



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10972.720053/2017-63</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.464 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIAÇÃO DE COMBATE AO CÂNCER DO BRASIL CENTRAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

PEJOTIZAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES. EMPRESA INTERPOSTA. EFEITOS FISCAIS E PREVIDENCIÁRIOS. CONJUNTO PROBATÓRIO DEFICIENTE.

Ao julgar a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e o Recurso Extraordinário (RE) 958252, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que é lícita a terceirização em todas as etapas do processo produtivo, seja meio ou fim. A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

MULTA. GRAVAME. LEGALIDADE.

Identificada ilicitude do negócio jurídico praticado, com fins de encobrir real situação geratriz de contribuições sociais, cabível é o gravame da multa, por expressa disposição legal neste sentido.

DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM.

Em se tratando de tributos, sujeitos a recolhimentos prévios e à homologação pelo fisco, na constituição dos respectivos créditos tributários pelo lançamento de ofício, existindo dolo, fraude ou simulação, o prazo quinquenal legal é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte aos referidos fatos geradores.

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INTERESSE ECONÔMICO.

A responsabilidade solidária não pode ser aplicada de forma objetiva, depende de comprovação do interesse econômico envolvido na suposta fraude ou simulação.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar a decadência. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte para: (i) excluir o lançamento fiscal sobre os pagamentos realizados a terceiros (“Pejotização”); (ii) excluir o lançamento fiscal sobre os pagamentos realizados a trabalhadores autônomos informados em GFIP na categoria 13, considerados pela fiscalização como segurados empregados (Planilha Doc 21); e (iii) limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% para o lançamento remanescente, em face da legislação superveniente mais benéfica. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess que deu provimento parcial em menor extensão para afastar a incidência apenas sobre os pagamentos a trabalhadores autônomos informados em GFIP na categoria 13 (Planilha Doc 21), e limitar a multa ao patamar de 100%. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário do responsável tributário para excluir do polo passivo o Sr. Délcio Scanduzzi. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess que negou provimento.

Sala de Sessões, em 3 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente)

**RELATÓRIO**

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Segundo relatório fiscal (fls. 162/333), a empresa acima identificada, nas competências 01/2013 a 12/2016, declarou-se, em GFIP, em gozo de imunidade de contribuições sociais patronais (Código FPAS 639), em virtude de ser detentora de certificado de entidade beneficente de assistência social.

No entanto, o fisco destaca que a mesma descumpriu requisitos para o gozo da referida benesse no citado período, identificando as seguintes infrações do contribuinte em tela:

I - na área administrativa, contratou pessoal para exercer funções-chaves na entidade, como diretor, gerente e supervisor, por meio de pessoas jurídicas interpostas, cujos contratos foram detalhados nas fls. 194/237 do relatório fiscal.

Destaca que os serviços, por sua natureza, exigiam subordinação aos ditames da entidade, inserção na estrutura organizacional, continuidade e presença permanente na empresa e que foram prestados com pessoalidade (sempre o mesmo integrante da PJ contratada), nominando os trabalhadores no relatório fiscal, apontando situações em que os executantes dos serviços sequer figuravam como sócios ou empregados das contratadas, bem como as despesas de suas supostas empresas eram assumidas pela ACCBC, havendo casos em que os contratos de serviços foram formalizados no mesmo dia da constituição da PJ contratada ou até antes de sua constituição.

Chama a atenção para o caso do ex diretor administrativo financeiro José Carlos de Almeida, contratado, por intermédio da pessoa jurídica JMCA Administração e Consultoria Hospitalar, estabelecendo a prestação direta e exclusivamente pelo referido obreiro, no regime de 44 h semanais, com direito a adicional de 50% da remuneração contratada, a serem pagos nos meses de novembro e dezembro, havendo, inclusive, Notas Fiscais de Serviços - NFS com menção de venda de 11 dias de férias com seu respectivo terço.

Também, relata casos de empregados que foram dispensados e recontratados como pessoa jurídica. A título de exemplo, Mauro Sérgio de Melo, que, no período de 02/05/2013 a 01/03/2016, foi contador da ACCBC como seu empregado e que, mesmo após rescisão do contrato de trabalho, continuou a prestar serviços contábeis para a mesma entidade por intermédio da Aguiar Contabilidade e Serviços Empresariais, com jornada de 24 h/semana, de forma pessoal e exclusiva, sem sequer ser funcionário ou sócio da referida empresa contratada. As NFS emitidas pela contratada pessoa jurídica têm valor similar ao último salário percebido pelo referido obreiro como empregado da ACCBC.

Anota, ainda, que a prática da pejetização irregular foi observada, inclusive, em período posterior ao lançado, como nos casos de Cássio Fernando Reis (gerente clínico) e Isabel Meireles Brandão (gerente de enfermagem), cujas pessoas jurídicas foram constituídas na data de sua contratação pelo hospital em questão, no sentido de evidenciar que se tornou rotina da entidade.

II - em relação aos médicos que lhe prestaram serviços no período, contratou-os de duas formas:

a) como autônomos, sendo informados em GFIP nesta condição, muitos, entretanto, erroneamente, assinalados no CBO 2611 (profissionais do jornalismo).

b) como pessoas jurídicas (quadros de fl. 240/241).

O fisco salienta, em relação às supracitadas contratações de profissionais de saúde, que:

a) se tratam, em essência, de médicos plantonistas;

b) quanto às pessoas jurídicas:

- haver profissionais que sequer tinham qualquer vínculo formal com a empresa que emitia a nota fiscal de serviço respectiva (cf. item 330 do relatório fiscal);

- não apresentação de inúmeros contratos, firmados com as supostas pessoas jurídicas contratadas, sob argumento de que foram acordos verbais;

- empresas com sede na residência dos próprios médicos e sem patrimônio compatível com o vulto da atividade, com capital social simbólico, muitas, sem empregados e, em suas escritas contábeis, sequer registram despesas imprescindíveis à sua existência e manutenção, sinalizando inidoneidade de sua constituição. - há médicos pejotizados que ocupam cargos de direção e chefia na ACCBC;

- a Associação arca com custos de instalações, máquinas, equipamentos, utensílios, mobiliários necessários à atividade médica, inclusive, montagem e manutenção dos consultórios.

Em consequência das supracitadas irregularidades, o fisco caracterizou os referidos obreiros como segurados empregados, lavrando os autos de infração por descumprimentos de obrigações acessórias a eles relativas, detalhados às fls. 148/9, e, por extensão, dada a violação do art. 29, VII, da Lei nº 12.101/2009, nos referidos anos de 2013 a 2016, considerou, automaticamente, suspenso o direito ao benefício fiscal, motivando a constituição do crédito para a cobrança das contribuições sociais patronais, inclusive as destinadas a outras entidades (FNDE, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE), objeto, também, do presente processo, nos termos do art. 32, caput e § 1º da retrocitada lei.

Ainda, aplicou multa qualificada (art. 44, § 1º, Lei 9.430/96), por sonegação, fraude e conluio, em decorrência de:

I - contratação de pessoas físicas, como se jurídicas fossem, com intuito de evasão fiscal por economia ilícita de encargos trabalhistas/previdenciários, com vantagens tributárias indevidas;

II - deliberada ação de ocultar, perante o fisco, a real situação dos segurados com a empresa tomadora de seus serviços, ao declarar os médicos plantonistas como se profissionais do jornalismo fossem.

Também, responsabilizou solidariamente pelo crédito em questão, nos termos do art. 135, II, do CTN, o diretor presidente, no período, Délcio Scandiuzzi.

Totalizou o crédito o montante de R\$ 60.015.635,52 (sessenta milhões, quinze mil, seiscentos e trinta e cinco reais e cinquenta e dois centavos).

Foram cientificados do lançamento, em 28/12/2018, tanto a empresa (cf. fl. 2.927), como o responsável solidário (fl. 2.929).

O contribuinte ingressou, em 28/01/2019 (cf. fl. 2.934), por meio de representante legal, com impugnação (fls. 2.935/2982), ocasião em que argumenta, em síntese:

I - tempestividade;

II - decadência dos fatos geradores anteriores a 31/12/2013, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN, dada a inexistência de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação;

III - ilegalidade/arbitrariedade da suspensão da isenção de contribuições sociais por suposta infração, dado que:

a) não deixou de transmitir GFIP/SEFIP do período;

b) não omitiu fato, nem deixou de contabilizar encargos relativos a remunerações de prestadores de serviços; c) erro no preenchimento da GFIP/SEFIP não configura intenção de fraudar o fisco e o CBO só tem relevância estatística para o Ministério do Trabalho e não para o fisco;

d) a Lei 12.101/2009 é inconstitucional: só lei complementar pode suspender isenção;

IV - inexistência de irregular pejetização:

a) não comprovação de subordinação jurídica: os médicos estão sujeitos a um julgo geral da diretoria ou de supervisores, mas não a um controle constante, tendo, inclusive, consultórios fora do ambiente hospitalar contratante, onde atendem quando não estão a serviço deste último;

b) é opção dos médicos, oferecida pelo impugnante, o vínculo empregatício, o trabalho autônomo ou a prestação de serviço mediante pessoa jurídica, escolhendo, em regra, as duas últimas em atenção a uma vida laboral mais livre e maiores ganhos financeiros;

c) são profissionais liberais diferenciados;

d) o fato de exercer atividade fim, não autoriza a reclassificação jurídica da prestação de serviço;

e) as alegadas inidoneidades das pessoas jurídicas contratadas não dizem respeito à impugnante e, caso seja admitido o argumento do fisco, não houve oportunização do contraditório às referidas pessoas jurídicas;

f) nos contratos de diretor/gerente:

f.1 - como o próprio fisco reconheceu, não houve condenação na esfera trabalhista em relação ao ex-diretor financeiro José Carlos de Almeida e a contratação do mesmo, a partir de 2013, ocorreu de forma regular;

f.2 - há referências a contratações que sequer estavam dentro do período fiscalizado e atuado, casos de Isabel Meireles Brandão e Cássio Fernando Reis;

g) não obteve qualquer vantagem tributária.

V - impossibilidade de autuação por amostragem;

VI - declaração falsa da auditoria de que a impugnante não possuía médicos contratados como empregados;

VII - incabível qualificação da multa por:

a) imputação genérica, sem individualização de conduta (agentes do crime) ou da intenção de obter ganho econômico (dolo);

b) não ser aplicável na mera desqualificação jurídica dos fatos.

Por seu turno, o responsável solidário Délcio Scandiuzzi interpôs impugnação (fls. 3.024/3.046), em 29/01/2019 (fl. 3.023), salientando, em resumo:

I - tempestividade;

II - responsabilidade solidária nula por:

a) ausência de intimação dirigida ao impugnante para verificar sua efetiva participação no cometimento das condutas ilícitas imputadas;

b) não identificada a hipótese legal de sujeição passiva tributária;

c) mera presunção ilegal e indevida, apenas por ser presidente da associação (diretor estatutário);

d) total inexistência de provas de que tenha incorrido na prática da conduta do art. 135, III, CTN, devendo ser excluído do pólo passivo da presente relação, por falta de motivação;

e) não há que se falar em fraude, porque a ACCBC promoveu a contabilização, emissão de documentos e recolhimentos tributários;

f) se houve ganho econômico para a entidade com as condutas ilícitas, não houve qualquer proveito econômico para o impugnante.

É o que há a relatar.

A decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2013 A 31/12/2016

SEGURADO EMPREGADO. REQUISITOS. IDENTIFICAÇÃO. LANÇAMENTO.

Cabível a constituição do crédito tributário pelo lançamento para a exigência das contribuições sociais respectivas, uma vez identificados, na prestação de serviços, os requisitos de qualificação de segurado empregado, independentemente da forma jurídica adotada no negócio entabulado entre as partes, especialmente, quando a situação objetiva mascarar a realidade dos fatos.

MULTA. GRAVAME. LEGALIDADE.

Identificada ilicitude do negócio jurídico praticado, com fins de encobrir real situação geratriz de contribuições sociais, cabível é o gravame da multa, por expressa disposição legal neste sentido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM.

Em se tratando de tributos, sujeitos a recolhimentos prévios e à homologação pelo fisco, na constituição dos respectivos créditos tributários pelo lançamento de ofício, existindo dolo, fraude ou simulação, o prazo quinquenal legal é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte aos referidos fatos geradores.

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. APLICAÇÃO.

A responsabilidade solidária com o contribuinte se aplica aos dirigentes da empresa, por infração à lei, em relação aos fatos geradores contemporâneos às suas respectivas participações na condução e deliberação dos negócios sociais.

Cientificados da decisão de primeira instância em 02/07/2019, os sujeitos passivos Décio Scandiuzzi e Associação de Combate ao Câncer do Brasil Central - ACCBC (HHA) interpuseram, respectivamente, em 31/07/2019 e 24/07/2019, Recursos Voluntários, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- (i) decadência dos fatos geradores de janeiro a novembro de 2013 (art. 156, V, do CTN);
- (ii) ausência de motivação pela imputação genérica de corresponsabilidade de Décio Scandiuzzi;
- (iii) ilegalidade pela não adequação do caso ao art. 29, VII, da Lei 12.101/2009 pela transmissão de GFIP em desacordo com o entendimento da fiscalização (pejotização);
- (iv) aplicação da isenção por ser entidade beneficente e impossibilidade de autuação por débito de terceiro;
- (v) impossibilidade de caracterizar José Carlos de Almeida como empregado em razão de decisão da justiça do trabalho;
- (vi) contratação de médicos prestadores de serviço e autônomos que não são “pejotizados”, sendo possível o exercício de terceiros da atividade-fim;
- (vii) impossibilidade de autuação por amostragem de terceirizados;
- (viii) impossibilidade aplicação da multa qualificada de 150%

Este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles conheço.

O litígio recai sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre “pejotização” e reclassificação de médicos plantonistas como trabalhadores autônomos.

### Mérito – Corresponsabilidade de Décio Scandiuzzi

O recorrente Décio Scandiuzzi alega ausência de motivação pela imputação genérica de sua corresponsabilidade.

O relatório da fiscalização sustenta que a ACCBC (HHA) foi comprovadamente envolvida em fraude para disfarçar remunerações ao seu Diretor Administrativo/Financeiro, Sr. José Carlos de Almeida, e a vários médicos pejetizados, motivo pelo qual o Sr. DELCIO SCANDIUZZI (Diretor-Presidente) deve ser incluído como responsável solidário pelas obrigações tributárias:

Dada a comprovação inequívoca de que a ACCBC (HHA) se utilizou de fraude/simulação para pagar remunerações disfarçadas ao seu Diretor Administrativo/Financeiro, Sr. José Carlos de Almeida, bem como a dezenas de médicos PJtizados, nos termos relatados neste relatório fiscal, e considerando também que os créditos ora lançados correspondem a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes e infrações de lei, necessária, assim, a inclusão no polo passivo, na condição de RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS, dos administradores da referida entidade no período abrangido pelo lançamento, ou seja, de seu Diretor-Presidente (diretor estatutário), Sr. DELCIO SCANDIUZZI, e de seu Diretor Administrativo / Financeiro (diretor empregado), Sr. JOSÉ CARLOS DE ALMEIDA. 208. A referida responsabilidade solidária se dá em face do disposto na legislação tributária vigente (CTN, art. 135; Decreto-Lei 1.598/77, art. 5º, § 1º, alínea c; Decreto 3.000/99 - RIR/99, art. 207, § único, III; Súmula nº 435, do STJ; Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010; Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17/12/2010; Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, de 14/01/2009)

209. É importante destacar que os mencionados responsáveis tributários foram cientificados desta condição através de Termos de Sujeição Passiva (DOC 25), oportunidade em que receberam, além do Termo acima mencionado e deste relatório fiscal, cópia impressa/digitalizada integral do presente processo de lançamento (CD gravado por esta Auditoria).

A decisão de piso sustenta que não há reparo a ser feito no lançamento no que se refere à sua responsabilização solidária:

Foi responsabilizado solidariamente pelo presente crédito o diretor presidente da referida associação, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Inicialmente, destaque-se que, ao contrário do arguido pelo responsável, mencionado fundamento foi devidamente especificado pelo fisco às fls. 3/4; 51/52; 145/7 dos autos.

No mérito, insurge-se, inicialmente, pela ausência de provas de que tenha contribuído ou se beneficiado economicamente na prática das condutas ilícitas apontadas.

Ocorre que somente com a anuência do referido agente pôde-se perpetrar as condutas infracionais imputadas no processo em pauta, dado o poder/dever de vigilância e, principalmente, de decisão que o cargo envolve. De notar-se que os contratos em questão foram por ele assinados, não podendo, assim, refutar sua efetiva participação na articulação do esquema fraudulento.

Impossível a prática dos citados ilícitos tributário/fiscais ser imputada restritivamente à pessoa jurídica, porque necessária a intervenção lógica e operacional do referido agente para sua concretização, corolário natural de seus poderes decisórios e de mando, não se tratando, assim, de mera presunção, mas constatação fática.

E nem é mister que se demonstre eventual e direto benefício econômico / financeiro do mencionado diretor com a prática delituosa, porque tal exigência inexistente no referido comando do inciso III, do art. 135, do CTN, que balizou a responsabilização solidária em questão. Também, no tocante à responsabilização solidária não é mister que, no curso da inspeção, sejam os envolvidos intimados pela fiscalização para verificação de sua participação no cometimento da infração, dado que o fisco pode aferi-la sem necessitar de pronunciamentos dos referidos agentes, bastando sejam os mesmos cientificados do lançamento, oportunizando-lhes prazo para, em desejando, interpirem impugnação, como foi o caso dos autos, conforme fls. 2.929.

Justificada, assim, a responsabilidade solidária, não há que se falar de ausência de atenção ao princípio da pessoalidade da pena ou de falta de motivação da mesma.

Entendo que assiste razão ao recorrente Décio Scandiuzzi para sua exclusão como corresponsável pelo débito ora discutido.

Em relação à aplicação do artigo 135, III do CTN, importante indicar que os diretores, gerentes de pessoas jurídicas somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. O ato deve ser estranho aos objetivos da sociedade, alheios aos seus interesses.

A responsabilização solidária de Décio Scandiuzzi, baseada no artigo 135, III do CTN, é inadequada, pois sequer existe prova de seu interesse econômico, quiçá interesse jurídico. Ora, trata-se de uma associação sem fins lucrativos em que não restou comprovado que a remuneração do dirigente decorre de lucro ou bonificação por performance ou se recebeu alguma vantagem, mesmo que indiretamente, pela infração apontada.

Se não há sequer responsabilidade pelo art. 124 do CTN (prova do “interesse comum”), mesma sorte se aplica à responsabilidade pessoal do artigo 135, III do CTN. Referido dispositivo se aplica a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, que agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Essa responsabilidade exige comprovação de atos específicos e não se baseia apenas na condição de sócio ou dirigente.

Nesse ponto, note-se que o pressuposto fático de aplicação do artigo 135, III do CTN não é a violação à simples norma tributária impositiva, mas a outras leis, contrato social ou estatutos, violação esta não posterior ao surgimento da obrigação, mas prévia ou concomitante. Não vejo a atuação direta do recorrente no ato concreto de simulação, mas mera indicação de sua

responsabilidade por ser dirigente, tangenciando a sua responsabilidade por uma teoria cuja aplicação me parece defesa à seara tributária (teoria do domínio do fato).

No mesmo giro, essa atuação reprovável que a norma repele, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos. Como pontua o Acórdão: 2201-005.559, cujo relator foi o Conselheiro Savio Salomão de Almeida Nobrega, da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, a “lei” referida no dispositivo não é qualquer lei nem muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. A violação da lei societária pode ocorrer em dois momentos distintos. O primeiro, quanto o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando-se os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticada pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregulares da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do direito ou, ainda, em quaisquer outros casos que, embora praticados em nome da pessoa jurídica, são contrários aos seus interesses.

Nesse ponto, reforça-se que a jurisprudência deste Tribunal admite a exclusão do dirigente no caso de não comprovação de possuir relação direta de interesse comum:

(...) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR.

A aplicação da responsabilidade passiva solidária exige a presença de interesse jurídico comum, que é aquele em que as pessoas são consideradas como sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos ou o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica, afasta a aplicação da responsabilidade solidária. Para caracterizar o interesse jurídico comum é necessário a presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em conjunto na situação que o constitui, isto é, quando participam em conjunto da prática do fato gerador tal qual descrito na hipótese de incidência.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para atribuição de responsabilidade pessoal. A responsabilidade tributária pessoal tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A expressão infração à lei diz respeito à lei comercial ou civil e não à lei tributária. Os diretores, gerentes de pessoas jurídicas de direito privado somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados fora dos limites de suas respectivas competências, isto é, quando manifestamente

excedem os limites da sua função e praticam atos não abrangidos pelas finalidades da empresa. Não restando comprovado que os atos de administração foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, deve-se afastar a responsabilidade tributária pessoal.

(Processo: 10932.720126/2016-11, Acórdão: 2201-005.559, relator: Savio Salomão de Almeida Nobrega, Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção. Publicação: 06 Jan 2020)

Por todas essas razões, entendo que a responsabilização solidária de Décio Scandiuizi, com fundamento no artigo 135, III do CTN, deve ser afastada.

#### **Mérito – Pejotização - Jose Carlos de Almeida**

Inicialmente, importante informar que a terceirização de atividade meio e fim é constitucional. Ao julgar a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e o Recurso Extraordinário (RE) 958252, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que é lícita a terceirização em todas as etapas do processo produtivo, seja meio ou fim. A tese de repercussão geral aprovada no RE foi a seguinte:

“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

É inadmissível a criação de obstáculos genéricos a partir da interpretação inadequada da legislação constitucional e infraconstitucional em vigor, que resulte na obrigatoriedade de empresas estabelecidas assumirem a responsabilidade por todas as atividades que façam parte de sua estrutura empresarial. Assim, não é razoável que um hospital assuma a responsabilidade de contratação e execução direta de serviços de todas as áreas médicas (cardiologia, radiografia, análise clínica, etc) se é possível que clínicas médicas e profissionais autônomos executem referidas atividades especializadas em suas dependências com melhor eficiência técnica e financeira.

No entanto, os eventuais abusos cometidos na “terceirização” devem ser reprimidos caso a caso. Assim, é mister que a terceirização lícita não seja confundida com a “pejotização ilícita”, fenômeno no qual se simula uma prestação de serviço terceirizada com o fim de se ocultar uma relação de emprego. Para tanto, a fiscalização deverá colher provas dos elementos necessários para se caracterizar uma relação de emprego entre o hospital e o “prestador de serviço”: habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação.

A decisão de piso assim se manifestou acerca da regularidade da autuação fiscal:

No pertinente à situação do ex diretor financeiro administrativo, José Carlos de Almeida, é, no mínimo, peculiar que ele próprio esteja a demandar, na justiça trabalhista, o reconhecimento do vínculo empregatício com a autuada, retroativamente ao período em que laborou como se pessoa jurídica fosse, e, em

sua defesa, ateste que os respectivos contratos de prestação de serviços eram reais e não fictícios. Soa paradoxal sua defesa neste ponto.

O fisco coligiu aspectos insofismáveis da relação empregatícia envolvendo o referido obreiro e a atuada. Destacou os seguintes pontos de relevo no respectivo contrato de serviços:

92. É imprescindível assinalar aqui outras questões estabelecidas no contrato assinado entre a ACCBC (HHA) e a PJ JMCA ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA HOSPITALAR (DOC 05), iniciando por sua Cláusula 04, indiscutivelmente caracterizadora dos pressupostos de vínculo empregatício: “04 - Os serviços aqui contratados serão prestados diretamente e exclusivamente pelo sócio gerente Sr. José Carlos de Almeida (pessoalidade), que planejará, executará e coordenará todos os processos e funções a ele determinados pela diretoria do hospital (subordinação), garantindo presença no hospital durante quarenta e quatro horas semanais (subordinação)”.

93. Sem muito esforço é possível constatar que a tal cláusula 04 do contrato obriga o Sr. José Carlos de Almeida a prestar pessoalmente (“diretamente e exclusivamente”) os serviços, revelando indiscutível pessoalidade no labor, estabelecendo também o cumprimento de jornada de trabalho, denotando, portanto, flagrante subordinação jurídica. Aliás, a referida jornada (“quarenta e quatro horas semanais”, não por coincidência, é precisamente aquela estabelecida na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, que disciplina o trabalho realizado mediante vínculo empregatício.

94. A remuneração, outro pressuposto da relação de emprego, é incontroversa no caso e está contemplada nas cláusulas 5 e 6 do contrato assinado entre a ACCBC (HHA) e a PJ JMCA ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA HOSPITALAR (DOC 05), havendo fundamentais observações a se fazer a respeito delas:

#### “HONORÁRIOS

05 – A contratante pagará à contratada o valor de R\$ 14.955,60(Quatorze mil, novecentos e cinquenta e cinco centavos) líquidos, pelos serviços prestados.

#### FORMA DE PAGAMENTO

06 - O pagamento será efetuado da seguinte forma: Até o (5º) o quinto dia útil do mês subsequente

06.1 - Pela exclusividade, a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA nos meses de Novembro e Dezembro de cada ano, um adicional de 50% do valor constante no item 05 deste contrato”.

95. O primeiro ponto a ser evidenciado aqui é o fato de se estabelecer contratualmente que o pagamento ao Sr. José Carlos de Almeida seria efetuado até o quinto dia útil do mês subsequente, o que, como se sabe (e também não é por mera coincidência), corresponde precisamente à regra estipulada na forma do

art. 459, §1º da CLT para o pagamento de salários dos trabalhadores com vínculo empregatício.

96. E a cláusula 06.1 do contrato estabeleceu uma outra e até mais relevante identidade com as regras celetistas. Nela está estabelecido que a “a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA nos meses de Novembro e Dezembro de cada ano, um adicional de 50% do valor constante no item 05 deste contrato”, dizendo, ainda, que isto se dá “Pela exclusividade” exigida da contratante, no caso, do Sr. José Carlos de Almeida (...).

97. Ora, de acordo com a legislação que rege as relações do trabalho com vínculo empregatício, os pagamentos de 50 % da remuneração realizados pela ACCBC (HHA), estabelecidos no caso concreto para ocorrer nos meses de novembro e dezembro de cada ano, denominam-se, respectivamente, “adiantamento de gratificação de natal” (deve ser paga até o dia 30 de novembro de cada ano) e “gratificação de natal” (deve ser paga até o dia 20 de dezembro de cada ano), comumente conhecidas como décimo terceiro salário (A gratificação de natal foi instituída pelas Leis nº 4.090/62 e nº 4.749/65 e regulamentada pelo Decreto 57.155/65).

(...)

101. O pagamento de 1/3 DE FÉRIAS e ABONO DE FÉRIAS pode ser facilmente comprovado a partir da descrição contida na NFS-e nº 201200000000004, de 02/06/2012, e NFS-e nº 201300000000004, de 08/02/2013, igualmente emitidas pela PJ JMCA ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA HOSPITALAR (DOC 08).

102. Ressalte-se que em relação à primeira das notas fiscais citadas acima (NFS-e nº201200000000004, de 02/06/2012) consta expressamente se tratar da venda de 11 dias de férias + 1/3 de férias. Já em relação à segunda citada (NFS-e nº 201300000000004, de 08/02/2013, restou, inclusive, nítida a intenção deliberada de se encobrir a verdadeira natureza jurídica da parcela paga, na medida em que, ao invés de reconhecê-la como pagamento de abono (venda) de férias e terço constitucional de férias, rubricas verdadeiramente pagas, fizeram constar em seu discriminativo se tratar de um pagamento complementar de uma outra nota fiscal (a NF 02, relativa ao pagamento do mês de referência 01/2013), o que absolutamente não condiz com a verdade, consoante facilmente desbaratado por esta auditoria da RFB mediante uma simples conta matemática, apta a comprovar inequivocamente se tratar a NFS-e nº201300000000004, de 08/02/2013, da venda de 10 dias trabalhados + 1/3 de férias. A única diferença desta nota fiscal em relação à primeira (NFS-e 201200000000004, de 06/02/2012), na qual o pagamento de abono de férias e 1/3 de férias foi expressamente reconhecido, reside na quantidade de dias de férias vendidas, ou seja, 11 dias na nota fiscal relativa ao ano de 2012 e 10 dias na nota fiscal relativa ao ano de 2013.

(...)

104. Já a NFS-e nº 201300000000004, de 08/02/2013, tem como valor bruto R\$ 14.266,15, apurado, não por coincidência, precisamente da mesma forma acima,

apenas considerando 10 e não 11 dias de férias vendidas, portanto,  $(21.400,42 / 30 \times 10) + (21.400,42 / 3) = R\$ 14.266,95$ . Assim, resta absolutamente incontestável que esta nota fiscal também se tratou do pagamento da venda de férias do Sr. Jose Carlos de Almeida (10 dias) + 1/3 de férias, e não de complemento do pagamento da nota fiscal nº 02, como sorrateiramente foi discriminado no aludido documento fiscal.

105. Portanto, ambas as notas fiscais abordadas acima (NFS-e nº 201200000000004, de 02/06/2012, e NFS-e nº 201300000000004, de 08/02/2013) se tratam incontestavelmente de pagamento de abono de férias e 1/3 de férias, a despeito da tentativa de se encobrir tal natureza jurídica salarial no caso desta última citada, discriminando-a, inveridicamente, como complemento da nota fiscal nº 02, emitida em 14/01/2013.

A pessoalidade (somente o obreiro poderia prestar o serviço demandado), a subordinação (traduzida pela exigência contratual do labor de 44 h semanais, sem provas em contrário, tempo limite, inclusive, que a legislação trabalhista fixa para o empregado, e não ao livre talante do prestador, sinalizando, ainda, que, apesar dos amplos poderes de gestão concedidos ao trabalhador, estabeleceram-se controles à sua atuação), além do pagamento de verbas claramente salariais (gratificação natalina e férias com seu 1/3 constitucional, embora de formas disfarçadas) não deixam dúvidas ou margens para a óbvia conclusão de que se tinha uma verdadeira relação de emprego, travestida de pejetização, e logo descortinada pela própria autuada, que terminou por admitir o trabalhador como seu empregado, embora não o fazendo retroativamente, o que conduziu à lide judicial da matéria, e põe por terra sua alegação de que a reclamação trabalhista em questão é falaciosa.

Gize-se, ainda, que não foi simplesmente o cálculo e o pagamento das referidas remunerações que as configuraram como salariais, mas a nítida forma simulada de sua concessão, aliada à própria confissão da sua natureza (como, no caso das férias, assim expressamente referenciadas na NFS), e às condições da prestação do serviço, que as configuraram como verdadeiras verbas salariais.

É irrelevante o fato de a empresa JMCA estar regularmente constituída ou ter existência anterior à contratação dos serviços em tela, dado que, para o caso em apreço, o que interessa é como se processou a prestação de serviço em si mesma e não restaram dúvidas de que foi a pessoa física de José Carlos de Almeida quem, em nítida relação de emprego, laborou, efetivamente, para a autuada.

Nesse particular, filio-me à interpretação dada pela decisão de piso no sentido de considerar José Carlos de Almeida como empregado da recorrente ACCBC (HHA), pois estão presentes as provas dos elementos necessários para se caracterizar uma relação de emprego entre o hospital e o “prestador de serviço”: habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação. O Relatório de Fiscalização (fls. 50/67) endereça importante conclusão acerca do

rico conjunto probatório colhido na fiscalização, especialmente na demonstração inconteste da função de José Calos de Almeida como empregado da recorrente.

Em resumo, a prestação de serviços de José Carlos de Almeida à ACCBC/HHA começou antes da formalização de seu vínculo empregatício em 08/02/2013 e antes de 01/06/2010, quando foi firmado um contrato de prestação de serviços entre a ACCBC/HHA e a PJ constituída por José Carlos de Almeida (JMCA Administração e Consultoria Hospitalar), fundada por ele e sua esposa. O contrato tinha como objeto a gestão hospitalar para otimizar custos e receitas da instituição, conforme cláusula 03.

A atuação de José Carlos de Almeida ia além de uma mera consultoria, abrangendo a administração completa da ACCBC/HHA. Ele era responsável por admissões e demissões, e assinava diversos documentos relativos ao quadro funcional, evidenciando subordinação hierárquica. A cláusula 04 do contrato especificava que os serviços seriam prestados exclusivamente por ele, com uma jornada de 44 horas semanais, denotando subordinação e pessoalidade.

A remuneração estava detalhada nas cláusulas 5 e 6 do contrato, com pagamentos realizados até o quinto dia útil do mês, conforme a CLT. A cláusula 06.1 estabelecia um adicional anual de 50%, disfarçando o pagamento do décimo terceiro salário. Notas fiscais emitidas por JMCA comprovam pagamentos de 1/3 de férias e abono de férias a José Carlos de Almeida, reforçando a natureza empregatícia da relação (NFS-e nº 201200000000004, de 02/06/2012, e NFS-e nº 201300000000004, de 08/02/2013). Ademais, a primeira nota evidencia a venda de 11 dias de férias e 1/3 de férias, enquanto a segunda nota, apesar de tentar encobrir a natureza jurídica do pagamento, comprova a venda de 10 dias de férias e 1/3 de férias. Ambos os valores foram calculados com base na remuneração mensal de José Carlos de Almeida, mostrando consistência nos cálculos.

A fiscalização obteve acesso às procurações outorgadas a José Carlos de Almeida pela ACCBC/HHA que lhe conferiam amplos poderes administrativos, demonstrando seu papel de dirigente máximo na empresa. Desde 2010, ele recebeu várias procurações, incluindo as de 29/03/2011, 22/05/2012, 31/03/2014 e 06/04/2015, que lhe conferiam poderes administrativos amplos, incluindo a admissão e demissão de empregados.

Nesse particular, as partes tentaram regularizar a situação jurídica da relação em tela com a formalização do vínculo empregatício em 08/02/2013, inclusive não alterou suas funções, mas não realizou a regularização retroativa à data de sua contratação real, resultando em uma ação trabalhista proposta por José Carlos de Almeida. Durante todo o período, a atuação de José Carlos de Almeida na administração da ACCBC/HHA permaneceu a mesma, conforme evidenciado por sua assinatura em documentos de admissão, demissão e alterações salariais de funcionários.

Como indicado, José Carlos de Almeida ajuizou ação trabalhista em 2017, requerendo o reconhecimento de seu vínculo de emprego desde 01/06/2010 e o pagamento de

direitos trabalhistas devidos. Ele alegou que o contrato de prestação de serviços foi uma fraude para encobrir a relação de emprego. O acordo judicial firmado pelas partes, embora não possua assunção de responsabilidade perante o vínculo de emprego, demonstra que a recorrente sabia do risco de ser condenada perante aquela justiça especializada. Ademais, a fiscalização corroborou estas alegações com base em documentos e fatos que evidenciam a simulação no sentido de ocultar o vínculo empregatício e o pagamento disfarçado de salários como prestação de serviços.

Em resumo, as provas obtidas pela fiscalização incluem contratos, notas fiscais, documentos de admissão e demissão de funcionários, procurações e publicações jornalísticas, todas confirmando a real natureza da relação de trabalho entre José Carlos de Almeida e a ACCBC/HHA.

Assim, mantenho o lançamento nesse particular.

#### **Mérito – Pejotização – Aguiar Contabilidade**

Quanto à relação contratual firmada entre Aguiar Contabilidade e ACCBC, há provas que indicam a pejotização do funcionário, Sr. Mauro Sérgio de Melo, pela empresa ACCBC, utilizando da empresa “Aguiar Contabilidade e Serviços Empresariais Ltda”. Segundo a fiscalização, o Sr. Mauro Sérgio de Melo, que foi empregado da ACCBC de 02/05/2013 a 01/03/2016, passou a atuar como prestador de serviços de 01/03/2016 a 26/10/2016 através da referida empresa, o que, segundo a fiscalização, nunca teve um vínculo formal com “Aguiar Contabilidade”. Segundo a fiscalização, esse fato é evidenciado pelo contrato assinado entre a ACCBC e a Aguiar Contabilidade, no qual o Sr. Mauro Sérgio de Melo o assinou, representando a empresa, embora não se localizou qualquer procuração ou relação formal para tal. Segundo a fiscalização, o contrato mencionado, datado de 02/01/2016, deveria ter sido assinado por José Nascimento de Aguiar, sócio administrador da Aguiar Contabilidade.

No entanto, pelo que foi apurado, foi o Sr. Mauro Sérgio de Melo, ex-funcionário da recorrente, quem realmente assinou o contrato. Ademais, a fiscalização sustenta ter entrado em contato com os sócios da Aguiar Contabilidade, os quais negaram conhecimento sobre o contrato. Assim, para a fiscalização, a alegação de desconhecimento sugere que o contrato possa ter sido firmado sem o consentimento ou conhecimento da Aguiar Contabilidade:

158. Prova insuperável disso é um contrato assinado pela ACCBC com uma PJ atuante em sua área administrativa, a PJ AGUIAR CONTABILIDADE E SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA, CNPJ 23.169.501/0001-00, utilizada na “PJtização” de seu funcionário, Sr. MAURO SERGIO DE MELO, CPF 661.281.296-68, registrado como empregado (Contador) no período de 02/05/2013 a 01/03/2016, mas “PJtizado” no período de 01/03/2016 a 26/10/2016 através da citada empresa. Esta situação será oportunamente esmiuçada por ocasião em que se fizer o lançamento das competências a partir do ano de 2013, não obstante, a breve citação aqui se faz imprescindível com vistas a relatar que o Sr. Mauro Sérgio de Melo foi quem assinou o contrato firmado entre a ACCBC e a Aguiar Contabilidade e Serviços Empresariais, representado esta empresa, mas sem ter com ela qualquer

vinculação formal estabelecida (jamais foi seu sócio ou empregado, nem nunca teve procuração desta empresa para assinar qualquer documento em seu nome, sobretudo um contrato de prestação de serviços.

159. Interessante relatar que no contrato acima reportado (DOC 27) está expressamente escrito que a empresa Aguiar Contabilidade estaria naquele ato “representada por seu sócio administrador José Nascimento de Aguiar, portador da cédula de identidade nº M-7.251.151, devidamente inscrito no CPF sob nº 036.122.526-15...). Entretanto, quem de verdade assinou o contrato, em 02/01/2016, não foi o Sr. José Nascimento de Aguiar, mas sim o Sr. Mauro Sérgio de Melo. E é óbvio que a ACCBC nem tem como argumentar que desconhecia tal fato, uma vez que tanto a pessoa do Sr. Mauro Sérgio de Melo como a sua assinatura eram do mais absoluto conhecimento da referida entidade (se tratava de um ex-funcionário seu, inclusive responsável por sua contabilidade, tendo comprovadamente assinado inúmeros documentos desta entidade, inclusive diversas demonstrações contábeis (balanços patrimoniais, Demonstrações do Resultado do Exercício, dentre outros).

160. Encerra-se esta questão, por enquanto, para relatar que os sócios da empresa Aguiar Contabilidade, ao serem contatados por esta Auditoria da RFB, afirmaram categoricamente desconhecer a existência do aludido contrato, o que deverá ser objeto de investigação posterior pelos órgãos competentes.

Alinho-me ao entendimento da decisão de piso no sentido de considerar, em relação aos serviços prestados pelo Sr. Mauro Sérgio de Melo, como uma relação de emprego.

Embora não seja inusitado pensar que uma contabilidade possa ceder ao departamento contábil de uma ou mais empresas um prestador de serviço, considerando que era cedido meio período, a fim de manter sua regularidade contábil e fiscal, especialmente se este profissional for, por hipótese, especialista em terceiro setor (associações civis), entendo que o ônus probatório para demonstrar a simulação, que recaiu à fiscalização, foi devidamente atendido no sentido de demonstrar que a intenção de contratação do Sr Mauro pela ACCBC era direta, especialmente em razão do desconhecimento da assinatura do referido contrato de prestação de serviços pelos sócios de Aguiar Contabilidade.

Ao recorrente cabia o ônus de demonstrar que a atuação do Sr. Mauro não se caracterizava como uma relação de emprego entre o hospital e o “prestador de serviço”, a fim de afastar a comprovação nos autos de existir habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação. Ademais, o recorrente não logrou comprovar que o contrato firmado entre ACCBC e Aguiar Contabilidade não era nulo se estava sob efeito do princípio da aparência (art. 138 do Código Civil), com a comprovação, por exemplo, de trocas de minutas contratuais entre as partes com a participação dos sócios da Aguiar Contabilidade.

Assim, mantenho o lançamento nesse particular.

**Mérito – Pejotização – Médicos da ACCBC (HHA)**

A decisão de piso sustenta que a fiscalização logrou êxito na comprovação da pejetização ilícita e vínculo de emprego com autônomos:

Os impugnantes manifestam-se, inicialmente, contra o lançamento de contribuições sociais sobre os serviços médicos, formalmente prestados por intermédio de pessoas jurídicas e autônomos, mas, havidos pela fiscalização como executados por segurados empregados do tomador.

Ressalvam a inexistência do vínculo empregatício de mencionados obreiros com a Associação em tela, dada a ausência de subordinação e autonomia de vontade, a alta qualificação dos referidos trabalhadores, a opção dos próprios profissionais em não serem segurados empregados e a inexistência de exclusividade.

Inicialmente, cabe destacar que, para a caracterização em questão, não é mister indagar se há ou não interesse do obreiro em se enquadrar como segurado empregado. É situação jurídica, traduzida na subsunção do fato à regra impositiva, não se tratando de direito subjetivo, ao talante das partes envolvidas, mas liame estabelecido em lei.

Outrossim, independe do grau de qualificação do profissional, porque não se trata de subordinação técnica, mas jurídica, não havendo, portanto, qualquer óbice ao fato de o trabalhador ser dotado de grau diferenciado de formação, habilidade e prestígio.

Também, não é necessária a exclusividade na prestação de serviços para caracterizar o profissional como segurado empregado, dado que se pode ter trabalhadores com múltiplos vínculos, sem que isto desnature sua condição de emprego.

Resta, portanto, buscar os elementos que levaram o fisco a caracterizar a referida subordinação jurídica dos profissionais em tela, nos estritos termos do art. 12, inciso I, "a" da Lei 8.212/91, verbis:

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;

Neste sentido, destaque-se que os médicos em questão eram, em essência, plantonistas. Neste tipo de atividade, há escalas rígidas de horários, sujeição do profissional às demandas do hospital, que, necessariamente, controla e supervisiona o exercício dos referidos obreiros, traduzindo, por sua natureza, verdadeira subordinação, dado que não fica ao livre talante do trabalhador a execução do serviço no horário e na forma que lhe sejam convenientes. Por isso mesmo, a IN RFB nº 971/2009, em seu art. 6º, inciso XXVI, enquadrou referidos profissionais como segurados empregados, nos seguintes termos:

Art. 6º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado:

(...)

XXVI - o médico ou o profissional da saúde, plantonista, independentemente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração;

Os referidos profissionais de saúde, não por mera presunção, como alega a defesa, mas por estrita imposição da atividade contratada, subsumem-se às restrições e controles de seu agir pela unidade hospitalar.

Daí decorre que a autonomia de vontades do labor não é, de certo, plena, restando caracterizada a verdadeira subordinação jurídica aos ditames e interesses do tomador dos serviços.

De notar-se que, apesar de intimada, a empresa não apresentou a integralidade dos contratos dos referidos profissionais, nem suas escalas de horários de trabalho, o que autoriza ao fisco constituir o crédito por meio das NFS apresentadas. Logo, impossível acolher sua insatisfação quanto à amostragem entabulada pelo fisco, a partir dos dados disponibilizados.

Também, o fato de não haver um padrão de pagamentos, como atesta o contribuinte, não desvirtua a relação de emprego, porque a remuneração mensal pode flutuar, a depender da forma de prestação de serviços.

Quanto à não eventualidade, esta se traduz pelo exercício do labor pelos referidos profissionais na atividade finalística da tomadora dos serviços, nos moldes do § 4º do art. 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/911. Neste sentido, trata-se de fato inconteste no presente caso, dado que são profissionais de saúde, laborando para unidade hospitalar.

Outrossim, indiscutível a remuneração dos serviços prestados, consoante atestam as NFS e os correspondentes registros contábeis respectivos, que lastream o presente

lançamento, já que não se trata de atividade exercida gratuita e filantropicamente pelos referidos profissionais.

De notar-se que a mencionada "reclassificação jurídica" dos segurados, como denominada pela defendente, não se deveu ao simples fato de exercerem a atividade fim da tomadora, nem ao caráter intelectual de seu mister. Tampouco se baseou, exclusivamente, nas NFS. Foi o conjunto dos fatos, identificados pelo fisco em seu relato, que levaram à conclusão de que se tratava, na verdade, de segurados empregados.

Não se põe aqui em discussão a recente vertente de entendimento do STF, da possibilidade de terceirização de serviços em atividades fins, mesmo antes da edição da Lei nº 13.429/2017, nem tampouco a liberdade de constituição de

peças jurídicas por profissionais de serviços intelectuais, como prevê a Lei nº 11.196/2005.

O que se tem em mesa é o poder dever de o fisco constituir o crédito, pelo lançamento, exigindo contribuições sociais incidentes sobre serviços prestados por segurados empregados, uma vez identificados os requisitos que caracterizam estes últimos, na forma como desempenham suas atividades na unidade tomadora de seu labor, caso dos autos.

E a fiscalização assim o fez com lastro tanto no princípio da primazia da realidade, que prevalece nas relações de trabalho e, por extensão, previdenciárias, quanto no regramento do § 2º do art. 229 do RPS2.

Assim, uma vez identificados os requisitos de caracterização das atividades exercidas como sendo decorrentes de prestação por segurados empregados, caso dos autos, o fisco é compelido a lançar as contribuições sociais nos moldes entabulados no processo ora em mesa, a fim de tornar possível sua cobrança pela Fazenda Pública.

As peculiaridades das pretensas pessoas jurídicas, prestadoras de serviços em questão, apontadas pelo fisco em seu relatório, embora não constituam elementos diretos de caracterização da relação de emprego, apenas serviram para reforçar a convicção de que foram constituídas com o fito de burla à legislação trabalhista/previdenciária. E, exatamente, por não serem, por si só, o lastro fático do lançamento, revelam-se despiciendas a intimação e abertura do contencioso administrativo para cada uma delas, como quer a defendente.

No pertinente à situação do ex diretor financeiro administrativo, José Carlos de Almeida, o fisco coligiu aspectos insofismáveis da relação empregatícia envolvendo o referido obreiro e a autuada. Destacou os seguintes pontos de relevo no respectivo contrato de serviços:

119. É imprescindível assinalar aqui outras questões estabelecidas no contrato assinado entre a ACCBC (HHA) e a PJ JMCA ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA HOSPITALAR (DOC 05), iniciando por sua Cláusula 04, indiscutivelmente caracterizadora dos pressupostos de vínculo empregatício: "*04 - Os serviços aqui contratados serão prestados diretamente e exclusivamente pelo sócio gerente Sr. José Carlos de Almeida (pessoalidade), que planejará, executará e coordenará todos os processos e funções a ele determinados pela diretoria do hospital (subordinação), garantindo presença no hospital durante quarenta e quatro horas semanais (subordinação)". (Obs.: grifos e considerações nos parênteses inseridos pela Auditoria da RFB).*

121. A remuneração, outro pressuposto da relação de emprego, é incontroversa no caso e está contemplada nas cláusulas 5 e 6 do contrato assinado entre a ACCBC (HHA) e a PJ JMCA ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA HOSPITALAR (DOC 05), havendo fundamentais observações a se fazer a respeito delas:

**“HONORÁRIOS**

*05 – A contratante pagará à contratada o valor de R\$ 14.955,60 (Quatorze mil, novecentos e cinquenta e cinco centavos) líquidos, pelos serviços prestados. (Obs. AFRFB: grafia incorreta do valor por extenso é uma transcrição do contrato).*

**FORMA DE PAGAMENTO**

*06 - O pagamento será efetuado da seguinte forma:*

- *Até o (5º) o quinto dia útil do mês subsequente*

*06.1 - Pela exclusividade, a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA nos meses de Novembro e Dezembro de cada ano, um adicional de 50% do valor constante no item 05 deste contrato.” (Grifos nosso)*

122. O primeiro ponto a ser evidenciado aqui é o fato de se estabelecer contratualmente que o pagamento ao Sr. José Carlos de Almeida seria efetuado até o quinto dia útil do mês subsequente, o que, como se sabe (e também não é por mera coincidência), corresponde precisamente à regra estipulada na forma do art. 459, §1º da CLT para o pagamento de salários dos trabalhadores com vínculo empregatício.
124. Ora, de acordo com a legislação que rege as relações do trabalho com vínculo empregatício, os pagamentos de 50 % da remuneração realizados pela ACCBC (HHA), estabelecidos no caso concreto para ocorrer nos meses de novembro e dezembro de cada ano, denominam-se, respectivamente, “adiantamento de gratificação de natal” (que deve ser paga até o dia 30 de novembro de cada ano) e “gratificação de natal” (que deve ser paga até o dia 20 de dezembro de cada ano), comumente conhecidas como décimo terceiro salário (A gratificação de natal foi instituída pelas Leis nº 4.090/62 e nº 4.749/65 e reaulamentada pelo Decreto 57.155/65).
128. O pagamento de 1/3 DE FÉRIAS e ABONO DE FÉRIAS pode ser facilmente comprovado a partir da descrição contida na NFS-e nº 201200000000004, de 02/06/2012, e NFS-e nº 201300000000004, de 08/02/2013, igualmente emitidas pela PJ JMCA ADMINISTRAÇÃO E CONSULTORIA HOSPITALAR (DOC 08).

A personalidade (somente o obreiro poderia prestar o serviço demandado), a subordinação (traduzida pela exigência contratual do labor de 44 h semanais, sem provas em contrário, tempo limite, inclusive, que a legislação trabalhista fixa para o empregado, e não ao livre talante do prestador, sinalizando, ainda, que, apesar dos amplos poderes de gerência concedidos ao trabalhador, estabeleceram-se controles à sua atuação), além do pagamento de verbas claramente salariais (gratificação natalina e férias com seu 1/3 constitucional, embora de formas disfarçadas) não deixam dúvidas ou margens para a óbvia conclusão de que se tinha uma verdadeira relação de emprego, travestida de pejetização, e logo descortinada pela própria autuada, que terminou por admitir o trabalhador como seu empregado, embora não o fazendo retroativamente, o que conduziu à lide judicial da matéria, e põe por terra sua alegação de que a reclamação trabalhista em questão é falaciosa.

Embora, tenha esta última sido arquivada, pelo não comparecimento do autor à audiência de conciliação e julgamento, isto não retira os poderes do fisco em, encontrando os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, constituir o crédito para a exigência das correspondentes contribuições sociais, caso dos autos.

Ademais, a exigência em tela, em relação ao referido segurado, fez-se também nas competências 01/2013 e 02/2013, dado que, somente a partir de 03/2013, foi o mesmo, formalmente, admitido como empregado pela empresa e, havendo violado requisito para a manutenção da condição de imune, devidas são as

contribuições patronais durante todo o período em que o mesmo laborou para o autuado.

Gize-se, ainda, que não foi simplesmente o cálculo e o pagamento das referidas remunerações que as configuraram como salariais, mas a nítida forma simulada de sua concessão, aliada à própria confissão da sua natureza (como, no caso das férias, assim expressamente referenciadas na NFS), e às condições da prestação do serviço, que as configuraram como verdadeiras verbas salariais.

É irrelevante o fato de a empresa JMCA estar regularmente constituída ou ter existência anterior à contratação dos serviços em tela, dado que, para o caso em apreço, o que interessa é como se processou a prestação de serviço em si mesma e não restaram dúvidas de que foi a pessoa física de José Carlos de Almeida quem, em nítida relação de emprego, laborou, efetivamente, para a autuada.

No que se refere à menção, no relatório fiscal, de períodos subsequentes ao lançado, como no caso dos obreiros Isabel Meireles Brandão e Cássio Fernando Reis, o fisco destacou que o fez somente a título ilustrativo da manutenção pela empresa da infração em exercícios posteriores, mas não os lançou no presente crédito, não havendo, assim, qualquer exigência além das relativas ao interregno de 2013/2016, não trazendo, em consequência, prejuízos ao lançamento em testilha.

Também, quer para os médicos, quer para os trabalhadores da área administrativa, incluso no presente crédito, não é mister se demonstre, no feito, a exigência pela autuada da constituição de pessoa jurídica pelo prestador, destinada a simular situação distinta daquela ora imputada aos referidos trabalhadores. Basta que se configurem os requisitos da relação de emprego, a traduzir a verdade material da natureza jurídica do trabalho executado, fato que restou evidenciado no processo ora em mesa.

Tratou-se, in casu, da repudiada "pejotização", prática empresarial ilícita consistente na contratação de pessoas físicas para prestação de serviços, sob o manto pessoa jurídica, constituídas com o fito de descaracterizar a relação de emprego. Substitui-se o contrato de trabalho pelo contrato de prestação de serviços firmado entre pessoas jurídicas, atitude claramente infringente às disposições da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Apesar da nulidade dessa espécie contratual, que deflui do art. 9º da mesma CLT, essa modalidade de negócio jurídico tem se afigurado cada vez mais corriqueira, sobretudo entre profissionais eminentemente intelectuais e os tomadores de seus serviços, sobremodo para diminuir a incidência de tributos e demais encargos típicos da relação de emprego, atitude ilícita e destinada a fraudar não só direitos trabalhistas e previdenciários, como, também, as obrigações junto à Fazenda Pública.

Outrossim, dizer-se que não houve má fé ou conluio entre as partes é pouco plausível, vez que: a) houve, inclusive, NFS emitidas por pessoas jurídicas das

quais não restou comprovado qualquer vínculo do profissional que prestou os serviços com as mesmas, denotando o caráter fraudulento do negócio entabulado;

b) na inicial da ação trabalhista, movida contra a atuada pelo seu ex diretor administrativo, este último assinala:

"Que no intuito de fraudar os seus direitos, a ACCBC simulou por meio do contrato de prestação de serviços citado acima, uma suposta prestação de serviços autônoma, dissimulando/encobrendo, a verdadeira relação empregatícia, havida desde 2010"

Também, não se pode falar em inexistência de qualquer vantagem tributária, dado que a Associação usou, indevidamente, a imunidade para deixar de recolher tributos exigíveis sobre as referidas contratações.

De todo o exposto, evidencia-se que foi o conjunto das situações, e não meramente presunções, que conduziu à conclusão da prestação de serviços nos moldes tipificados pelo fisco em seu relatório.

Assim, rejeitam-se os argumentos dos impugnantes, mantendo-se a relação jurídica previdenciária e tributária devidamente configuradas nos autos.

O relatório da fiscalização (fls. 67/78) apresenta a relação de provas coletadas para formar uma convicção acerca da existência de pejetização de médicos e a contratação de médicos autônomos como empregados da ACCBC. Para se confirmar a presença de todos os elementos necessários para admitir a existência de vínculo de emprego, a fiscalização sustenta que a existência de subordinação dos médicos à ACCBC foi comprovada porque esses profissionais seguiam regras rígidas, com horários fixos e escalas determinadas pela instituição, evidenciando controle e comando típico de uma relação empregatícia. Para tanto, a fiscalização sustenta que foram coletados depoimentos com médicos e gestores da ACCBC para se confirmar a existência de subordinação.

No entanto, não localizo, nos documentos 18-A a 29-B, tais depoimentos ou relação de médicos e gestores ouvidos ou outros documentos de provas semelhantes aos coletados no caso anterior (José Carlos de Almeida) ou mesmo, por hipótese, a existência de processos trabalhistas de médicos contra a ACCBC. Tal comprovação é imperativa para comprovar que os médicos eram subordinados tecnicamente ao hospital e que não possuíam autonomia típica de um trabalhador autônomo para escolher o plantão de sua disponibilidade ou a quantidade de horas que poderia estar disponível para atendimento.

Ademais, a indicação de horário de plantão em determinados dias da semana e pagamento por hora de trabalho seguem uma lógica de organização que, isoladamente, não podem ser entendidas como pejetização ilícita em uma atividade médico-hospitalar. Também não localizo a comprovação de que os médicos cedidos por clínicas médicas não podiam ser substituídos livremente por outros profissionais sem a autorização da ACCBC, a fim de se comprovar a pessoalidade da relação de trabalho.

A meu ver, o trabalho fiscal parte de um pressuposto incorreto: em regra, o profissional médico disponível para atendimento é empregado. Nesse particular, não há como se interpretar isoladamente o art. 6º, inciso XXVI, da IN RFB nº 971/2009 sem considerar o comando do art. 12, inciso I, "a" da Lei 8.212/91 c/c art. 3 da CLT, ferindo de morte a interpretação sistemática aplicável no caso em tela e tornando-se, automaticamente, um médico plantonista em empregado do hospital.

Como indicado acima, a caracterização do vínculo de emprego depende da prova de habitualidade (não eventual), pessoalidade, onerosidade e subordinação. Espera-se que um terceirizado deva atender a qualidade técnica exigida pelo hospital (regras) no atendimento de seus clientes, o que, por si só, não caracteriza subordinação. Não há demonstração de que exista habitualidade para um número significativo de profissionais, o que demonstra que a fiscalização apenas relacionou o total dos pagamentos localizados aos profissionais terceirizados e não se incumbiu do ônus de demonstrar, em sua acusação fiscal, a habitualidade dos pagamentos de forma a evidenciar um padrão de contratação que se aproxime de uma relação empregatícia. Ademais, diversos profissionais foram remunerados uma ou até duas vezes em um ano, o que confirma a tese da recorrente de que o trabalho fiscal se utilizou de um levantamento estimativo, sem atender ao ônus probatório necessário para se confirmar a tese de terceirização ilícita.

Era disponível, ao autor do feito, a possibilidade de demonstrar que as pessoas jurídicas subcontratadas para a atividade médico-hospitalar eram, por hipótese, inexistentes de fato, ou suas notas fiscais eram sequenciais, seus médicos eram notoriamente reconhecidos pelo público como profissionais do hospital, dentre outras circunstâncias que poderiam ser corroboradas por provas. Em relação aos profissionais autônomos, o autor do feito fiscal poderia, por hipótese, demonstrar a recorrência de pagamentos com a indicação de um padrão mensal ou semanal de pagamentos, subordinação técnica e organizacional ao hospital e o cadastro profissional perante o hospital de forma a confirmar se tratar de uma relação pessoal de execução do serviço médico-hospitalar.

Não é senão a orientação deste CARF:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE. A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/ dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário. NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO. Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto tomador de serviços e o tido prestador de serviços, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar

a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999. Acórdão 2401-005.900, processo 14041.720112/2015-01. Relator Rayd Santana Ferreira, Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Publicação 09 Jan 2019

TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Aplicação do Tema 725 do Supremo Tribunal Federal. Acórdão 2402-012.457, processo 10166.720689/2017-18 Relator Rodrigo Rigo Pinheiro, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção Publicação 22 Feb 2024

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MÉDICOS. RELAÇÃO DE EMPREGO. SÓCIO MÉDICO. PRESENÇA DOS REQUISITOS. SUBORDINAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA NOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO. Dada a formalização de contratos de prestação de serviços médicos diretamente com pessoas jurídicas, compete ao Fisco o ônus probatório da existência do vínculo de emprego entre instituição hospitalar e sócios das contratadas, na medida em que a prova cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, sob pena de insubsistência do crédito tributário. A circunstância de o médico prestar serviços diretamente ligados à atividade-fim do hospital, por si só, não leva ao reconhecimento do vínculo de emprego, dependendo da prova da subordinação. Via de regra, não se presume a subordinação do médico, tendo em vista as peculiaridades da atividade médica. Acórdão 2201-004.586, processo 10166.721543/2016-09 relator Marcelo Milton Da Silva Risso, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Publicação 06 Set 2018

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE. É possível a execução da atividade-fim por intermédio de autônomos ou pessoas jurídicas legalmente contratadas para tal mister, exceto quanto preenchidos os requisitos da relação de emprego previstos na legislação trabalhista. O ônus de provar a existência do vínculo de emprego entre a contribuinte e a prestadora de serviços é da autoridade lançadora. Acórdão 2201-011.058, Processo 10166.723530/2016-66, Relator Francisco Nogueira Guarita, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Publicação 16 Nov 2023

Vamos à análise do conjunto probatório produzido na fiscalização. Nas fls. 882/897, a planilha não indica uma repetição de valores pagos aos profissionais médicos capazes de confirmar a tese proposta pela fiscalização. Em relação à remuneração regular e fixa mensal de

alguns prestadores de serviço, embora o fechamento dos cálculos e pagamentos de verbas honorárias possam ser realizados mensalmente, não há prova de uma recorrência com identidade de valores nos pagamentos aos médicos.

Nas fls. 899/906, há planilha que indica indícios de recorrência que poderiam apresentar habitualidade, mas não existem outros elementos comprobatórios adicionais de que se trate de vínculo de emprego.

Segundo a comparação realizada pela fiscalização entre “Trabalhadores Autônomos” (contribuintes individuais), já relacionados na GFIP, e aqueles que eram médicos autônomos não relacionados em GFIP, como sendo, pela fiscalização, empregados, sustentou-se que as condições impostas aos médicos da ACCBC eram muito mais restritivas, alinhando-se mais com uma relação de emprego. No entanto, nas fls. 909/932, há indicação de prestadores que executaram serviços esporádicos, sem repetição mensal ou recorrência que sustente habitualidade ou qualquer outro elemento relacionado com vínculo de emprego.

Sustenta a fiscalização que examinou minuciosamente os contratos de prestação de serviços (ARW Terapia Intensiva, Centro Multiprofissional Integrado Cardioneuro Ltda, MMS Serviços de Oncologia e CRF Saúde Ltda ME). Segundo o autor do feito fiscal, esses contratos possuíam cláusulas que reforçavam a subordinação, como exigências de cumprimento de horários e padrões de desempenho impostos pela ACCBC.

Em relação ao contrato firmado com ARW Terapia Intensiva, fls. 949/966, verifica-se a terceirização da unidade de terapia intensiva, mas não indica qualquer vínculo pessoal direto no sentido de confirmar a suspeita de pejetização pela fiscalização.

Para o contrato com o Centro Multiprofissional Integrado Cardioneuro Ltda (fls. 975/98), a remuneração era fixa por procedimento médico, mas não demonstrando um vínculo de pessoalidade e habitualidade. Da mesma forma, o contrato firmado com MMS Serviços de Oncologia, mesmo sendo ajustado horário de atendimento fixo e a remuneração com base em um percentual sobre o faturamento do hospital, não se demonstra que a terceirização se baseia em uma simulação. Da mesma forma, a disponibilização de profissionais médicos de 20 (vinte) horas semanais em valor fixo mensal, acrescido do serviço de organização de escala de enfermeiras, por CRF Saúde Ltda ME, também não indica que exista uma relação direta de emprego.

Nesse sentido, assiste razão aos recorrentes e voto por julgar parcialmente procedentes os recursos voluntários para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados para terceiros.

No entanto, em relação aos serviços prestados por médicos autônomos, como se observa que não se enquadram como empregados, essa prestação poderia ser considerada onerada pelas contribuições previdenciárias devidas por contribuintes individuais (art. 21 da Lei 8.212/91), o que poderia manter incólume o lançamento fiscal.

Porém, dispõe o art. 146 do CTN:

"A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

O dispositivo sob comento firma, como regra, a imodificabilidade do lançamento após sua notificação ao sujeito passivo.

Realmente, se o fisco pudesse, após notificação do lançamento, reanalisar o caso e proceder à sua modificação para atribuir a aplicação de outro fundamento jurídico estaríamos diante de uma situação idêntica à mudança de critério jurídico então adotado pela autoridade no exercício do lançamento, o que é defeso ao sistema normativo vigente e na competência deste CARF.

Como o agente administrativo competente lançou o tributo com um fundamento legal incorreto, depois de notificado o sujeito passivo, não é dado ao fisco alterar o lançamento. O princípio da vinculação da administração a seus próprios atos impede essa revisão, pois esse princípio vincula a administração até mesmo no erro. Ressalva-se a hipóteses de mero erro de fato como equívoco aritmético na soma de valores, caso em que o lançamento poderá ser retificado, devolvendo-se o prazo de impugnação ao sujeito passivo.

Assim, entendo que deve ser provido o recurso voluntário para afastar a cobrança de contribuições previdenciárias sobre os prestadores autônomos, com base no art. 146 do CTN.

#### **Mérito – Suspensão retroativa da isenção da contribuição previdenciária patronal e existência de isenção**

Quanto a suposta irregularidade na escrituração fiscal em razão da indicação da CBO de “jornalistas”, trata-se de mero erro formal que não impede o exercício da fiscalização de controle de fatos geradores registrados nas suas declarações (GFIP). Ora, a função das obrigações acessórias (art. 113 do CTN) é viabilizar o interesse da arrecadação e fiscalização dos fatos geradores, razão pela qual a mera declaração da CBO com o dado incorreto e sua repetição nos anos posteriores não me parece ter o condão de fulminar a imunidade tributária na espécie.

No entanto, é importante considerar que as simulações dos contratos de prestação de serviço de terceirização com os empregados Jose Carlos de Almeida e Mauro Sérgio de Melo são elementos suficientes para suspender a imunidade, nos termos do art. 29, VII e 32, da referida Lei nº 12.101/2009.

Como consequência, é devida a cobrança das contribuições previdenciárias relativas à suspensão da imunidade, como definido pelo lançamento fiscal, salvo exclusivamente em relação aos terceirizados e autônomos (tópico anterior), no qual não existe fato gerador para sua cobrança.

Em relação ao tópico em tela, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

O contribuinte se insurge contra a suspensão da imunidade, argumentando regularidade de entrega de GFIP/SEFIP e de registros contábeis, além de erro no preenchimento das referidas guias sem intenção de fraude, bem como inconstitucionalidade da Lei 12.101/2009.

Inicialmente, mister destacar que refoge à competência deste Colegiado discutir inconstitucionalidade de norma, estando adstrito a cumpri-la, enquanto vigente e cogente no ordenamento pátrio, caso da supracitada lei, não sendo a esfera administrativa o foro adequado para apreciação da matéria, à luz do disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/72, verbis:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Em consequência, basta que se evidencie o descumprimento de obrigações tributárias - como foi o caso dos autos, consoante restará demonstrado no tópico seguinte do presente voto - para que a empresa tenha, nos termos do art. 29, VII e 32, da referida Lei nº 12.101/2009, suspensa a sua imunidade:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

(...)

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

Não há que se falar em regularidade de GFIP/SEFIP e de escrita contábil, quando identificados fatos que configuram ilícitos tributários, com omissão de contribuições sociais devidas, relativas a segurados empregados, tidos, indevidamente, pela empresa como autônomos ou pessoas jurídicas.

(...)

**Multa aplicada**

A decisão de piso foi assim prolatada:

(...)

Insurge-se a defesa contra a multa qualificada, invocando boa fé, ausência de demonstração pelo fisco do dolo/fraude, com imputação genérica e inaplicabilidade da pena na "mera desqualificação jurídica dos fatos".

Carece de sustentação as teses das impugnantes, também, neste ponto, dado que o fisco tratou da matéria em item próprio de seu relatório, caracterizando a sonegação, a fraude e o conluio das partes envolvidas na perpetração da infração em tela, consoante excertos a seguir reproduzidos:

631. Restou muito bem comprovado ao longo do presente relatório fiscal, especialmente no Título V, que aborda integralmente o caso concreto, que a ACCBC S/A se utilizou deliberadamente de diversas PJs para proceder à "pejotização" de inúmeros funcionários administrativos (gestores/diretores executivos, gerentes, coordenadores – vide Capítulo B, do Título V) e médicos (quadro B, no Capítulo C, do Título V), como meio de destinar-lhes remunerações disfarçadas mediante notas fiscais das mencionadas PJs, visando, através desta simulação/fraude, dificultar à Administração Tributária ter o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Não é demais lembrar que vários destes trabalhadores sequer tinham alguma relação/vínculo jurídico com a PJ emitente da nota fiscal - quadro C, no caso dos médicos "pejotizados", e DOC 39, no caso do Sr. Mauro Sérgio de Melo).
632. Sem dúvidas, a implementação do esquema de "pejotização" de dezenas de empregados da ACCBC, visando à economia ilícita de encargos trabalhistas/sociais e proporcionando vantagens tributárias inclusive aos próprios "pejotizados", os quais deixaram de pagar valores significativos a título de IRPF, se traduz em sonegação, fraude e conluio. O capítulo A, do Título V, comprova inclusive que tal esquema foi implementado pela ACCBC de forma deliberada/planejada.
633. Demonstrado, portanto, que o sujeito passivo incorreu nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, praticando dolosamente diversas infrações relatadas nos Títulos III e V, deste relatório fiscal, imperativa a aplicação da multa qualificada estabelecida no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, passando a multa de ofício de 75% para 150%.

Como visto, a imputação não foi genérica, mas, evidenciadas as ocorrências de dolo, dada a intenção deliberada, por meio do conluio entre as partes envolvidas, da contratação ilícita dos referidos obreiros, com o intuito de fraudar o fisco, reduzindo, indevidamente, os tributos devidos, impedindo a ocorrência do fato gerador (fraude) e omitindo a qualidade de segurados empregados nas correspondentes GFIP e livros contábeis fiscais, retardando e dificultando, assim, o conhecimento do fato pelo fisco (sonegação), havendo sido já destacado, em item anterior, os agentes envolvidos na perpetração do ilícito (o contribuinte e o responsável solidário apontados pelo fisco).

Não se tratou, assim, de mera desqualificação dos fatos, mas de infração entabulada com intuito doloso, não se podendo acolher a alegação de boa fé, ausência de consciência ou de vontade de promover evasão fiscal ou mero equívoco de interpretação de lei, dado que os ilícitos trazem, em seu seio, a nítida intenção dos agentes em sua prática.

Uma vez restando caracterizada a ilicitude dos negócios jurídicos para escamotear a real situação dos segurados em tela e não havendo os impugnantes comprovado a inexistência dos fatos apontados, está a fiscalização autorizada a qualificar a multa nos termos do § 1º do art. 44, da Lei 9.430/96.

Como se trata de penalidade prevista em lei cogente e vigente, não há, na via administrativa, como deixar de aplicá-la ou reduzir seus efeitos, e, em consequência, impossível acolher o queixume de confisco da mesma.

De sorte que resulta sem efeito o pleito da defesa de não aplicação da qualificadora, mantendo-se a mesma, por conseguinte, incólume.

De fato, restou demonstrada a simulação dos contratos de prestação de serviço firmados para simular uma relação de terceirização com os empregados Jose Carlos de Almeida e Mauro Sérgio de Melo. Assim, a multa de ofício deve ser mantida sobre as contribuições previdenciárias formalizadas na autuação fiscal. No entanto, impõe-se, pois, a aplicação da retroatividade benigna ou *in bonam partem*, com incidência a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, segundo o artigo 106, II, "c", do CTN:

LEI Nº 14.689, DE 20 DE SETEMBRO DE 2023

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44. ....

.....

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

.....

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

É de se entender que não há reincidência (§ 1º-A) porque os lançamentos decorrentes dos processos 10972.720053/2017-63, 10972.7200512017-74 e 10972.720052/2017-19 decorrem do mesmo procedimento fiscal.

Assim, voto por limitar a multa de ofício ao percentual de 100% em relação ao lançamento remanescente, nos termos do art. 8º da lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

## Decadência

Após analisarmos a simulação, podemos enfrentar a questão prejudicial de mérito de decadência. Sustentam os recorrentes a aplicação da decadência aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2012 (art. 156, V, do Código Tributário Nacional - CTN). Em sua irresignação, sustenta que não existe fraude ou simulação como fundamento para aplicação do art. 173, I, do CTN. Por seu turno, a decisão de piso entende que não há decadência na hipótese:

### DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A defesa suscita a decadência parcial do lançamento, envolvendo os fatos geradores até 31/12/2013, dado que o crédito foi constituído no final de dezembro de 2018, quando da ciência dos sujeitos passivos, acusando, portanto, que aquelas competências estavam fora do prazo quinquenal estabelecido no art. 150, § 4º do CTN.

Ocorre, entretanto, que o citado comando legal destaca, in fine, a exceção da referida contagem, qual seja a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ocasião em que o prazo para a constituição do crédito pelo fisco passa a ser o estipulado no art. 173, inciso I do CTN, tendo o mesmo, assim, 5 anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato imponible, para o lançamento.

E, como será discutido mais adiante no presente voto, foi essa exatamente a situação do caso em comento, motivo por que, o crédito constituído em 28/12/2018, poderá abranger as competências apontadas pelas impugnantes, não havendo, em consequência, que se reputarem caducas, razão por que resulta sem acolhida a preliminar.

No caso concreto, o lançamento é relativo a contribuições previdenciárias, efetuado em 28/12/2017. Para o referido lançamento, considerando a discussão sobre a requalificação dos contratos de prestação de serviço de gestão (José Carlos) e de profissionais terceiros tidos como empregados, a contagem do prazo decadencial é feita obedecendo-se o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, in verbis:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Impõe-se, pois, rejeitar a prejudicial de mérito, nesse particular.

**Resumo**

O presente voto propõe manter-se o lançamento pela suspensão da imunidade em razão das simulações dos contratos de prestação de serviço de terceirização com os empregados Jose Carlos de Almeida e Mauro Sérgio de Melo, nos termos do art. 29, VII e 32, da referida Lei nº 12.101/2009.

Por outro lado, voto por julgar procedente o recurso voluntário do corresponsável Décio Scandiuzzi para excluí-lo do polo passivo. No mesmo giro, proponho o provimento parcial do recurso voluntário para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados para terceiros e prestadores autônomos. Por fim, voto por limitar a multa de ofício ao percentual de 100% em relação ao lançamento remanescente, nos termos do art. 8º da lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar a decadência e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte para: (i) excluir o lançamento fiscal sobre os pagamentos realizados a terceiros (“Pejotização”); (ii) excluir o lançamento fiscal sobre os pagamentos realizados a trabalhadores autônomos informados em GFIP na categoria 13, considerados pela fiscalização como segurados empregados (Planilha Doc 21); e (iii) limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% para o lançamento remanescente, em face da legislação superveniente mais benéfica. Voto por dar provimento ao recurso voluntário do responsável tributário para excluir do polo passivo o Sr. Délcio Scandiuzzi.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto