



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

**Processo n°** 10530.720966/2010-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-005.582 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de setembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** SM ASSESSORIA EMPRESARIAL E GESTÃO HOSPITALAR LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2005

**NULIDADE. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL PARA CONFIGURAR VÍNCULO EMPREGATÍCIO. NORMAS PREVIDENCIÁRIOS. INCIDÊNCIA.**

O agente fiscal é competente para verificar a relação fática jurídica no que a análise de vínculo de emprego para fins das normas previdenciárias, em especial no que diz respeito ao no inciso I, alínea "a", do art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, verifica da as circunstâncias definidas em lei como necessárias e suficientes a sua ocorrência, deve o fiscal proceder ao lançamento correspondente ao fato gerador identificado, cumprindo com o exigido em lei no que tange aos lançamentos efetuados.

**FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.**

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, referente aos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e o tido "prestador de serviços", deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, consoante o artigo 229, do , § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

A autoridade fiscal tem o poder-dever de desconsiderar os contratos pactuados das pessoas jurídicas envolvidas com a contribuinte de fato, e que são realizados por pessoas físicas, médicos, identificadas como sócios e com exclusividade, utilizando o princípio da primazia da realidade, quando

identificado os elementos caracterizadores do vínculo empregatício na legislação previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N.º 119.

Nos termos da Súmula CARF n.º 119, para as multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Marcelo Freitas de Souza Costa e João Bellini Junior.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela SM ASSESSORIA EMPRESARIAL E GESTÃO HOSPITALAR LTDA., contra o Acórdão de Julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento Salvador- BA (6ª Turma da DRJ/SDR), que julgou parcialmente procedente impugnação e manteve as demais disposições do crédito tributário lançado, assim decidido: "Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar PROCEDENTE EM PARTE O LANÇAMENTO, excluindo o valor originário das contribuições previdenciárias de R\$97.741,94, e mantendo o valor originário de R\$377.767,66, acrescido de juros e multa".

Conforme relatório fiscal (fls. 21 e seguintes do e-processo,) o Auto de Infração, identificado pelo DEBCAD n.º 37.264.2020, foi lavrado para a cobrança de contribuições previdenciárias relativas à parte patronal, e contribuições destinadas ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei. n.º. 8.213, de 24 de julho de 1991,

e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, devidas no período de fevereiro de 2005 a dezembro de 2005, inclusive 13º de 2005, com valor atualizado de R\$ 475.509,60 (treze mil e oitenta reais e sessenta e sessenta centavos), acrescido de juros, multa de mora e multa de ofício (valor esse reduzido, como visto à cima).

O relatório do Acórdão recorrido (fls. 3.584/3.610 do e-processo), descreve o seguinte:

*"De acordo com o Relatório Fiscal, foram encontradas divergências de Base de Cálculo e desconto de segurados entre os resumos de folhas de pagamento apresentadas em meio papel confrontadas com os valores Declarados em GFIP. Anexa planilha Divergências FOPAG X GFIP, Anexo III – FOPAG X GFIP.*

*O Relatório informa que foram encontrados ainda, pagamentos a contribuintes individuais (prestadores de serviços diversos) nos Livro Razão 09 (pag. 89 e 112), 15 (pág. 138) e 17 (pág. 117), Conta 4.1.03.010.0001 003991 SERVIÇOS PRESTADOS PF, sem terem sido oferecidos à tributação, sem constar em folha de pagamento e GFIP, bem como sem o respectivo desconto (Livro Razão 15 e 17) da "parte segurados", prevista na Lei obrigação acessória. A contribuição dos contribuintes individuais prevista na Lei nº10.666/2003 foi calculada à alíquota de 11%.*

*O Relatório fiscal informa que a empresa não possuía convênios com Outras Entidades, entretanto, face aos mandados de seguranças impetrados contra o INSS, vinha informando as GFIP's e recolhendo da seguinte forma: A empresa informou nas GFIP's competência 01/2005, 02/2005, 04/2005 a 11/2005, código de terceiros (0049 FNDE, SENAC e SESC), competências 03/2005 e 13/2005, código de terceiros (113 FNDE, SENAC, SESC e SEBRAE) e competência 12/2005 código de terceiros (115 FNDE, SENAC, SESC, SEBRAE e INCRA). Tais diferenças foram cobradas em débito separado constituído nesta ação fiscal*

*Foram considerados no procedimento fiscal, todos os pagamentos feitos em época própria através de GPS Guia da Previdência Social cód. 2100, 2119, 2631 e 2640.*

*Foram considerados ainda os valores de compensação e dedução salário família e maternidade declarados em GFIP.*

*Os créditos foram apropriados no levantamento FP FOPAG DECLARADA, PL PROLABORE DECLARADO e CT COOPERATIVA DE TRABALHO DECLARADA. As sobras de GPS por competência foram apropriadas nos demais levantamentos objeto da ação fiscal. O RADA Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados demonstra todas as apropriações realizadas, inclusive as presentes em levantamento e competências de Valores Declarados em GFIP, não considerados neste débito.*

*Foram aplicadas as seguintes alíquotas: 2,5% Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE): Art. 212 § 5º da Constituição Federal; Leis ns. 9.424, de 24/12/1996 e 9.766, de 18/12/1998, e Decreto nº. 3.142, de 16/08/1999, com a redação dada pelo Decreto nº. 4.943, de 30/12/2003, e Decreto nº. 6.003, de 28/12/2006;*

*- 0,2% Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA): Lei nº. 2.613, de 23/09/1955 e Decretos-Leis ns. 1.146, de 31/12/1970 e 1.989, de 28/12/1982;*

*- Alíquota 1,0% Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC): Decretos-Leis ns. 8.621 e 8.622, de 10/01/1946;*

*Alíquota 1,5% Serviço Social do Comércio (SESC): Decreto-Lei nº. 9.853, de 13/09/1946 e Decreto nº. 60.466, de 14/03/1967; Alíquota 0,6% Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (SEBRAE): Decreto nº. 90.414, de 07/11/1984; Lei nº. 8.029, de 12/04/1990, com a redação dada pela Lei nº. 11.080, de 30/12/2004 e Decreto nº. 99.570, de 09/10/1990;*

*O Relatório informa que a empresa enquadra-se no FPAS 5150, Terceiros 115 e ainda CNAE Fiscal Código Nacional de Atividades Econômicas 7020400 e CNAE 7416.0, que não foram recolhidas em época própria, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados.*

*O crédito foi apurado através dos seguintes levantamentos:*

*FN FOPAG NÃO DECLARADA, que corresponde aos valores pagos aos empregados, apurados a partir das folhas de pagamento, efetivamente apresentadas, não declarados em GFIP.*

*CA CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO que corresponde à remuneração aferida por pessoas caracterizadas como segurados empregados, através da análise dos contratos de prestação de serviços por pessoa jurídica"*

*(CONTRATADOS), onde se evidencia a utilização simulatória da roupagem da pessoa jurídica para encobrir prestação efetiva de serviços por uma específica pessoa física (sócio da empresa).*

*Para justificar a caracterização de segurado empregado, o auditor explica que as provas sinalizam no sentido de que houve uma contratação, em verdade, da pessoa física de médicos, fisioterapeutas, dentistas, assessores e gestores, radiologistas, técnico de segurança do trabalho inclusive com personalidade.*

*Diz que a constituição e contratação por intermédio da pessoa jurídica operou-se unicamente com o intuito de fraudar a legislação trabalhista, tendo sido a contratação efetivada, em verdade, em virtude da pessoa física do prestador. Ressalta que a prestação pessoa jurídica tinha por certa a prestação dos serviços pela pessoa física. Tanto assim que, realizada a contratação, o nome dos sócios constavam nos Boletins de Medição dos serviços prestados, ora prestando plantões, recebendo produtividade médica, diárias, ficando de sobreaviso,*

*substituindo outro profissional, autorizando pagamentos pela empresa, passagem de enfermaria, enfim atividades típicas de funcionários empregados.*

*O Relatório transcreve cláusulas contratuais para demonstrar que a empresa contratante, SM Assessoria tinha ingerência direta na contratada.*

**CLÁUSULA TERCEIRA DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA** São obrigações da CONTRATADA:

*c) fornecer relação nominal dos profissionais a serem utilizados na prestação dos serviços, indicando a especialidade e juntando o respectivo currículo;*

*o) guardar sigilo absoluto inclusive através de seus sócios, empregados e prepostos, de toda e qualquer informação e/ou documento que tiver conhecimento em razão da execução do objeto do presente Contrato, sendo vedada a sua divulgação ou reprodução total ou parcial sob qualquer pretexto ou objetivo, sem a prévia autorização da CONTRATANTE;*

*r) informar à CONTRATANTE, qualquer modificação na sua composição social Diz que isso acentua a necessidade que tinha, a CONTRATANTE, de que o prestador pessoa física e ele, pessoalmente, comparecesse para prestar o serviço. Afirma que o contrato era feito para que aquele determinado médico ou profissional, com aquela determinada qualificação, cumprisse, pessoalmente, o contrato firmado. Não poderia ele mandar outro médico ou profissional qualquer em seu lugar, à medida que precisava avaliar o curriculum antes.*

*Para demonstrar a não eventualidade, fala da responsabilidade de comparecimento em determinado dia da semana para um plantão de 24 horas, prestação habitual de serviço.*

*As notas fiscais demonstram que os contratados recebia, mensalmente, uma quantia equivalente ao trabalho prestado à contratante, ou seja, uma remuneração.*

*Para demonstrar a subordinação argumenta que a CONTRATANTE administra hospitais na realização dos serviços médicos, administrativos e de enfermagem. Diz que a função do hospital é promover serviços de saúde e que no desempenhar dessa atividade, a empresa precisa de médicos e profissionais de saúde trabalhando. O auditor diz ter constatado não haver médicos com carteira assinada trabalhando para a contratante. Diz que os médicos ora são cooperativados ora são contratados através de pessoas jurídicas e que a noção de subordinação objetiva encaixa-se com perfeição à hipótese em exame.*

*Argumenta que não se questiona, aqui, a sujeição à pessoa do empregado, mas que o hospital tinha ingerência sobre o modo como a sua atividade fim seria realizada, sobretudo porque nenhum daqueles prestadores era, em tese, seu empregado, todos*

*seguiam o mesmo modus operandi para a consecução da atividade fim do contratante.*

*Transcreve a Cláusula Terceira Das Obrigações da Contratada:*

*São obrigações da CONTRATADA:*

*i) cumprir e fazer cumprir por si, seus sócios, empregados e prepostos, os princípios éticos profissionais as normas e procedimentos da CONTRATANTE, da SESAB e do SUS; Diz que sob essa ótica objetivista, não resta dúvida de que o*

*CONTRATADO estava subordinado às ordens da CONTRATANTE, na forma de consecução do contrato firmado, quando teria de informar qualquer modificação no quadro societário da empresa. A subordinação, não estava ligada à pessoa do empregado, mas ao próprio objeto do contrato. Tanto assim, que a CONTRATANTE não possuía qualquer médico que fosse seu empregado. Era necessário, então, que todos os prestadores seguissem um mesmo modo de realização do objeto do contrato, modo este dirigido, coordenado, pela CONTRATANTE. e, ainda, com exclusividade, conforme planilhas anexas com a relação de notas fiscais emitidas pelos CONTRATADOS, com numeração sequenciada para o CONTRATANTE.*

*Transcreve o art. 442 da CLT e afirma que o contrato de trabalho é um contrato realidade, assim, caracterizada a existência dos requisitos da relação de emprego (subordinação, não-eventualidade, pessoalidade e remuneração) restam nulos os atos praticados com o objetivo de desvirtuá-lo.*

*Diz que a existência de contrato de sociedade, ou simples contrato de serviço, que mascaram essa realidade, podem ser ignorados sempre que a fiscalização disponha de elementos que comprovam a existência do contrato de trabalho.*

*Afirma que as decisões judiciais da Justiça do Trabalho Tribunal Regional da 5ª. Região, referente a Reclamatórias Trabalhistas, nas quais a SM ASSESSORIA figura como reclamada e como reclamante figuram sócios pessoas físicas que simularam pessoas jurídicas, corroboram o exposto acima pois, as decisões diante do conjunto probatório, e com fundamentação detalhada nas linhas anteriores, aponta para a fraude à legislação trabalhista e, conseqüentemente, o reconhecimento da relação de emprego entre as partes.*

*Reconhecem o vínculo empregatício e condenam a SM ASSESSORIA a pagar as parcelas decorrentes do vínculo e parcelas rescisórias, anexando cópia das decisões dos processos: 00068.2007.561.05.007, 00067.2007.561.05.002 e 00066.2007.561.05.008.*

*Pelos motivos acima explicitados a fiscalização procedeu ao enquadramento como segurado empregado, tomando como base o art. 229 § 2º do Decreto 3.048/99 e aplicou a alíquota mínima com fundamento na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.*

*A aferição foi feita conforme Lei n.º. 8.212, de 24/07/1991, art. 33 e § 3º, 5º e 6º e Decreto n.º. 3.048, de 06/05/1999, arts. 233 e 235 e alterações posteriores.*

*A discriminação clara e precisa dos fatos geradores, bases de cálculo, a discriminação por rubricas, a origem do débito e competências das contribuições apuradas para estes levantamentos, bem como as alíquotas empregadas, bem como as deduções feitas constam no Relatório de Lançamentos RL e o montante apurado por competência, bem como o montante para o período de lançamento do débito, inclusive com juros SELIC e multa constam no relatório Discriminativo do Débito DD, também anexo.*

*A fim de instruir o processo administrativo junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) foram juntadas planilhas demonstrativas, com a relação das pessoas caracterizadas segurados empregados, contratos de prestação de serviços da CONTRATANTE, Notas fiscais de prestação de CONTRATADOS, movimento financeiro, boletim de medição de serviços de CONTRATADOS, documentos comprobatórios do Gestor da SM ASSESSORIA, cópias de processos de decisões da Justiça do Trabalho, que comprovam os fatos mencionados em cada levantamento.*

Após seus argumentos em sede de impugnação terem sido acolhidos parcialmente, a recorrente apresenta Recurso Voluntário nas fls. 3620/3.649, aduzindo resumidamente o seguinte:

- Preliminarmente, a incompetência do agente fiscal para declarar a existência da relação de trabalho, que seria exclusiva da "justiça do trabalho".

No mérito alega:

- a improcedência do auto de infração, em razão da não ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias sociais, uma vez que não haveria elementos caracterizadores para a caracterização de vínculo empregatícios, trazendo uma série de argumentos contrários à decisão de primeira instância quanto a aplicação da legislação previdenciária, e conseqüentemente não haveria tributo a ser recolhido.

- erro na base de cálculo.

- aplicação da multa mais benéfica.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Wesley Rocha - Relator

O recurso voluntário apresentado está revestido do quesito formal da tempestividade e é de competência desse colegiado. Portanto, dele o conheço.

### **DA PRELIMINAR DA COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL**

A recorrente alega incompetência do agente fiscal em caracterizar vínculos empregatícios, referente a prestadores de serviços que mantiveram relações jurídicas com a contribuinte.

Nesse tópico, a preliminar arguida de nulidade guarda relação em dispositivo específicos no PAF. No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972:

*"Art. 59. São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993.)".* Grifei.

Nesse quesito, a recorrente alega que o fiscal não seria competente para declarar a relação de vínculo empregatício em relação à seara trabalhista entre a recorrente e seus prestadores de serviços.

Na realidade, o agente fiscal não declarou irregular o vínculo empregatício em relação ao direito trabalhista, mas sim perante a norma previdenciária entre as partes envolvidas, tendo em vista que descaracterizou uma operação jurídica que configura em si a possibilidade de incidência da norma tributária.

Nesse sentido, o § 2º, do art. 229 do Decreto nº 3.048/1999, dispõe o seguinte:

*"§ 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".*

Com isso, 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, de 1991, assim descritas:

*"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;*

Portanto, sem razão a recorrente, uma vez que a fiscalização detém competência para analisar a situação fática jurídica de cada caso, baseada em provas e indícios, e determinar, conforme as normas vigentes, a relação de vínculo empregatício para fins de incidência tributária, e tão somente para esse fim, não havendo correlação com a esfera judicial, salvo se essa segunda determinar situação diversa do entendimento fiscal.

## DO MÉRITO

### DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

A presente autuação refere-se à fiscalização seletiva com o objetivo de analisar contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais (prestadores de serviços diversos), no período de 01/2005 a 12/2005.

Com isso a autuação, que foi julgada parcialmente procedente, gira em torno de possível ocorrência de vínculo empregatício entre a recorrente e os prestadores de serviços, pessoas físicas revestidas por pessoas jurídicas, e estariam caracterizados com os elementos de vínculos impostos pela CLT: pessoalidade, onerosidade, subordinação e não eventualidade.

Com visto acima o art. 12, inciso I, item "a", da Lei nº 8.212, de 1991 incide os seguintes requisitos para caracterizar para fins da legislação previdenciária, sendo 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.

Imperioso, portanto, o princípio da primazia da realidade.

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.

Primeiro, cumpre esclarecer que, em seu recurso a recorrente aborda o tema partindo da premissa de que nem toda "atividade meio" teria a característica da "atividade fim".

Para que seja analisado de forma adequada sua alegação, é importante reportar ao núcleo principal da atividade da empresa. Conforme se constata do contrato social da contribuinte (página. 3.424), na clausula 2ª: "a sociedade tem por objeto social a prestação de serviços de assessoria empresarial, gestão hospitalar, serviços médicos, bem como a promoção, administração, e desenvolvimento de entidades na área da saúde".

Em seu recurso, a recorrente alega:

*"57. Logo, alguns serviços, justamente por serem especializados, a exemplo dos **serviços médicos, de enfermagem, de laboratório,***

*radiologia e planejamento, foram contratados de empresas especializadas em cada ramo de atividade em razão do (art. 982").*

Com isso, constata-se que a própria recorrente alega que os serviços contratados foram para justamente atuar conforme o próprio contrato social da empresa., ou seja: para a atividade fim da sociedade empresarial.

Nesse sentido, analisando os contratos trazidos pela fiscalização pode-se concluir, sem dúvida alguma, que todos eles atendiam às "atividades fim" da empresa recorrente. Nota-se que, não foram juntados, pela fiscalização na autuação, contratos de atividade meio com a descrição acima, a exemplo de um serviço de copeiro, atendente, segurança (guarda), ou outra atividade que pudesse ser considerada "atividade meio" em relação ao objeto social da empresa autuada. Todos contratos celebrados e utilizados pelo fisco foram específicos na área da saúde para serviços médicos.

Portanto, diferente do que argumenta o sujeito passivo, os contratos analisados possuem correlação direta com a situação de atividade fim da empresa recorrente.

### **DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

A par dos conceitos trazidos pela fiscalização ou pela recorrente, o que realmente importa é ter a caracterização dos elementos de sujeição e dependência pelos prestadores de serviço. Nesse contexto, quanto à **subordinação**, entendo não ter relevância predominante de qual é o melhor conceito jurídico adotado para definir o que vem a ser subordinação, tanto por quem acusa (fiscalização) quanto por quem se defende (contribuinte).

O que, ao meu ver, é mais importante e necessário são as provas que possam formar a convicção do julgador ao presente caso e que vão caracterizar, aí sim, a subordinação pelas partes envolvidos no contrato pactuado e trazido aos autos.

Nesse sentido, a fiscalização diz que (fls. 31 e seguintes):

*"Constata-se nas ação fiscal que "não há médicos com carteira assinada trabalhando para a CONTRATANTE, ora são cooperativados ou contratados através de pessoas jurídicas".*

(...)

*Tanto assim, repise-se, que as CONTRATANTE não possuía qualquer médico que fossem seu empregado. Era necessário, então, que todos estes prestadores seguissem um mesmo modo de realização do objeto do contrato, modo este dirigido, coordenado, pela CONTRATANTE. E ainda com exclusividade, conforme planilhas anexas com as relação de notas fiscais emitidas pelos CONTRATADOS, com numeração seqüenciada para o CONTRATANTE".*

Já a recorrente alega que:

*"76. Dessa forma, resta comprovado também que a simples padronização dos contratos de prestação de serviços não são suficientes para caracterizar o vínculo empregatício, e, portanto, não prospera a fundamentação de que "os contratos celebrados*

*pela impugnante com as prestadoras são contratos padrões" para a caracterização de tal vínculo".*

Nesse ponto, no quesito subordinação, compreendo que a recorrente não obrou afastar a acusação do fisco em seu recurso.

De fato, somente a padronização do contrato não tem o condão de por si só configurar o vínculo empregatício, mas é um forte indício de que os profissionais que entravam no "setor médico", na qual prestavam serviços na atividade fim da empresa, eram consequente contratados por meio de pessoas jurídicas, e que deveriam reportar obediência à recorrente. Os contratos previam que os contratados deveriam informar lista com currículos para

Isso porque, poderia sim a recorrente ter algum tipo de contrato terceirizado, mas o que chamou atenção do fisco foi que nenhum especialista na área médica era contratado por meio da CLT, podendo disfarçar a possível ocorrência do fato gerador do tributo.

No que diz respeito à **pessoalidade**, o fisco constatou que todos, ou grande parte dos contratados, seriam executados pelos próprios sócios das pessoas jurídicas. Os que não foram considerados assim, tiveram afastadas da autuação a caracterização de vínculo empregatício.

Nesse sentido, verifico que a recorrente não apontou outros elementos ou obrou afastar a acusação de que um profissional sozinho prestava serviço por meio da pessoa jurídica, e somente ele. Por exemplo, poderia a recorrente trazer ao feito notas fiscais de alguns prestadores de serviços para outras empresas que não a recorrente. Seria ao menos uma prova que pudesse afastar o quesito "**exclusividade**".

Já quanto à **onerosidade**, ficou constatado que os serviços prestados diretamente pelas pessoas físicas eram remunerados de maneira mensal.

Isso pode ser verificado nos contratos juntados pelo fisco, pois na sua grande maioria o período de pagamento era acertado em média por 12 (doze) meses, podendo ser renovado a critério das partes, mas que exigia que toda e troca de profissional fosse comunicado à contratante e que fosse submetido currículo de novo profissional á contratante.

Fato esse que, além de configurar uma possível subordinação, exigia de forma indireta que as pessoas físicas que estivessem no contrato da pessoa jurídica fossem as únicas a prestarem os serviços, e que numa eventual substituição dessas pessoas a recorrente deveria ter ciência, não havendo liberdade dos contratados de direcionar ao serviço o profissional que fosse de sua preferência. Alias, não ficou sequer provado que haveriam outros profissionais direcionados aos serviços contratados pelas empresas jurídicas, constatando-se que a onerosidade do labor realizado era direcionado à pessoa física de forma indireta. Não há também informações de distribuição de lucros dessas empresas para seus sócios, o que é mais uma prova do elemento onerosidade.

A **não eventualidade** também foi objeto de debate nos autos.

Nesse sentido o REFISC alega que: "*decerto esse trabalho, com a responsabilidade de comparecimento especificamente em determinado dia da semana para um plantão de longas 24 horas, não pode ser considerado eventual. Trata-se de prestação habitual de serviço, que, de tão óbvia, dispensa maiores ilações*".

Com isso, 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, com os pagamentos mensais. Isso, também, diz respeito aos contratos feitos junto às as empresas de medicina do trabalho, segurança do trabalho, assessorias e consultorias, que prestam serviços ao estabelecimento como empregados.

A contribuinte somente alegou ocorrer visitas eventuais desses profissionais, o que não foi constatado pela fiscalização que apontou a permanência ou "circulação" desses de forma constante nas dependências da recorrente. Caberia então à recorrente fazer prova de que esse profissional seria contratado de forma eventual, por meio de algum tipo de contrato diferente do que foi juntado aos autos, a exemplo do Técnico em segurança do trabalho, que visa diminuir os riscos de acidente de trabalho, e que ao que se constou dos autos a contribuinte mantém esse profissional em seus quadros de trabalhadores para que seja atingindo o fim específico de sua atuação.

Nesse sentido, a recorrente não obrou dizer para qual fim foi contratado esse profissional, somente alegou que "é absurdo enquadrar este como sendo seu empregado", para fins previdenciário. Ora, se a fiscalização lançou como sendo passível de tributação, o ônus de prova passou a ser do contribuinte, que deveria explicar o porque esse agente foi contratado, para que fim estava laborando na empresa contratante, e como ele atuava perante a sociedade autuada. Fato esse que não foi devidamente detalhado pela contribuinte, e, tampouco, provado.

Já em relação às ações judiciais, onde se constatou de fato o vínculo empregatício, a recorrente para rebater a essa prova traz aos autos outra ação com numeração e partes diferentes das apontadas pela fiscalização, ajuizada, inclusive, por pessoa terceira pessoa contra terceirizada (constando no pólo passivo outra empresa e a própria autuada), em relação a mais uma empresa que intermediou a contratação da reclamante para laborar atividades nas dependências da recorrente, e que no meu entender não são suficientes não afasta as informações da fiscalização. Alias essa alegação também não foi afastada pela decisão *a quo*.

Ficou claro que nas ações mencionadas pela fiscalização que houve sim vínculo empregatício para fins da interpretação previdenciária, e que esses constavam da relação das pessoas da autuação lançada. Não há decisão somente de primeira instância. Alias, a recorrente não obrou trazer cópia de alguma decisão contrária relativo aos processos mencionados pela fiscalização, mas sim de processo de outra situação ocasionada por vínculo empregatício de também empresa contratada pela recorrente para prestar serviços médicos. Só que esses não foram objetos da autuação. Portanto, mais uma vez não obrou comprovar por meio de provas idôneas que a fiscalização teria se equivocado na sua interpretação.

Assim, o princípio da primazia da realidade se sobrepôs aos contratos pactuados, devendo ser mantida a autuação.

### **QUANTO ÀS DIFERENÇAS DECLARADAS EM FOPAG**

A recorrente alega situação já analisada e excluída pela DRJ de origem, uma vez que o Auto de infração contém a cobrança de contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos, incidentes sobre FOPAG não declarada e Caracterização de segurado empregado.

Analisando a decisão de primeira instância, essas verbas que foram lançadas a maior já foram devidamente corrigias pela decisão *a quo*.

Portanto, não há o que se manifestar quanto ao referido pedido.

### DA BASE DE CÁLCULO

A contribuição dos contribuintes individuais prevista na Lei 10666/2003 foi calculada à alíquota de 11%, referente às notas fiscais da prestação de serviço identificado.

A quantia do percentual da base de cálculo, no direito tributário, é definido em lei, conforme determinação do art. 97, inciso IV, do CTN, e não por "ordem de serviço", como aduz a recorrente que gostaria de ver aplicada o limite total de 40% do pagamento realizado, e não sobre o valor bruto da nota fiscal referente aos serviços prestados.

Portanto, não assiste razão a recorrente no que diz respeito ao tema da base de cálculo.

### MULTA E RETROATIVIDADE BENIGNA

A autoridade fiscal, ao aplicar a multa assim descreveu:

601 - ACRESCIMOS LEGAIS - MULTA

601.09 - Competências : 02/2005 a 13/2005  
Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III, "a", "b" e "c", parágrafos 2.º ao 6.º e e 11, e art. 242, parágrafos 1.º e 2.º (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). CALCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGACAO VENCIDA, NAO INCLUIDA EM NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO: 8% dentro do mes do mes de vencimento da obrigacao; 14%, no mes seguinte; 20%, a partir do segundo mes seguinte ao do vencimento da obrigacao; PARA PAGAMENTO DE CREDITOS INCLUIDOS EM NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO: 24% em ate 15 dias do recebimento da notificacao; 30% apos o 15. dia do recebimento da notificacao; 40% apos a apresentacao de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, ate quinze dias da ciencia da decisao do Conselho de Recursos da Previdencia Social - CRPS; 50% apos o 15. dia da ciencia da decisao do Conselho de Recursos da Previdencia Social - CRPS, enquanto nao inscrito em Divida Ativa; PARA PAGAMENTO DO CREDITO INSCRITO EM DIVIDA ATIVA: 60%, quando nao tenha sido objeto de parcelamento; 70%, se houve parcelamento; 80%, apos o ajuizamento da execucao fiscal, mesmo que o devedor ainda nao tenha sido citado, se o credito nao foi objeto de parcelamento; 100% apos o ajuizamento da execucao fiscal, mesmo que o devedor ainda nao tenha sido citado, se o credito foi objeto de parcelamento. OBS.: NA HIPOTESE DAS CONTRIBUICOES OBJETO DA NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTACAO DESSE DOCUMENTO, SERA A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO).

A nova Súmula CARF determina nº 119, assim dispõe:

*"No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".*

Com isso, o novo mandamento põe fim à discussão da multa e retroatividade benigna, sendo, portanto, aplicada ao presente caso.

### CONCLUSÃO

Nessas circunstâncias, voto por conhecer do recurso não conhecer da preliminar e no mérito NEGAR PROVIMENTO, mantendo-se a exigência fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Wesley Rocha – Relator.