



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.729443/2015-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.927 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2020
Recorrente UNIMED FORTALEZA SOCIEDADE COOPERATIVA MEDICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciadas no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Posicionando-se o STJ em sede de recurso repetitivo no REsp nº 1.230.957/RS, no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, e acolhendo a PGFN e a administração tributária essa orientação, mediante a edição dos competentes atos administrativos, não prospera lançamento em desacordo com tal entendimento.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA DIFERENCIADOS PARA CERTAS CATEGORIAS DE EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.

O estabelecimento de planos de previdência diferenciados para determinadas categorias de empregados tem expresso permissivo legal e não é razão para a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores aportados pelo empregador, à mingua de elementos probatórios mais robustos.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A HOSPITAL. RELAÇÃO DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Os médicos que trabalham prestam serviços relacionados à atividade fim do hospital, ainda que no contexto de cobertura de plano de saúde, são, para fins previdenciários, contribuintes individuais, devendo a instituição recolher a correspondente contribuição.

RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Inserir-se no âmbito da competência da autoridade fiscal o reconhecimento da condição de segurado empregado, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, não se consubstanciando tal feito em desconsideração de interpostas pessoas jurídicas envolvidas.

RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. PESSOALIDADE.

A caracterização de um determinado vínculo contratual como sendo relação de emprego requer a presença dos aspectos pessoalidade e subordinação na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores associados ao aviso prévio indenizado e ao plano de previdência dos dirigentes e conselheiros da empresa, e, no tocante à infração descrita no item "6.1.2.5" do Relatório Fiscal (fls. 44/49), excluir os pagamentos relacionados com as pessoas jurídicas discriminadas nas Tabelas A e B da fundamentação do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Mário Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém (PA), que julgou procedentes autos de infração referentes às contribuições previdenciárias da empresa, dos segurados, e para outras entidades e fundos, bem como a multas previdenciárias, relativas a competências do ano-calendário 2011 (fls. 02/60).

A instância de piso resumiu às fls. 3529/3531 os termos do lançamento:

O Relatório dos Autos de Infração, de fls. 38 a 59, em suma, traz as seguintes informações:

Que os valores pagos, a título de plano de previdência exclusivamente aos dirigentes e conselheiros da empresa, em desacordo com o determinado pela Legislação Previdenciária, sendo assim considerados como fato gerador da contribuição previdenciária.

Observou a fiscalização pela análise das apólices e contratos, verifica-se que não há participação no custeio dos referidos planos por parte dos dirigentes, conselheiros e demais cooperados, enquanto nos planos colocados à disposição dos empregados, há a participação no custeio por parte destes segurados.

Que os cooperados nessa situação foram declarados em GFIP pela empresa na categoria de contribuintes individuais, sendo realizado o desconto da contribuição previdenciária dos segurados pelo teto máximo. Não realizando apenas a declaração do valor pago ao plano de previdência como remuneração.

Que da análise das folhas de pagamento apresentadas pela empresa, em meio papel e magnético, e as GFIP declaradas, a auditoria fiscal constatou que o contribuinte não declarou em GFIP e não recolheu em GPS os valores pagos aos segurados empregados relativo ao aviso prévio indenizado.

A auditoria fiscal constatou no Hospital Regional Unimed, a atuação de médicos sem relação de trabalho e a atuação de médicos contratados para prestação de serviço à própria cooperativa médica (hospital), ou seja, com relação de trabalho.

Que a cooperativa não considera que esses médicos cooperados prestam serviço para o hospital da UNIMED, e por consequência entende que o hospital é um local disponibilizado pela cooperativa para que os seus médicos cooperados trabalhem no atendimento de seus próprios pacientes.

Observa que os cooperados nessa situação foram declarados em GFIP pela empresa, porém essa declaração foi apresentada como sendo repasse da produção do cooperado por serviços prestados a pessoas físicas e/ou jurídicas, assim não gerando contribuição patronal para a cooperativa, sendo, nesse caso, descontado somente a contribuição do segurado para a previdência social. O procedimento correto, conforme legislação vigente, seria a declaração em GFIP do cooperado como contribuinte individual e recolhimento da contribuição patronal de 20% sobre os serviços prestados a cooperativa.

Que através da análise dos lançamentos contábeis e de documentos fornecidos pela empresa (contratos e notas fiscais) constatou a fiscalização a contratação de pessoas jurídicas, em caráter personalíssimo, para executar atividades permanentes da empresa. Que observado a legislação vigente, na referida contratação estão presentes todos os requisitos para caracterização da relação de emprego entre a UNIMED FORTALEZA e as pessoas físicas efetivamente contratadas.

Que os elementos identificadores da relação de emprego podem ser encontrados nos artigos 2º e 3º CLT. São eles: **pessoalidade do empregado, não eventualidade, subordinação jurídica e onerosidade**. Os pressupostos caracterizadores da relação de emprego e descaracterização da prestação de serviço através de pessoa jurídica foram verificados pela fiscalização.

AUTOS DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTAS PREVIDENCIÁRIAS Que lavrou auto de infração por deixar de preparar folha (s) de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB (CFL 30). Considerou a ocorrência da circunstância agravante de reincidência, elevando a multa em três vezes.

Que lavrou auto de infração por deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições da empresa e o montante das quantias descontadas dos segurados (CFL 34).

Que lavrou auto de infração por deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço (CFL 59).

Informa ainda o Relatório Fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

Apesar de impugnada (fls. 2970/3186), exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls.3527/3545), no qual foi exarado acórdão que teve a seguinte ementa:

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

As impugnações e os recursos, nos termos da legislação reguladora do processo administrativo tributário, suspendem a exigibilidade do crédito.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao Contribuinte o ônus da prova de suas alegações, ao contestar fatos apurados nos contratos apresentados. Contabilidade. DIRF. RAIS. Folhas de Pagamento e nas GFIPs de sua própria elaboração.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PARCELAS INTEGRANTES.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos aos empregados a título de aviso prévio indenizado, adicional de hora extra, salário maternidade, férias e o respectivo terço constitucional, bem como os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por doença ou acidente.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA.

O valor das contribuições pagas pela pessoa jurídica, relativo ao programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, integra o salário-de-contribuição, quando em desacordo com a legislação específica.

MÉDICOS DO HGU. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS.

Na ausência de documento hábil que demonstre que o profissional médico executou atividade na condição de cooperado e recebeu o repasse dos valores nessa condição, à autoridade lançadora compete lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Pelo princípio da Primazia da Realidade, que demonstra que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à forma de contratação e verificando a autoridade administrativa que o trabalho executado pelos prestadores de serviço atendem aos requisitos caracterizadores da relação de emprego, deve o fisco desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar a caracterização de segurado empregado para fins previdenciários.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA.

O bis in idem é constatado quando há uma dupla incidência de um mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador, fato não ocorrido nos Autos de Infração objeto deste processo.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA. E PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

O recurso voluntário foi interposto em 22/06/2016 (fls. 3563/3602), sendo nele alegado, em síntese:

- a improcedência da cobrança da contribuição previdenciária patronal sobre os pagamentos realizados aos médicos cooperados que atuam no HRU, dada a impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos regularmente firmados para tais fins, o que demandaria lei ordinária específica para tanto, e também por ser regular o vínculo cooperativo entre os médicos que prestam serviços no HRU e o recorrente, face ao regramento das Leis nº 5.764/71 e nº 9.656/98, e à previsão nessa última norma de prestação de assistência hospitalar, como na atuação em plantões médicos;

- a não incidência de contribuição previdenciária sobre rubricas não salariais, no caso, o aviso prévio indenizado, que não possui caráter remuneratório, conforme jurisprudência pacífica, e a previdência privada paga aos empregados, de natureza assistencial;

- a improcedência da cobrança da contribuição previdenciária patronal sobre as remunerações pagas a pessoas jurídicas regularmente contratadas. Nessa toada, após defender a nulidade da autuação diante da falta de análise individualizada dos elementos caracterizadores da relação de trabalho em cada um dos contratos, aduz ser impossível a desconsideração de negócios jurídicos regularmente firmados para fins de embasar a referida cobrança, tendo em vista o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/05. São trazidos, ao final (fls. 3587 e ss), exemplos com o intuito de evidenciar que não estão presentes os elementos necessários para a caracterização da relação de trabalho nos contratos acostados aos autos, e é demandado seja baixado o feito em diligência para fins de que sejam examinados em cada um desses contratos tais elementos.

Em 13/03/2019 esta Turma converteu o julgamento em diligência mediante a Resolução nº 2202-000.845 (fls. 3686/3692), para fins de que a unidade de origem, considerando a documentação carreada aos autos, especificasse, para cada contrato com relação ao qual a respectiva pessoa jurídica foi considerada empregado de fato, os elementos caracterizadores do vínculo laboral, ou seja, pessoalidade, subordinação, onerosidade e não eventualidade.

Havendo sido realizada tal providência, com a elaboração da correspondente Informação Fiscal (fls. 3696/3777), e intimado o recorrente, na sequência, para se manifestar acerca do resultado da diligência, quedando silente, retornaram os autos para prosseguimento do julgamento.

Em 30/12/2019, após o início do julgamento do recurso voluntário, a contribuinte juntou memoriais ao processo (fls. 3786/3793).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

De pronto, deve ser registrado que as postulações de nulidade vertidas na peça recursal, assentadas na impossibilidade de desconsideração de vínculo cooperativo ou de reconhecimento de vínculo empregatício por parte da fiscalização, bem como por falta de

comprovação dos elementos de relação laboral, são temas que envolvem a análise da prova carreada aos autos e dos argumentos jurídicos que lhe dão suporte, ou seja, matérias concernentes ao mérito da lide, e não de nulidade.

Também é levantada a alegação de que fiscalização deveria ter efetuado análise individualizada e pormenorizada, por prestador de serviço, da existência de vínculo empregatício.

A respeito, cabe esclarecer ser amplamente aceita na jurisprudência administrativa, como técnica usual de análise de ampla quantidade de informações por parte da fiscalização, a metodologia da amostragem, pela qual são selecionados grupos com vistas a delinear as características de um conjunto maior, vide, ilustrativamente, os Acórdãos de nºs 201-77693 (j. 16/06/2004), 1101-00.008 (j. 11/03/2009), 3302-00079 (j. 132/08/2009), 1801-00.413 (j. 14/12/2010), 1402-000.462 (j. 25/02/2012) e 1803-000.915 (j. 26/06/2011).

Desse modo, ainda que o Fisco tivesse coletado as informações relativas a apenas uma parte das pessoas físicas que foram pagas via pessoas jurídicas interpostas, ou tivessem recebido verbas a título de cessão de direitos autorais, isso por si só não seria motivo suficiente a macular suas conclusões, se coerentes, representativas e não contestadas de modo hábil pelo atuado.

No particular, e no que tange em específico ao lançamento relativo às pessoas jurídicas prestadoras de serviço, sequer se pode falar em amostragem. O que ocorreu é que a autoridade fiscalizadora sintetizou no relatório fiscal, em amálgama clara, os elementos contratuais que, a seu ver, caracterizariam o vínculo empregatício, e que se apresentavam com recorrência nos contratos examinados, assim exemplificando.

Nessa esteira, inovação alguma os critérios do lançamento aconteceu quando da elaboração da resposta à diligência solicitada – não ‘perícia’, como equivocadamente refere a recorrente. Pelo contrário, são apenas explicitados, em atendimento à demanda da autoridade julgadora, para cada um dos contratos, os elementos caracterizadores do liame laboral, em consonância com as linhas gerais já presentes no relatório fiscal, e com as ilustrações lá constantes. De se repelir, então, as arguições de nulidade também sob esse prisma.

Impende registrar, de todo modo, que não se vislumbra na espécie qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

No que diz respeito ao aviso prévio indenizado, a decisão recorrida manteve a autuação, frente ao fato de que os montantes recebidos sob o título em epígrafe não integram o rol constante no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual discrimina as verbas que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Contudo, é forçoso reconhecer que há muito é pacífico na jurisprudência trabalhista o posicionamento segundo o qual tais verbas possuem natureza efetivamente indenizatória. Por sua vez, o STJ também partilhou dessa visão, e, destacando no REsp nº 1.230.957/RS (j. 26/02/2014 sob o rito de recurso repetitivo) que o aviso-prévio indenizado não corresponde a serviço prestado, nem a tempo à disposição do empregador, fixou a seguinte tese no Tema 478: "Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado".

A despeito do respectivo processo estar suspenso com base na repercussão geral do Tema 163, em curso de julgamento pelo STF no RE nº 593.068 (a qual não tratou especificamente de aviso prévio, mas de outras verbas ditas indenizatórias, anote-se), foi exarada a Nota PGFN/CRJ/Nº 485/16, a qual chegou à conclusão:

26. Feitas essas considerações, **tendo em vista a mudança da orientação contida na Nota PGFN/CRJ 640/2014 quanto ao aviso prévio indenizado, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ contido no RESP nº 1.230.957/RS quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária quanto ao aviso prévio indenizado.** Nesse contexto, sugere-se, em caso de aprovação, que a presente Nota seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, tendo em vista o disposto no art. 3º, § 9º, bem como ampla divulgação à Carreira. (grifos meus e do original)

Aprovada essa nota em 02/06/2016, e encaminhada à RFB, esse órgão acatou tal prescrição, publicando em 27/03/2017 a Solução de Consulta Cosit nº 99014/16, a qual em sua ementa destacou:

EMENTA: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO.

Nos termos da Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de 30 de maio de 2016 (aprovada em 2 de junho de 2016), e com esteio no artigo 19, inciso V, parágrafos 4º, 5º e 7º da Lei nº 10.522, de 2002, e no artigo 3º, parágrafo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº1, de 2014, o aviso prévio indenizado, exceto seu reflexo no 13º salário, não integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

Assim, trilhando a jurisprudência trabalhista, do STJ, e as orientações da PGFN e da RFB o rumo em prol da não incidência das contribuições em tela sobre os valores percebidos como aviso prévio indenizado, não vislumbro motivos suficientes, sem que se conflite com os princípios da duração razoável do processo, da eficiência e da razoabilidade, para que sejam mantidas as exações quanto a esse ponto.

No que diz respeito aos valores pagos a título de planos de previdência complementar aos dirigentes e conselheiros, tem-se que tais planos não eram oferecidos aos demais empregados da empresa, observando a fiscalização ainda que, nos planos colocados à disposição desses últimos, os beneficiários participavam do custeio, o que não ocorria com os planos voltados para os primeiros.

Não obstante, a realidade é que o art. 26, inciso II, § 3º, da LC nº 109/01, permitiu que fossem instituídos por entidades abertas planos de previdência privada diferenciados por categorias de empregados de um mesmo empregador.

E o art. 69, § 1º, dessa lei complementar, regrou que não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza sobre as contribuições do empregador aos planos de previdência complementar.

A DRJ/BE traz construção deveras pouco convincente, no sentido de que, dado o princípio da especialidade, a incidência tributária deveria acatar, com relação às contribuições previdenciárias, os preceitos do art. 28, § 9º, alínea 'p' da Lei nº 8.212/91, que dispõe que o programa tem de estar disponível a todos os empregados.

Com a devida vênia, é claro o bastante que os ditames da LC nº 109/01 preponderaram sobre os da Lei nº 8.212/91, tanto sob o enfoque de hierarquia (lei complementar x lei ordinária), quanto pelo da temporalidade (ano de 2001 x ano de 1991).

E não há qualquer ressalva na redação do art. 69, § 1º da LC nº 109/01 no tocante às contribuições previdenciárias, a respaldar a tese da instância de primeiro grau atinente ao princípio da especialidade. Na verdade, a lei complementar em referência veio a reger amplamente o regime de previdência complementar, inclusive nos seus aspectos tributários. Houvesse observação do tipo - "salvo as situações previstas na lei ordinária ...", poderia se cogitar em tal hipótese, o que não ocorre na norma em comento.

Acrescente-se que a inexistência de ônus financeiro para o plano dos dirigentes e conselheiros, ao contrário do que acontece com o plano dos demais funcionários, é indício, mas não prova suficiente para demonstrar que os planos em tela teriam caráter contraprestativo ou de premiação, a atrair a incidência de contribuições previdenciárias.

Nesse ponto, então, assiste razão à recorrente.

Passando à contribuição previdenciária sobre serviços prestados por médicos cooperados que atuam no Hospital Regional Unimed (HRU), cabe afastar inicialmente a alegação de que a fiscalização estaria desconsiderando negócios jurídicos, no caso o vínculo cooperativo entre os médicos que prestavam seus serviços no HRU e o recorrente.

Ao contrário do que aduz o contribuinte, a autoridade fiscal não está a desconsiderar negócios jurídicos com fulcro no art. 116 do CTN, mas sim, tendo em vista as suas competências insculpidas no art. 142 desse Código, a fazer a requalificação dos fatos em apreço para fins de reconhecer serem os indigitados médicos contribuintes individuais, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, c/c o § 31 do inciso I do art. 212 do Decreto nº 3.048/99.

Veja-se que aqui não se trata, como parece aludir a narrativa recursal, de profissionais médicos que se utilizam das instalações hospitalares para o exercício de suas atividades, no que são remunerados pelo paciente ou pelo plano de saúde. Na espécie, são médicos que atuam em plantão para atendimento de emergência, trabalham em unidade de terapia intensiva, sendo que tais atividades "fazem parte das atividades fins e rotineiras de um hospital que para o funcionamento normal necessita da contratação de profissionais médicos das mais diversas áreas", consoante bem salienta a fiscalização.

Então, muito embora o art. 1º da Lei nº 9.656/98, citado pelo recorrente, preveja que os planos privados de assistência à saúde possam visar a assistência médica, hospitalar e odontológico, tal disposição não tem o condão de afastar, a despeito da pretensa forma igualitária de remuneração, o liame estabelecido entre o médico que presta serviços diretamente ao hospital em plantões, e essa instituição, liame esse que dá ensejo à incidência de contribuição previdenciária.

Por conseguinte, decerto o regime dos planos de saúde requer estejam cobertas possíveis internações hospitalares decorrentes de enfermidades e infortúnios diversos, mas isso não influencia na constatação de que, atuando os médicos nas atividades corriqueiras e permanentes de um estabelecimento hospitalar, a este estão vinculados no tocante a essa atuação específica, dada a prestação de serviços, em relação que sujeita a instituição ao recolhimento das correspondentes contribuições.

Sem reparos a realizar na decisão vergastada, nesse ponto.

Quanto à cobrança da contribuição previdenciária patronal sobre as remunerações pagas a pessoas jurídicas, a fiscalização entendeu que na contratação destas estão presentes todos os requisitos para caracterização da relação de emprego entre o recorrente e as pessoas físicas efetivamente contratadas, definidos nos artigos 2º e 3º CLT, a saber, pessoalidade do empregado, não-eventualidade, subordinação jurídica e onerosidade.

Abra-se parênteses para afastar a incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/05, pois esta, consoante reiteradas decisões judiciais e precedentes administrativos - ver, exemplificativamente, TST, AIRR 981-61.2010.5.10.0006 (j. 29/10/2012) , e CARF, Acórdãos nº 2401-003.146 (j. 13/08/2013) e nº 2402-005.270 (j. 11/05/2016) - sujeita o prestador de serviços intelectuais à legislação fiscal aplicável às pessoas jurídicas, tão-somente quando a pessoa física que passa a exercer atividade do gênero sob aquele manto o faz não apenas sob o ponto de vista formal, como simulacro, mas sim materialmente, com autonomia que a distingue, de maneira incisiva, da relação de cunho laboral, o que não se verifica no particular, de acordo com o já exposto.

E deve ser reforçado que a possibilidade de prestação desse gênero de serviços via pessoas jurídicas encontra limites na observância do princípio da primazia da realidade, segundo o qual deve ser priorizada a verdade material observada no contexto das prestações de serviços, e não os seus aspectos formais.

Nesse sentido, impõe trazer à colação a redação do parágrafo único do art. 129 da Lei nº 11.196/05, e respectivos motivos para o veto:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

Razões do veto

O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador o cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.

Vê-se então que a verificação da realidade material da relação jurídica regradada formalmente pela norma em evidência não carece de exame do poder judicante para ser submetida aos ditames da legislação tributária, bem como à análise das autoridades fazendárias competentes, estas com base no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), no art. 2º da Lei nº 11.457/07, e no § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), o qual regra que *"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"*.

Mencione-se sobre tal competência, por oportuno, as sucessivas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tais como as prolatadas nos REsp de nºs 236.279, 515.521, 575.086 e 894.571/SP, restando então claro não haver falar, no particular, de necessidade de desconsideração da pessoa jurídica.

Não é demasiado lembrar, ainda, que em caso de constatação de fraudes nas relações trabalhistas, o art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) regra que são nulos de pleno direito os atos praticados para viabilizá-los, havendo, por outra via, amparo normativo no inciso VII do art. 149 do CTN para a imputação do gravame tributário nessas situações.

Inexiste, em decorrência, qualquer mácula na ação fiscal no que tange à competência para o reconhecimento, seja da existência de relações jurídicas aptas a atrair a incidência das contribuições previdenciárias, seja de eventual fraude envolvendo tais relações.

Noutro giro, argui o recorrente que em uma série de contratos não estão presentes todos os elementos caracterizadores da relação laboral, trazendo, nesse rumo, exemplos de contratos firmados com algumas pessoas jurídicas, para corroborar sua versão (fls. 3587 e ss).

Para fins de dirimir as dúvidas acerca do tema, foi o julgamento convertido em diligência para que a unidade de origem, considerando a documentação carreada aos autos, especificasse, para cada contrato com relação ao qual a respectiva pessoa jurídica foi considerada empregado, os elementos caracterizadores do vínculo laboral, ou seja, pessoalidade, subordinação, onerosidade e não eventualidade. Tal providência foi atendida pela fiscalização, a qual elaborou a correspondente Informação Fiscal.

Em boa parte dos casos, entende-se por satisfeita a configuração da relação jurídica de emprego, nos termos constantes já no relatório fiscal que acompanhou a autuação, a seguir reproduzido em parte, de modo a integrar esta decisão:

PESSOALIDADE

(...)

Foram identificados diversos contratos com supostas pessoas jurídicas. Nestes contratos, a auditoria fiscal observou em uma de suas cláusulas o caráter personalíssimo da prestação do serviço, 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 “MS SERVIÇOS MÉDICOS LTDA”, no item 2.1 do contrato está especificado: “2.1 A CONTRATADA disponibilizará os serviços de Auditoria através da Sra. Silvia Maria Almeida de Farias por, no mínimo, 08 (oito) horas por dia, nos dias úteis de trabalho, totalizando 40 (quarenta) horas semanais...”

(...)

NÃO EVENTUALIDADE

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 “CLÍNICA MÉDICA SPÍNDOLA”, 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, nos dias úteis de trabalho, totalizando 40 (quarenta) horas semanais...”.

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 empresas contratadas de valores fixos (independentemente do número de dias trabalhados ou tarefas realizadas) e permanentes ao longo do tempo.

SUBORDINAÇÃO JURÍDICA

Da análise dos contratos, pode-se verificar situações que caracterizam a subordinação como na prestação de serviços pela empresa Serviços de Consultoria e Auditoria em Saúde SC Ltda, no item 2.5 do contrato: “A CONTRATADA deverá cumprir o estipulado na forma descrita nesse contrato, emitindo relatórios trimestrais do andamento das atividades e mantendo a Diretoria/Superintendência da CONTRATANTE devidamente informada sobre a execução dos serviços propostos.” Observa-se subordinação também no item 3.3 do mesmo contrato: “São de responsabilidade da CONTRATANTE as despesas inerentes à execução das atividades do consultor indicado pela CONTRATADA, a exemplo de estrutura física de trabalho contemplando telefone, computador e móveis, além do pagamento de despesas com viagens e cursos de interesse da CONTRATANTE, conforme normas e condições estipuladas pela CONTRATANTE.” Tais cláusulas são observadas em diversos contratos de prestação de serviços, os quais encontram-se anexos a este auto de infração.

ONEROSIDADE

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 DE CONSULTORIA” e “4621290000001-HONORARIOS DE AUDITORIA”.

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

Analisando 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 reduzido 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 como, por exemplo, o da empresa XSOLUTIONS COMERCIAL DE INFORMÁTICA LTDA 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 paga até o final do mês do fechamento do balanço patrimonial”.

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.

Muito embora tais constatações sejam pertinentes e sustentáveis para boa parte das pessoas jurídicas abordadas, em alguns casos não se sustenta a narrativa da fiscalização, no que tange ao aspecto pessoalidade da relação jurídica supostamente de caráter laboral.

Veja-se, nesse compasso, alguns excertos das análises levadas a efeito sobre o tema pela autoridade fiscal na informação acostada decorrente da diligência:

9) P & L DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL LTDA – 08.638.910/0001-06

PESSOALIDADE

Embora o contrato estabeleça que a empresa contratada disponibilizará os serviços de um ou mais Consultores Executivos, nos dias úteis de trabalho, totalizando 40 (quarenta) horas semanais, a cláusula 2.2 estabelece diversas atividades deste consultor que na verdade se trata de atividades de gerência, chefia ou liderança.

Esta cláusula estabelece como atividades: Autorizar despesas e solicitações de pagamentos, de acordo com as alçadas estabelecidas pelo diretor da área, analisar e submeter à aprovação da Diretoria da CONTRATANTE a previsão orçamentária da gestão da sua área; propor para aprovação da diretoria alterações da estrutura organizacional da Empresa, como foco na otimização dos processos; representar a empresa em eventos da área, quando da impossibilidade da diretoria da área com a ciência deste, promover a gestão de pessoas de seus colaboradores, com apoio da ASDEN....”.

A cláusula 1.1 do contrato confirma o cargo de gerência a qual o consultor está submetido: “1.1 O escopo do presente instrumento é a prestação de serviço de consultoria em gestão da CONTRATANTE, atuando como Superintendente de Controladoria”.

Da situação observada, infere-se que cargos de gerência assumidos por pessoas jurídicas são incompatíveis com a terceirização, seja por demonstrarem que representam à Cooperativa Unimed perante terceiros, seja por assumirem funções de direção, chefia, gerência ou liderança, conforme cláusula 2.2 já descrita.

(...)

Constatou-se também que as cláusulas 3.2, 3.2.1 e 3.2.2 do contrato estipulam as seguintes situações acordadas: 3.2 - “A CONTRATANTE concederá à CONTRATADA recesso anual de 30 (trinta) dias na prestação de serviços, o qual será negociada as datas entre as partes, sem prejuízo do valor contratualmente acordados 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

reduzido será pago, pela CONTRATANTE à CONTRATADA, um valor proporcional ao valor total pago mensalmente.

A estipulação de recesso anual de 30 (trinta) dias na prestação de serviços, podendo inclusive a contratada, mediante acordo, reduzir o recesso anual com pagamento pela contratante pelos dias reduzidos 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.

19) RAFAEL IZIDORIO DO ESPIRITO SANTO – AUMED SERVIÇOS DE AUDITORIA E CONSULTORIA MÉDICAS – 08.961.029/0001-41

PESSOALIDADE

A caracterização da pessoalidade foi constatada no contrato de prestação de serviços nas cláusulas 3.2, 3.2.1 e 3.2.2 as quais estipulam o seguinte: 3.2 - “A CONTRATANTE concederá à CONTRATADA recesso anual de 30 (trinta) dias na prestação de serviços, o qual será negociada as datas entre as partes, sem prejuízo do valor contratualmente acordados 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 reduzido será pago, pela CONTRATANTE à CONTRATADA, um valor proporcional ao valor total pago mensalmente.

A estipulação de recesso anual de 30 (trinta) dias na prestação de serviços, podendo inclusive a contratada, mediante acordo, reduzir o recesso anual com pagamento pela contratante pelos dias reduzidos. A concessão de recesso 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.

As justificativas da imputação de relação de emprego referentes às outras pessoas jurídicas, em vários dos casos, seguem a mesma linha, sem apontamento da atribuição de um prestação de serviços a uma determinada pessoa física.

Muito embora o posicionamento expresso na informação fiscal, o fato é que é cediço, na doutrina e jurisprudência trabalhistas, que o conceito de pessoalidade é assaz distinto, conforme se afere do escólio de Maurício Godinho Delgado¹, dentre outros:

É essencial à configuração da relação de emprego que a prestação do trabalho, pela pessoa natural, tenha efetivo caráter de infungibilidade, no que tange ao trabalhador. A relação jurídica pactuada - ou efetivamente cumprida - deve ser, desse modo, *intuitu personae* com respeito ao prestador de serviços, que não poderá, assim, fazer-se substituir intermitentemente por outro trabalhador ao longo da concretização dos serviços pactuados.

A mesma lição emana dos mais diversos compêndios de direito de trabalho, não se coadunando com o entendimento fiscal acerca dos fatos, para certos contratos sob foco. O exemplo da argumentação atinente a dois deles, acima reproduzida, revela que, em um caso, está-se a confundir terceirização indevida de serviços com o requisito pessoalidade da relação laboral. Ora, pode existir terceirização indevida com ou sem estabelecer-se vínculos

¹ Delgado, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 5ª edição. São Paulo: LTr, 2006, pp. 291/292.

empregatícios diretamente com o tomador, inexistindo correspondência necessária entre esses conceitos.

Quanto ao outro, cabe esclarecer que pontos como concessão de férias, são nuances que tem relação com a continuidade, subordinação, e mesmo a prestação do trabalho por pessoa física, mas não guardam consonância com a caracterização do vínculo empregatício sob o prisma da pessoalidade.

Dessa feita, por não restar demonstrada a existência do requisito pessoalidade, essencial à caracterização do vínculo empregatício, devem ser excluídos da parte do lançamento associada à infração descrita no item 6.1.2.5 do Relatório Fiscal ('Contratação de pessoas jurídicas em caráter personalíssimo para prestação de serviços a UNIMED FORTALEZA, sendo observados requisitos que caracterizam a efetiva relação de emprego entre pessoas físicas e a UNIMED FORTALEZA', fls. 44/49), os pagamentos relacionados com as pessoas jurídicas discriminadas na Tabela A abaixo:

Tabela A

Empresa	CNPJ
RG SERVIÇOS MÉDICOS S/S LTDA	08.842.137/0001-03
CONSULTAR – Serviços de Consultoria e Auditoria em Saúde SC Ltda	72.360.647/0001-35
XSOLUTIONS COMERCIAL DE INFORMATICA LTDA	07.886.223/0001-47
P & L DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL LTDA	08.638.910/0001-06
F & T CONSULTORIA E SERVIÇOS S/S LTDA	04.088.726/0001-89
F J MOTTA BARROS DE OLIVEIRA	11.643.170/0001-00
CLINICA ROMULO BARBOSA S/S LTDA	00.825.149/0001-00
OTHON CHAVES BASTOS	13.382.872/0001-03
MONTEZUMA SERVIÇOS DE APOIO ADMINISTRATIVO LTDA	11.688.517/0001-31
H G V COMÉRCIO DE PETRÓLEO LTDA	06.343.397/0003-62
A & F CONSULTORIA EMPRESARIAL S/S LTDA	09.397523/0001-98
RAFAEL IZIDORIO DO ESPIRITO SANTO – AUMED SERVIÇOS DE AUDITORIA	08.961.029/0001-41
ROCHA E SOARES PRESTAÇÃO DE SERV. MEDICOS S/C LTDA	07.860.874/0001-68
MARIA CLEIDE MEDEIROS NETTO BECCARI – ME	13.071.169/0001-84
MG SERVIÇOS MÉDICOS E AUDITORIA EM SAÚDE S/S LTDA	10.842.954./0001-03
MS SERVIÇOS MÉDICOS LTDA – MS CONSULTORIA	10.775.181/0001-81
DOURADO BARSÍ CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	10.140.550/0001-60
NÚCLEO DE RADIOLOGIA DE FORTALEZA S/C LTDA	04.975.588/0001-50

Quanto à existência de subordinação jurídica, em seu recurso voluntário a contribuinte aponta concretamente apenas um caso, correspondente à prestadora F & A CONSULTORES ASSOCIADOS SS LTDA., relativamente ao qual não se encontraria preenchido tal critério.

Diversamente, observe-se que a fiscalização, em sua Informação Fiscal de atendimento à diligência, detalhou para cada um dos contratos com os prestadores de serviço a presença de subordinação jurídica, em harmonia com o relatório que acompanha o lançamento, na forma já abordada parágrafos acima.

Cientificada da informação, a recorrente, e já em sede de memoriais acostados após o início do julgamento, alude que também para certas empresas as quais discrimina não teria havido o cumprimento do quesito em tela, alusão essa realizada de forma genérica e sem enfrentar, com um mínimo de detalhamento, as razões do Fisco, não tecendo ponderações específicas hábeis a se contrapor aos argumentos da autoridade lançadora. Cinge-se a reiterar as aduções recursais com relação ao contrato firmado com a F & A - Consultores Associados, no sentido de que as cláusulas 1 e 2 denotariam grande autonomia do prestador.

Por sua vez, à fl. 3721 a Informação Fiscal, ao analisar a avença registra haver obrigatoriedade contratual de comparecimento da assessoria às reuniões mensais do conselho de administração, e de serem atendidas as demandas do presidente do conselho de administração. Em adição, entretanto, tece apenas considerações de caráter genérico, em argumentação que, tomada em seu conjunto, e aqui se converge com a alegação recursal, se revela insuficiente para caracterizar subordinação jurídica, devendo ser salientado que tal conclusão cinge-se ao prestador de serviço em apreço.

Cabe, portanto, excluir da autuação também os pagamentos relacionados com a pessoa jurídica discriminada na Tabela B abaixo:

Tabela B

Empresa	CNPJ
F & A CONSULTORES ASSOCIADOS SS LTDA	10.800.156/0001-00

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores associados ao aviso prévio indenizado e ao plano de previdência dos dirigentes e conselheiros da empresa, e, no tocante à infração descrita no item "6.1.2.5" do Relatório Fiscal (fls. 44/49), excluir os pagamentos relacionados com as pessoas jurídicas discriminadas nas Tabelas A e B da fundamentação deste voto.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson