



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



**Processo nº** 11516.723588/2013-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.354 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2023  
**Recorrente** CIÊNCIA LABORATÓRIO MÉDICO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2013

**DECADÊNCIA. ILÍCITOS. INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL.**

A ocorrência dolo, fraude ou simulação atrai a regra de contagem de prazo decadencial segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é protraído para um momento posterior àquele em que o lançamento é possível, ou seja, para 1º de janeiro do ano seguinte àquele que ocorreu o fato gerador.

**SEGURADOS EMPREGADOS. EMPRESA INTERPOSTA. SIMULAÇÃO.**

Comprovado que o sujeito passivo contratou segurados de forma simulada, através de empresas interpostas de fachada, apenas para burlar o Fisco, prevalece a verdade material sobre a formal.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I DO CTN**

A sujeição passiva tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado. O conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir solidariedade passiva entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o "fato gerador" do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte. O art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade à terceiro. Comprovada a existência de interesse comum e que as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, fica caracterizada a solidariedade passiva.

**AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.**

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, bem como se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, caberá ao Fisco inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

Não cabe à esfera administrativa conhecer de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário.

**COMPROVAÇÃO DE FRAUDE/SIMULAÇÃO COM O OBJETIVO DE SUPRIMIR TRIBUTOS. MULTA QUALIFICADA**

Comprovada a fraude/simulação no intuito de suprimir tributo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a sujeição passiva solidária atribuída a Adúcio Leonel Thiesen.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. \_\_/\_\_) interposto conjuntamente por CIÊNCIA LABORATÓRIO MÉDICO LTDA, CENTRO DE MEDICINA E DIAGNÓSTICO PALHOÇA S/C LTDA E ADÚCIO LEONEL THIESEN.

Na origem, foram lavrados autos de infração para a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários relativamente às competências de 01/2009 a 08/2013, conforme descrito abaixo:

- DEBCAD n° 51.045.891-2, Cota patronal (INSS) e RAT/SAT
- DEBCAD n° 51.045.890-4, Segurados
- DEBCAD n° 51.045.892-0, Terceiros

Houve também a aplicação de multa qualificada de 150%, além de representação fiscal para fins penais.

Ao autos de infração foram lavrados em face de Ciência Laboratório Médico Ltda. Todavia, a fiscalização atribuiu a sujeição passiva solidária pelos débitos em questão ao Centro de Medicina e Diagnóstico – Palhoça – S/S (CNPJ nº 86.708.591/0001-71) e Adúcio Leonel Thiesen, por considerar a existência de grupo econômico entre as duas empresas, administrado pela referida pessoa física, tudo nos termos do Relatório Fiscal de e-fls. 238/312 e dos Termos de Sujeição Passiva Solidária de e-fls. 6.291/6.295 e 5.296/6.300.

Conforme o Relatório Fiscal, durante o período fiscalizado, as duas empresas “fizeram uso de empregados próprios sem registro através de contratação interposta por meio de empresas inexistentes de fato, fictícias” (e-fl. 239). Resumindo a constatação fiscal, toda a mão de obra utilizada pelas duas empresas era fornecida por empresas de fachada optantes pelo Simples Nacional, fato que, no entendimento dos Recorrentes, dispensaria as contratantes da retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários. Os detalhes da caracterização da fraude fiscal, da sonegação, da formação do grupo econômico e da responsabilização tributária solidária serão tratadas de forma pormenorizada no voto.

Devidamente intimados, os ora Recorrente apresentaram a impugnação de e-fls. 6.307/6.357, suscitando, em síntese:

1. A inexistência de qualquer tipo de sonegação ou “caixa dois”;
2. A inexistência de falsa terceirização;
3. O caráter confiscatório da multa qualificada aplicada;
4. A impossibilidade de aplicação da multa qualificada e da cumulação de multa moratória com multa punitiva;
5. A inexistência dos requisitos para a caracterização da sujeição passiva solidária;
6. A existência de erros na apuração da base de cálculo feita pela fiscalização por aferição indireta; e
7. A decadência do lançamento

A impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão de e-fls. 6.364/6.383, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2013

DECADÊNCIA. ILÍCITOS. INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL.

A ocorrência dolo, fraude ou simulação atrai a regra de contagem de prazo decadencial segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é protraído para um momento posterior àquele em que o lançamento é possível, ou seja, para 1º de janeiro do ano seguinte àquele que ocorreu o fato gerador.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS.

Comprovada a existência de interesse comum e que as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, fica caracterizada a solidariedade passiva e a pertinência da lavratura do Termo de sujeição passiva solidária

#### SEGURADOS EMPREGADOS. EMPRESA INTERPOSTA. SIMULAÇÃO.

Comprovado que o sujeito passivo contratou segurados de forma simulada, através de empresas interpostas de fachada, apenas para burlar o Fisco, prevalece a verdade material sobre a formal.

#### AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, bem como se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, caberá ao Fisco inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

#### CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO.

Não cabe à esfera administrativa conhecer de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário.

#### COMPROVAÇÃO DE FRAUDE/SIMULAÇÃO COM O OBJETIVO DE

#### SUPRIMIR TRIBUTO. MULTA QUALIFICADA

Comprovada a fraude/simulação no intuito de suprimir tributo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimados, os Recorrentes interpuseram o recurso voluntário de e-fls. 6.452/6.496, em que repetiu todos os argumentos de defesa constantes da impugnação. Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

### 1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo<sup>1</sup> e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

---

<sup>1</sup> Os Avisos de Recebimento foram recebidos em 15/08/2014 e o Recurso Voluntário, apresentado em 12/09/2014.

## **2. Preliminar: Decadência**

Sustentam os Recorrentes que os débitos tributários objetos do presente processo teriam sido atingidos pela decadência, eis que, no presente caso, deveria ser aplicada a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN e não a do art. 173, I do CTN, eis que, teria havido princípio de pagamento.

O acórdão recorrido rejeitou a preliminar sob o fundamento de que os débitos em discussão referem-se aos períodos de janeiro de 2009 e agosto de 2013 e o lançamento se perfectibilizou em 04/12/2013, conforme os ARs de e-fls. 6.301/6.303. Não obstante, o acórdão recorrido ainda refutou a tese dos Recorrentes de aplicação do art. 150, § 4º sob o fundamento de ter havido dolo, fraude e simulação.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reparos, motivo pelo qual rejeito a preliminar.

## **3. Mérito**

### **3.1. A inexistência de qualquer tipo de sonegação ou “caixa dois”**

Sustentam os Recorrentes que o acórdão recorrido não teria analisado seu argumento de que a fiscalização não teria demonstrado a ocorrência de sonegação tributária nem de “caixa dois.

Defendem que, as empresas são optantes pelo lucro presumido, “onde a base de cálculo se prende ao faturamento bruto, independente de quaisquer reduções geradas por custos ou despesas, não havendo que se falar em custos que iriam determinar uma menor tributação”. Insistem que a prestação de serviços por terceiros não trouxe qualquer vantagem tributária para as empresas e que eventual “equivoco contábil” não tem o condão de invalidar a lisura dos procedimentos da empresa, sendo indevida a utilização da expressão “caixa dois”, como fez o Relatório Fiscal. Asseveram, por fim, que a terceirização é uma estratégia de gestão empresarial lícita.

Sem razão os Recorrentes.

Apesar de não haver, no voto do acórdão, um tópico para a alegação ora em análise, o fato é que elas foram analisadas, em especial, nos seguintes trechos do acórdão recorrido:

A impugnante nega a existência de caixa dois, mas não consegue afastar a evidente prova da sua existência: - apesar das reiteradas intimações fiscais nesse sentido, não apresentou explicações críveis e/ou documentos capazes de esclarecer/justificar a inexistência de lançamentos contábeis relativos a suposta terceirização.

Por falta de amparo legal, também não se pode acolher o argumento de que omissão dos lançamentos contábeis se deve a simples equivoco contábil ou que a justificativa seria o sistema de tributação da autuada, com base no lucro presumido.

Adicionalmente, é necessário consignar que a opção pela tributação pelo lucro presumido não tem nenhuma influência, negativa ou positiva, sobre os fatos tributários objetos do presente processo. Os presentes autos não discutem imposto de renda ou contribuição social

sobre o lucro líquido, em que as despesas abatidas com os serviços terceirizados poderiam ter alguma relevância tributária. Os tributos objetos dos presentes autos são contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários. Dessa foram, a vantagem tributária que, segundo a fiscalização, foi obtida pelas Recorrentes foi justamente o não recolhimento dessas contribuições em razão do fato de que a mão de obra por elas utilizada era fornecida por empresas de fachada optantes pelo Simples Nacional, fato que dispensaria as contratantes da retenção e recolhimento das ditas contribuições previdenciárias.

Ante o exposto, rejeita-se a alegação dos Recorrentes.

### **3.2 A inexistência de falsa terceirização**

Sustentam os Recorrentes que as terceirizações realizadas pelas duas empresas foram legítimas; que as empresas fornecedoras da mão de obra realmente existiam, não tendo havido qualquer tipo de fraude; e que não foi causado nenhum prejuízo aos trabalhadores nem ao fisco. Em suma, defendem que todas as conclusões atinentes à terceirização fraudulenta são baseada apenas em ilações e não em provas.

As conclusões alcançadas pela fiscalização e expostas o longo das 69 páginas do Relatório Fiscal (e-fls. 238/312), foram bem sintetizadas pelo acórdão recorrido, motivo pelo qual as transcrevo:

-Todas as supostas empresas prestadoras dos serviços não possuíam domicílio tributário verdadeiro, nem sede social física, apenas endereço formal cadastrado (na maioria, o endereço das supostas empresas era a residência do contador Rogério Manoel de Souza); não possuíam corpo administrativo; todos seus supostos empregados trabalhavam com exclusividade para o sujeito passivo e/ou empresa do grupo (Medicina e Diagnóstico); não possuíam movimentação financeira; nunca emitiram nota fiscal de serviços; todos os empregados recebiam diretamente do sujeito passivo ou empresa do grupo (Medicina e Diagnóstico) e de forma extra contábil (pagamentos estes não registrados na contabilidade); os seus quadros societários eram muito semelhantes, com o mesmo grupo básico de pessoas e com o Sr. Rogério Manoel de Souza, de alguma forma sempre presente: - seja como sócio, seja como administrador, como contador, ou como cedente do endereço que serviu de domicílio tributário. Das duas empresas prestadoras de serviços que não possuíam domicílio tributário dentro da residência do Sr. Rogério uma, a ABCC, tinha sede no prédio da matriz da empresa do grupo do sujeito passivo (Medicina e Diagnóstico), a outra empresa, declarou endereço inexistente.

- A Auditoria Fiscal do Ministério do Trabalho, fiscalizou o período janeiro de 2007 a dezembro de 2009, informando no “Livro de Inspeção do Trabalho” que a empresa registrou empregados durante a ação fiscal, conforme se segue: - “Empresa registrou, sob ação fiscal, 66 (sessenta e seis ) empregados terceirizados irregularmente. Empresa atuada por manter 6(seis) empregados sem registro (estagiários irregulares)”.(grifo nosso)

- Ato reflexo à essa ação da Auditoria Fiscal do Ministério do Trabalho, o sujeito passivo informou na sua GFIP da competência 03/2009 número elevado de segurados empregados com o código de movimentação “N3” (“Empregados proveniente de transferência de outro estabelecimento da mesma empresa ou de outra empresa sem rescisão do contrato de trabalho”).

- Os citados empregados foram transferidos das supostas “empresas prestadoras de serviços” para o sujeito passivo com datas de admissão data anterior a 03/2009.

- Há que se observar que tais empresas prestadoras de serviços não se caracterizam como “outro estabelecimento da mesma empresa ou de outra empresa sem rescisão do contrato de trabalho”, o que significa dizer que as pretensas prestadoras de serviços não se enquadram como estabelecimento da empresa autuada, nem como empresa do mesmo grupo econômico da autuada, únicas hipóteses admitidas para o uso do referido código “N3”.

- Após a fiscalização realizada pelo Ministério do Trabalho e registro dos empregados contratados irregularmente até então (02/2009), o sujeito passivo prosseguiu com a contratação irregular com pequenas alterações no seu “*modus operandi*”, tais como: - As supostas empresas prestadoras de serviços passaram a ter nomes e atividades declaradas que dificultavam saber o que, de fato, faziam. Veja-se, por exemplo: Associação Beneficente Caridade Cristã, atividade: serviços de assistência social sem alojamento, Kammer, Silveira & Cia Ltda. ME, atividade: outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente, Frater – Entregas Urgentes e Cuidados Especiais Ltda. – ME – atividade: Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional etc. - Além disso, o código de ocupação dos trabalhadores declarados em GFIP passaram a ser exclusivamente em funções relacionadas, em tese, à atividades meio do sujeito passivo.

- As planilhas elaboradas pela autoridade lançadora (“Planilha de Movimentação de Segurados – Primeiro ciclo de empresas supostamente terceirizados” (2007 a 02/2009) e “Planilha de segurados – Segundo Ciclo de empresas supostamente Terceirizadas” a partir de 03/2009) nos dão mostra da situação fática encontrada. Veja-se alguns dados que se pode delas extrair: - no período 2007 a 02/2009 92 empregados do sujeito passivo supostamente estariam vinculados a oito “empresas prestadoras de serviços”; dos 92 empregados identificados nessa situação, 42 tinha o código de ocupação (CBO) correspondente à recepcionista e 10 correspondente à limpeza. Os outros 40, tinham os CBO ligados à atividade fim ou meio da autuada, como, por exemplo: - técnicos e auxiliares de enfermagem, enfermeiras, técnicos em diagnóstico e terapêutica, auxiliares de laboratório de saúde, auxiliar administrativo, auxiliar de contabilidade, serviço de manutenção, cozinheiro; - a empresa Logística possuía em abril de 2013, 51 empregados, na maioria, com CBO relacionado ao serviço de recepcionista, sendo que entre abril e agosto de 2013, 33 desses segurados migraram, sem rescisão do contrato de trabalho, ou com rescisão e imediata admissão, da empresa Logística para a empresa autuada (Laboratório Ciência) ou para a empresa do grupo (Medicina e Diagnóstico). Alguns deles, eram declarados na Logística como recepcionistas e, logo após, na competência seguinte, apareceram na GFIP do sujeito passivo/empresa do mesmo grupo, em funções relacionadas a atividade fim, quais sejam: auxiliar laboratorista de saúde e técnico instrumentista.

- Embora intimado, o sujeito passivo não apresentou contratos de prestação de serviços, recibos, notas fiscais, ou quaisquer documentos relativos à alegada contratação de serviços terceirizados.

- Para justificar a falta de apresentação dos citados documentos, o sujeito passivo apresentou 3 (três) Boletins de Ocorrência! Um Boletim de Ocorrência datado de 19/05/2010, outro, datado de 01/03/2011 e, outro, de 07/05/2013!

- A contabilidade do sujeito passivo não registrava qualquer operação relativa à comentada prestação de serviços, ou seja, os respectivos pagamentos e movimentação financeira se davam extra folha e extra contabilidade.

- Apesar de alegar tratar-se de serviços terceirizados, o sujeito passivo não fazia retenção e recolhimento dos 11% que seriam devidos sobre os valores pretensamente pagos às supostas prestadoras de serviços. A alegação é de que tais empresas se diziam optantes pelo SIMPLES. Entretanto, de fato, as referidas empresas nunca fizeram a opção pelo referido sistema de tributação. Ademais, em parte do período do débito essa

circunstância (opção ao SIMPLES) não era legalmente capaz de dispensar as tomadoras de serviços de efetuar retenção.

Por meio do recurso voluntário, os Recorrentes rebatem as acusações fiscais com base nas seguintes alegações:

1. As terceirizações realmente ocorreram e tiveram como objetivo “possibilitar a manutenção do foco na atividade principal a que [as Recorrentes] se dedica[m]”.
2. As empresas contratadas estavam devidamente constituídas e em situação regular.
3. “A contratação se deu de maneira lícita, pois [...] a Recorrente é tributada pelo regime de lucro presumido onde a base de cálculo se prende ao faturamento bruto, independentemente de quaisquer reduções geradas por custos ou despesas, não havendo o que se falar em geração de custos que iriam determinar uma menor tributação”.
4. A contratação pelas Recorrentes, ocorrida em 03/2009, sem rescisão do contrato de trabalho, dos terceirizados alegadamente empregados pelas tercerizadoras se deu para “salvar o emprego dessas pessoas e garantir sua subsistência”.
5. As empresas tercerizadoras não foram autuadas pelo Ministério do Trabalho, fato que atestaria que elas não eram empresas de fachada.
6. Os documentos (contratos de prestação de serviço, notas fiscais, faturas e recibos) relativos aos serviços terceirizados realmente foram destruídos por eventos climáticos em 2010, 2011 e 2013. As discrepâncias e inconsistências fáticas apontadas pelo relatório fiscal decorrem do registro equivocado das ocorrências pela autoridade policial;
7. As constatações feitas pela fiscalização relativamente aos CNAEs e aos CBOs dos supostos terceirizados são atos de terceiros, que não podem ser imputados aos Recorrentes.
8. As empresas tercerizadoras e seus sócios não foram autuadas, situação que comprovaria “que tudo foi feito dentro da mais estrita legalidade”.
9. As empresas tercerizadoras informaram aos Recorrentes que eram optantes do SIMPLES. O fato de alguma delas eventualmente não estar sujeita a essa sistemática de tributação não pode ser imputado aos Recorrentes, logo, a não retenção dos 11% seria legítimo.
10. “O modo de constituição, sócios e domicílio tributário das empresas terceirizadas não tem qualquer relação com a Recorrente. Não compete a essa determinar o que a empresa terceirizada deve ou não fazer”.

11. Os lançamentos contábeis das Recorrentes não eram feitos de forma detalhada, eis que elas eram optantes do lucro presumido;
12. Todo o faturamento das Recorrentes sempre foi oferecido à tributação;
13. A ausência de movimentação financeira das tercerizadoras se deve ao fato de que todos os pagamentos ocorriam em espécie;
14. “Os salários não são pagos pela tomadora, ora Recorrente, mas por questão de precaução, ante a responsabilidade subsidiária existente nessas questões trabalhistas, havia primeiro a confirmação do repasse dos valores aos prestadores de serviços e encargos sociais, para depois, repassar o valor à empresa prestadora de serviço”;
15. “para não criar atritos com os funcionários da tomadora de serviços, o pagamento que era feito à empresa prestadora de serviços tinha descontado o valor do salário e dos tributos e que o lucro era repassado diretamente em dinheiro. Do ponto de vista da Recorrente, isso garantia o cumprimento pela empresa prestadora dos seus encargos e evitava futura responsabilidade subsidiária.
16. Nunca houve subordinação direta com os empregados das empresas tercerizadoras.

Das constatações já apresentadas acima, destacam-se os fatos de que: (i) todos os empregados das tercerizadoras trabalhavam com exclusividade para os Recorrentes; (ii) as tercerizadoras não possuíam movimentação financeira e nunca emitiram nota fiscal de serviços; (iii) todos os empregados recebiam diretamente dos Recorrentes e de forma extra contábil. Além disso, transcrevem-se, a seguir, as constatações feitas por meio das diligências conjuntas da Receita Federal do Brasil e do Ministério do Trabalho e Emprego nas sedes dos Recorrentes (vide, neste sentido, a as e-fls. 295/296):

As entrevistas corroboraram uma série de situações. Cumpre destacar:

- Diversos segurados entrevistados tinham começado o vínculo em uma das empresas supostamente terceirizadas (tanto do primeiro quanto do segundo ciclo de terceirização), mas depois haviam sido transferidos. Destes, a grande maioria declarou que foi transferido e continuou exercendo o mesmo cargo, subordinado à mesma pessoa. Ou seja, ser empregado ali terceirizado, ou não ser terceirizado, era um mero aspecto formal: mudou-se a roupagem quando houve a formalização do vínculo diretamente com a clínica médica, mas o conteúdo, as condições de trabalho, a rotina e a subordinação continuaram exatamente da mesma forma;

- As pessoas entrevistadas que ainda tinham, quando da entrevista, seu vínculo formalizado em empresa supostamente terceirizada, trouxeram elementos indicando subordinação direta a pessoal da própria clínica médica. Asseveraram ainda que trabalhavam lado a lado com pessoas contratadas diretamente, exercendo o mesmíssimo trabalho, com a mesma chefia e atribuições;

- Houve diversas declarações, tanto de empregados das próprias clínicas médicas quanto daquele falsamente terceirizados, da existência de pagamentos extra-folha.

Tratando especificamente sobre os pagamentos extra-folha, o Relatório Fiscal, às e-fls. 296/298 relatou o seguinte:

Durante a diligência fiscal no Medicina e Diagnóstico, foram solicitados vistas aos recibos de pagamento de salários de alguns empregados. Foram apresentados envelopes para cada um dos funcionários. Dentro desses envelopes, foram localizados os recibos extra-folha, o que motivou a apreensão da documentação.

Além disso, na verificação fiscal conjunta (Receita Federal do Brasil e Ministério do Trabalho e Emprego) no Laboratório Ciência, a Auditoria-Fiscal do Trabalho solicitou documentação complementar a ser apresentada no dia 26 de agosto de 2013. Na data aprazada, parte da documentação foi entregue. No meio dela estavam diversos recibos de transferência bancária a empregados da empresa LOGÍSTICA, os quais foram igualmente apreendidos.

[...]

Quanto aos recibos extra-folha, a quantidade de pagamentos dessa natureza, que foram disponibilizados à fiscalização e apreendidos, salta aos olhos. São centenas de documentos, sem reflexos nos pagamentos declarados ou tampouco na contabilidade. É expressiva e contundente a prova de que a prática da empresa nesse sentido é contumaz.

Anexo (Doc. 69), há cópia dos recibos impressos. Perceba-se que se procurou digitalizar conjuntamente os recibos de salário "oficial" (quando os valores extra-folha foram pagos a empregados formalizados). Da análise, resta claro não se tratar de adiantamentos, descontados a posteriori: são verbas distintas pagas nesses recibos extrafolha, sem qualquer correlação com as rubricas pagas no recibo "oficial". Há um elevado número de recibos extra-folha referentes a "gratificação", ou "horas-extras", por exemplo; e eles não encontram reflexo nos recibos "oficiais".

Há, ainda, diversos pagamentos de recibos extra-folha para empregados com vínculo formalizado com as empresas supostamente terceirizadas. Já foi mencionado, como exemplo, a Sra. Gisele Assunção de Matos, contratada formalmente como empregada da LOGÍSTICA. No entanto, há recibos extra-folha pagos para ela diretamente pelo Medicina e Diagnóstico, de forma assumida (diz-se "de forma assumida" porque os pagamentos "formais" da LOGÍSTICA também eram feitos diretamente pela clínica médica, sem trânsito financeiro pela empresa fictícia, conforme já foi explanado).

Destaque-se que os recibos "formais" da LOGÍSTICA ali digitalizados também foram encontrados no Medicina e Diagnóstico, demonstrando claramente que os pagamentos daqueles empregados eram feitos por ali, nas próprias clínicas médicas.

[...]

Um dos mais emblemáticos talvez seja o caso de Karina Graziela Koch (recibos fora de ordem a partir das fls. 270 e até o final da quarta parte da documentação - Doc. 69): conforme recibos, foi "estagiária" do Medicina e Diagnóstico em 2005, após contratada como empregada pela MULTILAB em 2006; migrou formalmente para o Medicina e Diagnóstico em 2009, onde laborou até 2012 (último recibo às fls. 478 do mesmo arquivo, de agosto de 2012); porém, em outubro de 2012 (fls. 270 do mesmo arquivo) já há recibos de pagamento dela laborando através da LOGÍSTICA... Perceba-se que ela trabalhou como empregada interposta tanto no primeiro quanto no segundo ciclo, e ainda como empregada formalizada como própria das clínicas médicas entre as duas situações. Detalhe importantíssimo, que não pode deixar de ser sempre lembrado: TODOS esses recibos (de "estágio", da MULTILAB, do Medicina e Diagnóstico e da LOGÍSTICA) foram encontrado no Medicina e Diagnóstico, acompanhados de recibos extra-folha.

Diante do exposto, verifica-se que a fiscalização produziu, ao longo do processo, um extenso e robusto acervo probatório, que lastreia sua acusação de simulação da terceirização promovida pelos Recorrentes. Por outro lado, os Recorrentes não fazem mais do que negar essas conclusões, sem apresentar contraprovas convincentes.

Entendo, dessa forma, que deve ser mantido o auto relativamente à acusação de falsidade/simulação na contratação de terceirizados.

### **3.3. A inexistência dos requisitos para a caracterização da sujeição passiva solidária (existência de grupo econômico)**

Para justificar a atribuição da sujeição passiva solidária ao Centro de Medicina e ao Sr. Adúcio, consignou-se no Relatório Fiscal o seguinte:

O fato gerador da obrigação principal (remuneração paga aos segurados empregados, disfarçada por meio de fraude, fazendo-se uso de empresas interpostas) foi ardilosamente dissimulado, de forma a dificultar sobremaneira a sua percepção pelo Fisco Federal. Tal conduta foi arquitetada e levada a contento em duas clínicas médicas, ambas sob o comando da mesma pessoa física, Sr. Adúcio Leonel Thiesen, administrador. O modus operandi utilizado em ambas para fraudar e sonegar é idêntico: criou-se exatamente o mesmo estratagema, fez-se uso das mesmas empresas de fachada (ambas as clínicas possuíam segurados com contrato de trabalho interposto, formalizado com as mesmas oito empresas voltadas para a prática ilícita em questão); enfim, a conduta exatamente igual passa necessariamente pela manifestação de vontade de alguém. E quem tem interesse comum nessa situação é, primeiramente, o administrador de ambas; em outras palavras, nada disso teria acontecido de forma idêntica nas duas clínicas médicas sem a óbvia convivência de seu administrador, que teve enorme proveito financeiro por intermédio de suas empresas, ao assim proceder.

Além disso, restou exaustivamente demonstrado que ambas as clínicas médicas constituem um grupo econômico; muitas vezes foi deixada inclusive de lado a individualização das pessoas jurídicas, com vistas à consecução de objetivos e interesses comuns, de modo uno, conjunto. Esse foi o caso da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal aqui lançada.

Dado o exposto, serão lavrado Termos de Sujeição Passiva Solidária em face do Sr. Adúcio Leonel Thiesen e em face de cada uma das clínicas médicas em relação ao crédito imputado ordinariamente à outra, e vice-versa. Tudo isso em relação aos créditos tributários lavrados no presente Processo Administrativo Fiscal, dando-se ciência aos sujeitos passivos solidários da forma preconizada pela legislação.

Por sua vez, no Termo de Sujeição Passiva Solidária relativa ao Sr. Adúcio (e-fls. 6.291/6.294), a fiscalização consignou:

Os fatos evidenciados nesta seara estão detalhados à exaustão no Relatório Fiscal, integrante dos Processos Administrativos Fiscais em epígrafe, lavrados na conclusão dos trabalhos. Em síntese, restou ao final configurado que o Sr. Adúcio Leonel Thiesen, sócio-administrador da empresa em questão, arquitetou e levou a contento, em duas clínicas médicas das quais é administrador (o Laboratório Ciência, acima Centro de Medicina e Diagnóstico - Palhoça S/S Ltda. - CNPJ 86.708.591/0001-71) a mesma prática, com finalidade fraudatária e sonegatária. Fez uso de empresas de fachada para contratar segurados empregados de forma interposta, os quais prestavam serviços diretamente a ambas as clínicas; remunerou esses segurados extra-contabilmente, sem nenhum trânsito financeiro na contabilidade das empresas; e deixou de arrecadar e recolher os tributos lançados nos Processos Administrativos Fiscais mencionados.

Conforme exposto, o modus operandi em ambas as clínicas é exatamente o mesmo - e essa conduta idêntica passa necessariamente pela manifestação de vontade de alguém, beneficiado pelo uso de recursos extra-contábeis e não tributados: esse alguém é justamente o administrador de ambas. Em outras palavras, nada disso teria acontecido de forma idêntica nas duas clínicas médicas sem a óbvia convivência de seu administrador, que teve enorme proveito financeiro por intermédio de suas empresas, ao assim proceder.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos dos artigos 124 da Lei n. 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional):

[...]

Já no Termo de Sujeição Passiva Solidária relativa ao Centro de Medicina (e-fls.6.296/6.300), a fiscalização consignou o seguinte:

Os fatos evidenciados nesta seara estão detalhados à exaustão no Relatório Fiscal, integrante dos Processos Administrativos Fiscais em epígrafe, lavrados na conclusão dos trabalhos. Em síntese, restou ao final configurado que o Sr. Adúcio Leonel Thiesen, sócio-administrador de ambas as empresas epigrafadas, arquitetou e levou a contento a mesma prática, com finalidade fraudatória e sonegatória. Fez uso de empresas de fachada para contratar segurados empregados de forma interposta para ambas as clínicas, os quais prestavam serviços diretamente a ambas as clínicas; remunerou esses segurados extra-contabilmente, sem nenhum trânsito financeiro na contabilidade das empresas; e deixou de arrecadar e recolher os tributos lançados nos Processos Administrativos Fiscais mencionados.

Conforme exposto, o modus operandi em ambas as clínicas é exatamente o mesmo - e essa conduta idêntica passa necessariamente pela manifestação de vontade de alguém, beneficiado pelo uso de recursos extra-contábeis e não tributados: esse alguém é justamente o administrador de ambas. Em outras palavras, nada disso teria acontecido de forma idêntica nas duas clínicas médicas sem a óbvia convivência de seu administrador, que teve enorme proveito financeiro por intermédio de suas empresas, ao assim proceder.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos dos artigos 124 da Lei n. 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional):

[...]

Especificamente em relação às obrigações tributárias previdenciárias, há ainda disposição complementar:

Lei n.º 8.212/1991

Art. 30. [...];

IX - as empresas que integram o grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

[...]

Os fatos que ensejaram a atribuição da sujeição passiva solidária ao Centro de Medicina e ao Sr. Adúcio são os narrados acima. Da mesma forma, o fundamento legal para a atribuição da sujeição passiva solidária para o Sr. Adúcio foi o art. 124 do CTN e para o Centro de Medicina, foi o art. 124 do CTN combinado com o art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91. Transcrevem-se ambos abaixo.

**Código Tributário Nacional (CTN)**

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

**Lei nº 8.212/1991**

Art. 30. [...];

IX - as empresas que integram o grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

[...].

Com efeito, sustentam os Recorrentes que a fiscalização não teria se desincumbido do ônus de demonstrar a existência dos requisitos para a caracterização da sujeição passiva solidária do Centro de Medicina e Diagnóstico – Palhoça – S/S (CNPJ nº86.708.591/0001-71) nem do Sr. Adúcio Leonel Thiesen. Defendem, inicialmente, que as empresas têm sua individualidade e existência própria, bem como que a simples configuração de grupo econômico não é suficiente para a atribuição de sujeição passiva solidária, nos termos do art. 124 do CTN. Alegam, igualmente, que a fiscalização não demonstrou a existência de interesse comum, exigido pelo art.124 do CTN, entre as empresas e o Sr. Adúcio.

Pois bem.

Relativamente ao Recorrente Centro de Medicina e Diagnóstico – Palhoça – S/S, entendo que as provas carreadas aos autos pela fiscalização não deixam dúvidas quanto ao preenchimento da hipótese normativa prevista pelos arts. 124 do CTN e 30, IX da Lei nº 8.212/91, que tem como efeito sua imputação como sujeito passivo solidário das obrigações tributárias que constituem o objeto do presente processo.

De início, nos Esclarecimentos Prefaciais do Relatório Fiscal (e-fl. 239), consignaram-se, de forma bastante clara, os elementos caracterizadores da existência de um grupo econômico de fato entre a Ciência Laboratório médico Ltda. e o Centro de Medicina e D Diagnóstico – Palhoça – S/S:

A empresa CIÊNCIA LABORATÓRIO MÉDICO LTDA. foi auditada conjuntamente com o CENTRO DE MEDICINA E DIAGNÓSTICO - PALHOÇA - S/S (CNPJ 86.708.591/0001-71). Ambas possuem a mesma atividade declarada na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), mesmo nome fantasia (que é, a bem dizer, uma "mistura" de ambos os nomes empresariais: "Ciência Medicina Diagnóstica"), mesmo sítio eletrônico na rede mundial de computadores (internet). Na página inicial deste sítio eletrônico (<http://www.ciencia.com.br>), em seu menu à esquerda, ao clicar no link "Unidades", a página eletrônica apresentada traz estabelecimentos de ambas as empresas, sem distinção. Cópia dessas páginas eletrônicas encontram-se anexas (Doc. 03).

Além disso, ambas as empresas possuem o mesmo sócio-administrador, Sr. Adúcio Leonel Thiesen (...). No quadro societário das duas também há, na condição de sócio

quotista, o Sr. Adúcio Leonel Thiesen Júnior (...), filho do primeiro. Cópias das telas cadastrais das empresas e de seus quadros societários encontram-se igualmente apensadas (Doc. 04).

A situação, os elementos, as provas e o modus operandi em ambas as empresas é idêntico e, em muitos momentos, se interagem, perpassam a individualização da pessoa jurídica; e permitem concluir o que a própria empresa deixa claro: ambas são conduzidas pelo seu administrador como se fossem uma só, um grupo econômico composto por CNPJs distintos mas de "empresas irmãs", de mesma aparência para a sociedade que busca seus serviços.

O esclarecimento faz-se necessário porque, em inúmeras situações, os fatos ocorridos e os elementos de prova são comuns ou complementares. Por isso haverá menção de ambas as empresas neste Relatório, não só da atuada propriamente dita.

Além disso, os próprios Recorrentes denominam-se como “Grupo Ciência” tanto nos contratos que firmam com terceiros (como é o caso do contrato de e-fls. 5.397/5.402) como em seu próprio *site* ([www.ciencia.com.br](http://www.ciencia.com.br)), em que se pode ser o seguinte texto na aba “A Empresa”:

Fundado em 1986, pelo médico Adúcio Leonel Thiesen, a primeira unidade do Ciência Laboratório Médico, instalada dentro do Hospital Infantil Joana de Gusmão, tornou-se a mola propulsora de toda a organização formada nos dias atuais.

Hoje o Grupo Ciência é composto pelo Ciência Laboratório Médico e pelo Centro de Medicina, o laboratório possui quatro postos de coleta em Florianópolis, Palhoça e São José, uma clínica de médica localizada em São José, uma unidade hospitalar em Palhoça e a usina laboratorial localizada em Florianópolis.

Em nossa unidade hospitalar os atendimentos trazem uma facilidade de realizar exames, cirurgias e internação cirúrgica num mesmo local, associado a um excelente trabalho profissional de nossos médicos, enfermeiros, fisioterapeutas e demais profissionais da área de assistência à saúde, fazendo assim com que o grupo cresça cada vez mais, se tornando cada vez mais uma referência em saúde na grande Florianópolis.

Entendo que essas provas são suficientes para caracterizar a existência de um grupo econômico por coordenação, em linha com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

GRUPO ECONÔMICO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Constatados os elementos necessários à caracterização de Grupo Econômico, deverá a Autoridade Fiscal atribuir a responsabilidade pelo crédito previdenciário a todas as empresas integrantes daquele Grupo conforme art. 124 do CTN c/c art. 30, IX da Lei 8.212/91.

[...]

Contudo, as relações empresariais são dinâmicas e seus conceitos evoluíram. E o conceito de grupo econômico foi flexibilizado pela jurisprudência da Justiça do Trabalho, que incorporou um mais amplo do que o constante na lei. Surgiu o chamado “grupo econômico por coordenação”, cuja caracterização independe do controle e fiscalização por uma empresa líder. As empresas atuam no mesmo plano, sem subordinação. Vale dizer, não precisa existir um vínculo societário ou verticalizado, basta haver uma relação de cooperação, uma convergência de interesses.

No âmbito previdenciário/tributário o entendimento para caracterização do grupo econômico de fato não é diferente.

As ações de exigência de contribuições previdenciárias, adotam o mesmo conceito da jurisprudência trabalhista para definir grupo econômico, para fins de responsabilidade solidária de empresas pelo cumprimento das obrigações previdenciárias, o que se observa da leitura da IN RFB 971/2009 (bem como a Instrução Normativa SRP n.º 03/2005 que a antecedeu) adota o mesmo conceito de grupo econômico da lei trabalhista.

[...]

A Fazenda Nacional em seu Recurso Especial logrou êxito ao comprovar que as empresas listadas pelo Auditor Fiscal na fase de fiscalização atuam em conjunto e até mesmo se declaram constantes de um mesmo grupo econômico.

Observo aqui a existência de fato de um grupo econômico, sendo este público e notório, motivo pelo qual deve ser assim reconhecido.

(Acórdão n.º 9202-007.989, 2ª Turma da CSRF, Sessão de 18/07/2019)

Entendo que, no presente caso, a existência o grupo econômico formado entre as duas empresas é notória, como no paradigma da CSRF, eis que as próprias empresas identificam-se publicamente como tal, seja em seu *site*, seja nos referidos contratos firmados com terceiros.

Ante o exposto, entendo estarem presentes os requisitos para a manutenção imputação de sujeição passiva solidária entre as duas pessoas jurídicas.

Relativamente ao Recorrente Adúcio Leonel Thiesen, entendo que a situação é diferente. A imputação de sujeição passiva solidária (nos termos do art.124 do CTN) é fenômeno jurídico absolutamente diverso da responsabilidade tributária de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN). Conforme a dicção do art. 121, Parágrafo único do CTN, a sujeição passiva tributária pode ser direta ou indireta. Ela será direta quando imputada àquele que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou seja, àquele que pratica o fato gerador. E será indireta quando imputada por lei a outra pessoa, que não tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. O sujeito passivo direto é chamado de contribuinte e o sujeito passivo indireto é chamado de responsável:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ainda dentro do Capítulo IV (Sujeito Passivo) do Título II (Obrigação Tributária), o CTN tratou da solidariedade tributária, nos arts. 124 e 125. O art. 124 prescreve o seguinte:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Regina Helena Costa pondera que a hipótese legal descrita no inciso I “está redigida em linguagem bastante vaga, não traduzindo com acuidade o que se se quer significar. Comprador e vendedor têm interesse comum na transmissão da propriedade do imóvel, mas nem por isso podem ser devedores solidários. A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional”.<sup>2</sup>

Ou seja, a hipótese de sujeição passiva prevista no art. 124 do CTN não se dirige a atingir terceiro, alheio à prática do fato gerador a quem se atribui responsabilidade pela obrigação tributária. O artigo em questão destina-se a prescrever que é solidária a responsabilidade daqueles que concorrerem na prática do fato gerador tributário. Veja-se, neste mesmo sentido, acórdão de lavra do Conselheiro Cleber Alex Freis, ex-integrante desta turma julgadora:

[...]

68. Pois bem. Como sabido, a solidariedade é um instituto que proporciona uma garantia adicional para a satisfação do crédito tributário lançado contra a pessoa jurídica, mediante a inclusão de pessoas no polo passivo da relação tributária. Foi imputada a responsabilidade solidária ao sócio administrador, Márcio José Ramos de Sant’anna, com fulcro no art. 124, inciso I, e no art. 135, inciso III, do CTN.

69. Quanto à primeira hipótese, o inciso I do art. 124 do CTN cuida da solidariedade chamada "de fato". Conforme redação do dispositivo, o fundamento é o interesse comum no fato gerador da obrigação tributária.

69.1 A solidariedade de fato não se dirige a terceiros, alheios à relação jurídica que dá origem à tributação, pois o pressuposto normativo é que as pessoas obrigadas tenham efetivamente participado do fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Uma vez envolvidos de maneira conjunta na situação definida em lei como fato gerador, existirá a solidariedade com a obrigação de pagar a dívida tributária, que não comporta benefício de ordem.

70. O interesse comum a que alude o dispositivo de lei é jurídico, no qual há relação direta e pessoal com prática dos atos que dão origem à relação tributária, e não se confunde com o interesse econômico.

71. No presente caso, porém, o trabalho fiscal não descreve os atos de gestão que implicam o interesse comum. tampouco a existência de confusão patrimonial entre sócio administrador e pessoa jurídica, através do qual os negócios daquele se misturam com os da sociedade.

72. Da mesma forma, seja no relatório fiscal principal seja no relatório complementar, ambos elaborados pelo agente lançador, os elementos existentes não apontam, a partir de um conjunto de indícios ou de prova concreta, o benefício pessoal em favor da pessoa física eleita como solidária, isto é, como e em que momento ocorreu o favorecimento, decorrente da falta de recolhimento da contribuição previdenciária apurada, permanecendo-se tão somente no campo da especulação.

73. Logo, no que toca ao vínculo de solidariedade com amparo no inciso I do art. 124 do CTN, cabível afastá-lo, sem dúvida, ante a falta de demonstração pela autoridade

---

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva. p. 212.

tributária da existência do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

74. Por outro lado, correta a responsabilidade do sócio administrador decorrente da sua atuação irregular à frente da sociedade, eis que as evidências contidas nos autos são suficientes para atestar a prática pela pessoa física de infração à lei de que trata o "caput" do art. 135 do CTN.

[...]

Diante destas considerações, entendo que o Sr. Adúcio só poderia ser imputado como sujeito passivo solidário, na forma prevista no art. 124 do CTN caso a fiscalização tivesse demonstrado que ele praticou o fato gerador da obrigação tributária – que, pode ser sintetizado como *pagar remuneração* – conjuntamente com as pessoas jurídicas por ele administradas. Ou seja, pelo elementos constantes dos autos, entendo que quem praticou o critério material da hipótese de incidência tributária foram as empresas e não seu administrador.

Veja-se que a fiscalização não buscou imputar ao Sr. Adúcio a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III do CTN, nem buscou desconsiderar a personalidade jurídica da empresa originalmente fiscalizada, com base no art. 50 do Código Civil. A imputação da sujeição passiva a ele se deu exclusivamente com base no art. 124 do CTN e, em relação a este, entendo não ter havido a demonstração do preenchimento do requisito legal exigido.

Também entendo que não compete a este Conselho tentar “salvar” o lançamento, buscando elementos para caracterização da responsabilidade tributária com base no art. 135, III ou da desconsideração da personalidade jurídica, com base no art. 50 do Código Civil, sob pena de inovar a acusação fiscal, o que feriria de morte o direito do sujeito passivo à ampla defesa.

Ante o exposto, considero parcialmente procedente o recurso voluntário, a fim de afastar a sujeição passiva solidária atribuída ao Recorrente. Adúcio Leonel Thiesen, mantendo-se a sujeição passiva solidária do Recorrente Centro de Medicina e Diagnóstico – Palhoça – S/S (CNPJ nº86.708.591/0001-71).

#### **3.4. A existência de erros na apuração da base de cálculo feita pela fiscalização por aferição indireta;**

A metodologia utilizada pela fiscalização para aferir a base de cálculo das contribuições ora cobradas está descrita no Anexo I do Relatório Fiscal (e-fls. 307/312), o qual reproduzo abaixo:

Após todo o exposto no Relatório Fiscal, cumpre registrar que o crédito tributário ao qual se refere o presente Processo-Administrativo Fiscal terá sua gênese determinada por duas situações, quais sejam:

- Contribuições devidas sobre as remunerações declaradas dos empregados das empresas fictícias, e que restou demonstrado serem empregados das próprias clínicas médicas;
- Contribuições devidas sobre as remunerações pagas aos empregados próprios ou supostamente terceirizados, oriundas de pagamentos extra-folha.

[...]

Destarte, as pretensas prestadoras de serviço declararam, tanto para o primeiro quanto para o segundo ciclo de empresas terceirizadas, a remuneração desses em GFIP. Os valores ali declarados serão considerados para a remuneração "normal", declarada pelas terceirizadas dos segurados por elas formalmente contratados, observando-se os seguintes critérios:

- Obtida remuneração na GFIP declarada das próprias "terceirizadas";

- Os segurados de cada uma das empresas "terceirizadas" foram apropriados nas clínicas médicas segundo alguns parâmetros: 1) Aqueles que foram posteriormente transferidos para o Laboratório Ciência ou para o Medicina e Diagnóstico foram considerados, antes da transferência, como estando laborando no estabelecimento das clínicas médicas para o qual foram; 2) Empregados entrevistados nas diligências realizadas em 19 de agosto de 2013 foram considerados como laborando no estabelecimento no qual se deu a entrevista, já que ali que eles foram encontrados em serviço; 3) Empregados para os quais não houve transferência para as clínicas médicas (por exemplo: eram empregados do primeiro ciclo e foram demitidos antes de março de 2009, competência da primeira grande transferência formal para as clínicas médicas), ou não foram entrevistados nas diligências realizadas, foram considerados no Medicina e Diagnóstico, já que esta é, dentre as duas empresas, a que historicamente sempre concentrou a maior parte dos segurados "terceirizados". Quando o segurado foi apropriado em um estabelecimento por razão diferente da transferência (quais sejam essas razões: por ter sido entrevistado na diligência ou por ter sido considerado como laborando no Medicina e Diagnóstico), há indicação de tal fato nas planilhas de obtenção da base de cálculo;

- Há ausência de GFIP com remuneração "normal" nas empresas de fachada para a maioria das competências relativas ao décimo-terceiro - nesse caso, houve aferição da base de cálculo para cada segurado quando: há remuneração no mês de dezembro e no mês de janeiro do ano seguinte; ou há rescisão de contrato no final de dezembro (sem base de cálculo relativa a décimo-terceiro declarada em GFIP na competência dezembro). Para obtenção dessa base de cálculo, foi considerada a remuneração de dezembro, e feita a proporção considerando-se o número de meses (ou fração igual ou superior a quinze dias) trabalhados naquele ano. Foi indicado na planilha os casos em que os segurados tiveram sua remuneração natalícia aferida dessa forma, ao invés de ter sido usado valor eventualmente declarado em GFIP;

- A contribuição do segurado, relativa à essa remuneração "normal", foi aquela declarada em GFIP. Há alguns poucos casos em que existe contribuição do segurado complementar (sem ser oriunda de remuneração extra-folha) também em razão de erro na aplicação da alíquota devida sobre a própria base de cálculo declarada em GFIP.

A remuneração extra-folha, por sua vez, tem sua gênese nas centenas de recibos (mais precisamente, 872 - oitocentos e setenta e dois - recibos) pagos a segurados empregados (próprios e "terceirizados"), os quais foram localizados em diligência fiscal.

Conforme já exposto no Relatório Fiscal, restou mais do que comprovada a prática, contumaz e de longa data, do Sr. Adúcio Leonel Thiesen em remunerar os segurados que trabalham para suas empresas através de valores extra-folha, naturalmente sem contabilização dessas quantias.

Apesar do elevado número encontrado, os recibos extra-folha apreendidos são apenas a "ponta do iceberg": eles se reportavam a segurados, em quase sua totalidade, com vínculo ativo, cujas pastas funcionais ali estavam naquele momento. Mesmo desses segurados a documentação não é completa: percebe-se claramente que há recibos faltantes no sequenciamento dos pagamentos.

Soma-se a isso a óbvia ausência de contabilização de quaisquer valores dessa natureza: ao ficar demonstrado que a contabilidade não registra a real movimentação financeira das clínicas médicas, a escrita das clínicas médicas perde a capacidade de fazer prova em favor delas. Certamente o volume de pagamentos extra-folha é muito maior do que aquilo que o Fisco encontrou, e a ausência de lastro contábil impõe a necessidade de aferição dos valores pagos.

Dito isso, cabe determinar os critérios de aferição para remuneração extrafolha:

- O extra-folha foi calculado tanto para segurados declarados como próprios como para segurados terceirizados, já que as clínicas médicas os tratam da mesma forma, e há recibos extra-folha para ambas as situações;
- Foram separados os recibos que se referem a um pretense valor pago a título de estágio daqueles pagos para empregados das terceirizadas ou próprios. Para a aferição em questão, portanto, foram considerados os 872 (oitocentos e setenta e dois) recibos extra-folha referentes, tão somente, a segurados tratados como empregados, seja empregado ficticiamente terceirizado, seja declarado como próprio;
- Os ditos recibos foram parametrizados por CBO, já que é natural se supor pagamentos extra-folha da mesma ordem de grandeza para segurados com mesma ocupação. Foram criados, portanto, paradigmas para aferição por CBO. Frise-se novamente que valores pagos em recibos referentes a "estágio" não foram considerados para cálculo do paradigma para aferição;
- Se a remuneração declarada de determinado segurado em determinado mês for zero, não foi imputado extra-folha aferido. Somente houve lançamento naquela competência se houver extra-folha por recibo;
- Para competência relativa ao décimo-terceiro igualmente não foi lançado extra-folha aferido, já que os recibos localizados de extra-folha, quando contemplavam valores relativos a um suposto complemento de décimo-terceiro, estavam "misturados" com outras verbas - por isso, foram todos considerados na competência a qual se referia o pagamento;
- Ocorrências isoladas (como dos CBO 4141 ou 5142, para os quais só foi localizado um único recibo de extra-folha) não geraram paradigma para aferição. Só o recibo encontrado foi lançado;
- Há segurados que irão possuir extra-folha aferido e recebido. Isso porque nos meses em que não foram encontrados recibos não significa que a verba não foi paga. Em diversos momentos o sequenciamento de recibos extra-folha e as lacunas deixam claro a incompletude da documentação apreendida (ou será que as clínicas médicas irão alegar agora possuírem uma guarda perfeita de documentos, após tantos boletins de ocorrência com "perda total" daquilo que o Fisco solicitou?). Nesses meses sem recibo, foi usado o valor de paradigma do CBO;
- Há também segurados que, no decorrer da relação trabalhista, tiveram seu CBO alterado. Nesses casos, eventualmente aquele segurado estará sujeito a aferição por mais de um paradigma ao longo de sua vida laboral;
- A contribuição do segurado relativa ao extra-folha foi calculada tanto para segurados declarados como próprios quanto para terceirizados. O acréscimo de contribuição foi somado à contribuição já declarada em GFIP, reenquadrado na tabela de contribuição e calculada a diferença. No caso de segurados próprios, foi lançado tão somente o acréscimo devido ao extra-folha. No caso de funcionários

"terceirizados", tanto o valor declarado em GFIP quanto o acréscimo foram lançados.

- Valores de contribuição do segurado menores ou iguais a R\$ 0,05 foram desprezados. Há alguns poucos casos em que existe contribuição do segurado complementar também em razão de erro na aplicação da alíquota devida sobre a própria base de cálculo declarada em GFIP.

Como já foi dito, a relação de recibos extra-folha e o cálculo do paradigma de aferição por CBO (quando aplicável) está consignado em relatórios anexos (Doc. 95 a 105). Além disso, a obtenção da base de cálculo para cada segurado está demonstrada em duas planilhas anexas por clínica médica: a primeira (Doc. 107), traz os valores declarados em GFIP e o cálculo do extra-folha para segurados ficticiamente terceirizados; a segunda (Doc. 108) traz os valores declarados em GFIP e o cálculo do extra-folha para segurados declarados como próprios.

No caso da primeira planilha ("terceirizados"), houve a totalização da base de cálculo e contribuição dos segurados declarada em GFIP, bem como da remuneração extrafolha e contribuição dos segurados adicional em virtude desta; no caso da segunda planilha (empregados declarados como próprios), foi totalizada somente a remuneração extra-folha e a contribuição dos segurados decorrente desta, já que a remuneração declarada em GFIP, neste caso, já havia sido objeto de auto-lançamento por parte das clínicas médicas.

[...]

Vê-se, assim, que, em síntese, a fiscalização (i) imputou os valores declarados em GFIP pelas empresas de fachada à Ciência Laboratório Médico Ltda. ou ao Centro de Medicina e Diagnóstico – Palhoça – S/S e aferiu indiretamente a base de cálculo para o 13º salário, repetindo a remuneração declarada para o mês de dezembro; e (ii) majorou a base declarada pelas empresas de fachada em GFIP, mediante aferição indireta, em razão da constatação dos pagamentos extra-folha. A metodologia para esta aferição indireta, pautada na premissa de que os recibos efetivamente encontrados eram apenas “a ponta do iceberg”, foi a parametrização de todos os empregados por CBO, criando-se um pagamento extra-folha padrão para cada CBO.

Diante desse panorama, sustentam os Recorrentes que as planilhas elaboradas pela fiscalização (e-fls.5.894/6.145) para a aferição da base de cálculo das contribuições que constituem o objeto do presente processo seriam “criações mirabolantes”.

Neste sentido, alegam que não houve pagamentos “por fora”. Apontam que muitos dos recibos encontrados nas diligências referem-se “a adiantamento de salário ou de valores dados por terceiros, mas nunca verba salarial”. Afirmam que muitos recibos não tem fonte pagadora, que alguns deles representam gratificações pagas diretamente por médicos por serviços extras ocasionalmente prestados a eles, que os pagamentos são esporádicos e não podem ser considerados salários.

Além disso, defendem que ainda que os recibos encontrados pela fiscalização fossem prova de pagamento extra-folha, sua extensão à totalidade dos empregados, mediante a parametrização por CBO, e à totalidade das competências fiscalizadas seria indevida, já que não se pode tributar com base em uma suposição. Reforçam seu argumento, sustentando a inexistência de reclamações trabalhistas pleiteando direitos com base em pagamentos extra-folha, apresentando as Reclamações nºs 00659-2011-054-12-00-3 e 0010139-19.2013.5.12.0059 como prova de sua alegação.

Diante deste cenário, verifica-se, primeiramente, que os Recorrentes não contestam a base de cálculo da primeira situação verificada pela fiscalização, qual seja, a adoção dos valores declarados em GFIP pelas empresas de fachada e a aferição da base relativa ao 13º Salário. Contestam, todavia, as bases de cálculo aferidas indiretamente, em decorrência das remunerações extra-folha, em especial, a parametrização com base nos CBOs.

Apesar de seu esforço argumentativo, entendo que não assiste razão aos Recorrentes.

A aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias é método legalmente previsto no art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91. Conforme a dicção legal, a aferição indireta da base de cálculo deve ser feita sempre que o sujeito passivo recusar, sonegar ou apresentar documentação insuficiente, bem como quando a escrituração fiscal ou contábil da empresa não registrar o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Em ambas as hipóteses, cabe à empresa o ônus da prova em contrário.

No presente caso, diante de tudo o que foi exposto nos itens antecedentes deste voto, fica evidente a ocorrência das duas situações ensejadoras da aferição indireta, em razão do esquema fraudulento perpetrado pelos Recorrentes para sonegar contribuições previdenciárias. Além disso, ao se analisar os critérios utilizados pela fiscalização para a aferição indireta da base de cálculo, entendo que esta foi guiada pela razoabilidade e pela proporcionalidade.

Destaco ainda que os Recorrentes não se desincumbiram do ônus de apresentar contraprova às conclusões da fiscalização. As alegações de que os pagamentos não poderiam ser imputados aos Recorrentes, já que que muitos recibos não tem fonte pagadora e que alguns deles representam gratificações pagas diretamente por médicos por serviços extras ocasionalmente prestados a eles não são verossímeis. Por qual razão as empresas arquivariam na documentação dos funcionários em seu poder recibos dados por terceiros? Caberia aos Recorrentes apresentar prova disso. A alegação de que os pagamentos em questão seriam esporádicos também não condizem com o acervo probatório produzido pela fiscalização, em especial, com as Relações de Recibos Extrafolha (e-fls. 5.822/5.890), que evidenciam a habitualidade de tais pagamentos.

Ante o exposto, entendo que deve ser mantida a base de cálculo aferida pela fiscalização.

### **3.5. A impossibilidade de aplicação da multa qualificada e seu caráter confiscatório; e da impossibilidade da cumulação de multa moratória com multa punitiva**

Sustentam os Recorrentes que a fiscalização teria errado ao aplicar a qualificadora da multa punitiva, por não restar caracterizado o intuito do agente e, muito menos, prova da ocorrência de fraude. Defende, ainda o caráter confiscatório da multa de 150%, bem como a impossibilidade de se cumulem as multas punitiva e moratória.

Em primeiro lugar, nos termos da Súmula CARF nº 2, “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Desse modo, esse colegiado não é competente para analisar eventual caráter confiscatório de tributo ou multa tributária. Essa análise é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Ademais, a alegação quanto à cumulação de multa moratória com multa punitiva não guarda relação com a situação fática dos autos, já que não houve aplicação de nenhuma multa moratória. Não merece, dessa forma, ser analisada a alegação dos Recorrentes.

Por fim, por tudo o que foi exposto nos tópicos antecedentes deste voto, a prática fraudulenta por parte dos Recorrentes restou evidenciada, tendo a fiscalização agido bem ao aplicar a qualificadora da multa, majorando-a para 150%.

#### **4. Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso, REJEITO a preliminar e, no mérito, DOU PROVIMENTO EM PARTE ao recurso voluntário para afastar a sujeição passiva solidária atribuída ao Recorrente. Adúcio Leonel Thiesen, com lastro no art. 124.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi