que poderão ser oferecidos para grupos de pessoas constituídos de uma ou mais categorias de empregados, conforme disposto no art. 26, inserido na Seção III do diploma legal.

Dessa forma, por força da norma imunizante estabelecida no § 2º, art. 202 da CF, e, restando cumpridas as determinações contidas na referida Lei Complementar, as contribuições do empregador encontram-se desvinculadas da remuneração dos participantes (art. 68), não incidindo tributação e contribuições de qualquer natureza sobre as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária (§ 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/2001).

Assim, conquanto a Lei 8.212/1991 determine que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, deve ser disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica, para que não integrem o salário de contribuição (alínea p do § 9º do art. 28), a aparente antinomia encontra solução na aplicação integrada com a Lei Complementar nº 109/2001, conforme analisado anteriormente.

Destaco ainda a decisão proferida no Acórdão nº 2402003.661 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária) que passa a integrar a fundamentação deste Voto:

Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.

Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos de categorias de empregados plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em regime aberto, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.

Em síntese, temos que para a não incidência de contribuições previdenciárias:

a) até o advento da LC nº 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes;

b) a partir da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.

No presente caso sob exame, os fatos geradores ocorreram posteriormente à LC nº 109/2001. Tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime aberto, de acordo com a tese aqui desenvolvida, não haveria necessidade de disponibilização dos planos de previdência complementar à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal, que é o caso; portanto, os valores lançados são insubsistentes.

Do exposto, entendendo caber razão à Recorrente, pois, após o advento da Lei Complementar nº 109/01, o benefício da previdência privada aberta não precisa ser extensivo a todos os segurados e dirigentes da empresa.

Pelas mesmas razões acima expostas, também afasto a multa por descumprimento de obrigação acessória relativa ao respectivo levantamento.

4. Do descumprimento de obrigação acessória relativa ao campo categoria do trabalhador

Segundo a contribuinte, não procede a alegação da fiscalização de que a empresa prestou informações inexatas em GFIP com relação ao campo categoria do trabalhador.

Sem razão a Recorrente.

Conforme Manual da GFIP, o contribuinte individual – cooperado que presta serviços a entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal ou a pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho devem ser informados em GFIP com a categoria 24, sendo que a empresa apresentou, para todo o período fiscalizado, a GFIP dos trabalhadores cooperados que prestam serviço para pessoas físicas com categoria “17”.

As remunerações em decorrência das prestações de serviços realizados pelos cooperados no Hospital Regional da UNIMED foram pagas diretamente pela cooperativa e não pelas pessoas naturais, ocorrendo o fato gerador do inciso III, do artigo 22, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Assim, a Recorrente não enquadrrou de forma correta os cooperados associados na Categoria 17, devendo ser excluída a exigência do lançamento.

5. Da multa exorbitante

Assevera na peça recursal que a multa ultrapassa o limite da razoabilidade, por ser exorbitante e ilegítima.

O lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, motivo porque é dever de a Autoridade Lançadora aplicar as penalidades estabelecidas em Lei.

Ademais, a Súmula CARF nº 2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares, e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para (i) tornar insubsistente o crédito tributário relativo aos levantamentos "PP", "PP1" e "PP2" (plano de previdência diretoria); e (ii) excluir da multa aplicada no auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, CFL 68, os valores do plano de previdência diretoria.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto