



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.729468/2014-90
ACÓRDÃO	2004-000.238 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDE DE SAUDE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. AUSÊNCIA DE INSURGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO DE DOCUMENTOS.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 §4º do Decreto n. 70.235/1972.

Não tendo apresentado razões para elidir a decisão da primeira instância, limitando-se acostar novas provas, sem sequer informar estar apresentando documentação inédita, mister o não conhecimento.

RECONHECIMENTO DE ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO SEGURADO OBRIGATÓRIO (EMPREGADO). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. ÔNUS DA PROVA. NÃO PREENCHIMENTO.

Cabe à autoridade fiscalizadora comprovar a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração - *ex vi* da al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81. Não tendo se desincumbido do ônus de comprovar que a forma de pactuação visa escamotear a realidade, mister o afastamento da autuação.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. ART. 44, § 2º, LEI Nº 9.430. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. CONTROLE DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

No exercício de controle de legalidade do lançamento, inexistindo dúvidas acerca da configuração das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, há de ser agravada a multa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar os levantamentos FP - VALOR FOPAG e NF - REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE NF.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Cleberson Alex Friess (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Cleberson Alex Friess.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por REDE DE SAÚDE LTDA. contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que julgou *parcialmente procedente* a impugnação apresentada para **i)** decretar a decadência dos valores lançados no período 01 a 10/2009; e, **ii)** excluir, nas demais competências, os valores lançados no levantamento 'DC - DIF VALOR DECLARADO A MENOR' cujas remunerações encontravam-se corretamente declaradas na GFIP.

Conforme bem sumarizado pela instância de piso,

FP – VALOR FOPAG – incluindo a contribuição incidente sobre as remunerações pagas pela empresa a segurados declarados em GFIP na categoria '13 – contribuinte individual', quando o correto seria a declaração dos mesmos na

categoria '1 – empregado'. O relatório fiscal discrimina a presença de todos os pressupostos constantes no inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212/91 para enquadramento dos segurados como empregados para fins previdenciários, mencionando a prestação de serviços em caráter não eventual, mediante remuneração e sob subordinação do empregador. A relação das remunerações pagas encontra-se no Anexo I.

DC - DIF VALOR DECLARADO A MENOR - incluindo a contribuição incidente sobre as diferenças apuradas na remuneração declarada em GFIP em relação aos valores declarados em DIRF. Os valores encontram-se discriminados no Anexo II.

GL - GLOSA DE COMPENSAÇÃO RETENÇÃO - neste levantamento encontram-se lançadas as glosas de compensação efetuadas a maior pela empresa, especificamente em relação aos valores das retenções de 11% informadas em GFIP. Abrange a diferença apurada entre a retenção informada em GFIP e os valores efetivamente recolhidos com o código 2631, os quais se encontram relacionados no RDA e RADA, respectivamente.

NF - REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE NF - incluindo a contribuição apurada mediante critérios de aferição indireta, incidente sobre os valores constantes em notas fiscais emitidas pelas empresas Health Care Excelência em Saúde Ltda. ME e Home Life - Serviços de Reabilitação Ltda. ME. De acordo com os fatos constantes no relatório fiscal, esses valores foram considerados como pagamentos realizados a pessoas físicas, considerando que as empresas mencionadas participaram como meras intermediárias na contratação de pessoas físicas para prestação de serviço com pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e com subordinação.

Em sua peça impugnatória (f. 250/297) suscitou, em *caráter preliminar*, **(i)** a decadência parcial do lançamento tributário e **(ii)** a sua nulidade, por afronta à verdade material. *No mérito*, apresentou insurgência em face de cada um dos quatro levantamentos, com base nas razões a seguir sumarizadas:

FP – VALOR FOPAG: aduz que os serviços por ela prestados não abrangem o fornecimento de profissionais da saúde, mas somente o fornecimento de equipamentos hospitalares, tais como camas hospitalares, aparelhos de oxigênio, suportes, cadeiras de rodas. Sustenta a inexistência de onerosidade e não eventualidade já que os serviços eram prestados de maneira eventual e com remuneração variável, de acordo com a quantidade de atendimentos.

DC - DIF VALOR DECLARADO A MENOR: alega ter identificado diversos equívocos perpetrados por parte de escritório contábil terceirizado que, ao seu sentir, revelariam a inaptidão do escritório contratado para o cumprimento das tarefas para as quais foi contratado.

GL - GLOSA DE COMPENSAÇÃO RETENÇÃO: de forma análoga à defesa apresentada no levantamento precedente, afirma ter detectado erros na contabilidade.

NF - REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE NF: alega a impossibilidade de tributação desses serviços como se prestados por pessoa física fossem, após o advento do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem).

Ao apreciar os motivos de insurgência, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, existindo antecipação do pagamento, ainda que parcial, a decadência se opera com o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, mediante aplicação do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, na qualidade de empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DECLARADA NA DIRF.

É legítimo o lançamento de contribuições previdenciárias sobre verbas remuneratórias apuradas por meio do batimento da DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - com a GFIP.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS VALORES RETIDOS.

Constatado, durante procedimento fiscal, que a empresa declarou em GFIP valores retidos por tomadores de mão de obra em montante superior àquele efetivamente recolhido em GPS, deixando de comprovar o destaque desses valores em notas fiscais de prestação de serviços, deve o Auditor Fiscal proceder à glosa dos valores excedentes.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO.

Aplica-se a multa de ofício, à alíquota de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de lançamento de ofício em que se constate falta de pagamento ou recolhimento e ausência de declaração ou declaração inexata.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

O percentual da multa de ofício será aumentado de metade quando o contribuinte deixar de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, após devidamente intimado para tanto.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA.

Deve ser indeferido o requerimento de produção de provas, quando presentes nos autos todos os documentos necessários ao seu correto entendimento.

CIÊNCIA DE ATOS E TERMOS PROCESSUAIS. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO. REQUERIMENTO DE ENVIO AO PROCURADOR DA EMPRESA. INDEFERIMENTO.

As notificações e intimações devem ser endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indeferindo o requerimento para remessa do ato para endereço diverso, indicado pelo procurador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte (f. 2.396/2.397)

Registrou a DRJ que “[p]ara o levantamento 'GL - GLOSA COMPENSAÇÃO RETENÇÃO' foi aplicada a multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 à alíquota de 20%, fato que não foi impugnado e por isso, não será objeto de apreciação.” Sob a temática operados os efeitos da preclusão, portanto.

Cientificado em 18 de fevereiro de 2015 da decisão da DRJ (f. 458), apresentou, em 11 de março de 2015, recurso voluntário (f. 460/467), alegando, após tecer lições doutrinárias e jurisprudenciais, que

[n]o presente caso, como a inconsistência considerada pela autoridade diz respeito ao fato da Recorrente ter oferecido à tributação valor maior que o devido, pois também incluiu pagamentos que não constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias, verifica-se que não ocorre a subsunção, dissociando-se os fatos da base legal que gerou a multa (art. 32, II, da Lei 8.212/91), razão pela qual o Auto de Infração nº 51.021.819-9 deve ser julgado improcedente.

Ad argumentandum tantum, mesmo que se admita que a Recorrente involuntariamente tenha deixado de atender algum dever formal, ainda assim a ela jamais poderia ter sido aplicada a excessiva penalidade a que se refere o predito Auto de Infração, sanção esta que se afigura como totalmente desproporcional ao "suposto" ilícito praticado, especialmente porque de tal omissão não decorreu nenhum prejuízo ao Fisco.

Cientificada em 6 de julho de 2016 (quarta-feira) – vide AR às f. 2.457 – apresentou, em 8 de agosto de 2016 (segunda-feira) – vide f. 2.459 – recurso voluntário (f. 2.460/2.490), alegando, em síntese, que

[n]o que se refere ao primeiro ponto da decisão recorrida, que manteve o lançamento relativo à contratação de Segurados empregados declarados pela empresa como contribuintes individuais, a Delegacia de Julgamento afirma que “no período fiscalizado a empresa manteve uma média de 70% de pessoal contratado/remuneração paga, como contribuinte individual, (...) fato que revela que a empresa não mantinha no seu quadro um efetivo suficiente à consecução do seu objeto social.”

(...)

Ocorre que a própria Resolução RDC citada na decisão recorrida, no seu item 4.14, estabelece que as empresas prestadoras de Serviços de Atenção Domiciliar – SAD, além dos equipamentos e materiais necessários à prestação da assistência, precisam contar com uma Equipe Multiprofissional de Atenção – EMAD (item 3.6 da Resolução), todavia, tais profissionais podem ser obtidos através de recursos humanos próprio ou terceirizados.

(...)

No que se refere ao segundo tópico do auto de infração, Diferença de valores divergentes declarados em GFIP e DIRF, a Delegacia de Julgamento afirmou que “em que pesem as alegações apresentadas pela Recorrente acerca dos equívocos cometidos pelo escritório de contabilidade, esse fato não é capaz de elidir a responsabilidade tributária da empresa quando identificados fatos geradores não incluídos em GFIP”.

Ocorre que consoante já salientado na peça impugnatória, o dever maior do agente fiscal é a busca da verdade material, tendo o mesmo que elaborar seus trabalhos dentro da legislação e princípios que regem o nosso ordenamento jurídico, e não apenas efetuar o lançamento tributário com base em indícios que, se em um primeiro momento podem se mostrar viáveis para sustentar o trabalho fiscal, sob uma análise aprofundada da realidade fática do contribuinte autuado, se mostram imprestáveis para suportar uma autuação fiscal.

(...)

Quanto ao item glosa de compensação – retenção de 11% - a Delegacia de Julgamento afirmou que “para comprovar que os valores glosados referem-se efetivamente a retenções sofridas pela empresa, deveria a mesma apresentar as notas fiscais respectivas, contendo o destaque da retenção de 11%, o que não foi identificado nos autos”.

Data maxima venia, ao que tudo indica, os nobres julgadores de 1ª instância não analisaram detidamente os autos do PTA, uma vez que a Recorrente anexou à sua defesa (fls. 902 a 1.152 dos autos do PTA) a cópia de todas as

notas fiscais emitidas para os seus dois maiores tomadores de serviços – UNIMED BH Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. e GEAP Fundação da Seguridade Social, constando em todas elas a retenção de 11% do INSS.

(...)

Por derradeiro, em relação ao último tópico constante do mérito da decisão recorrida, remuneração paga a segurados através de notas fiscais de serviços, a d. Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto afirmou que, em que pese o art. 129 da Lei n. 11.196/05 “possibilitar que a prestação de serviços intelectuais se dê sob a forma de pessoa jurídica” entendeu que “o dispositivo não retirou do Auditor Fiscal a competência conferida pela lei de, identificando a presença dos elementos relativos à relação de emprego, efetuar o correto enquadramento dos prestadores de serviços como verdadeiros empregados da empresa contratante.”

Todavia, este absurdo entendimento não se coaduna com o atual entendimento doutrinário e jurisprudencial. A doutrina hodierna é uníssona no sentido da impossibilidade de desconsideração dos contratos regularmente firmados com pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais para fins de tributação fiscal e previdenciária das pessoas físicas sócias, após o advento do art. 129 da Lei n. 11.196/05.

(...)

Por derradeiro, no que se refere às multas aplicadas pela fiscalização autuante, a 9ª Turma da DRJ/RPO afirmou que as multas são previstas na legislação e que “eventual alteração na alíquota aplicada importaria na aplicação de critério subjetivo inexistente na administração pública”.

Este argumento não procede. A jurisdição exercida pelos tribunais administrativos possui peculiaridades que lhe diferenciam dos tribunais judiciais; todavia, em relação ao controle de constitucionalidade, este faz parte da própria definição da função jurisdicional, quer seja exercida pelo Judiciário quer pelo Executivo.

Acostados documentos nunca apresentados – vide f. 2.491/2.517 –, sem que qualquer pedido de juntada extemporânea de provas fosse formulado.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual **dele tomo conhecimento**.

Antes de analisar as temáticas devolvidas a este eg. Conselho, peço licença para trazer algumas informações acerca do deslinde do procedimento de fiscalização.

Quando intimada a apresentar documentos pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal pediu, em duas oportunidades, prorrogação de prazo. Dito que “foram encontrados erros que eles [suporte do sistema de folhas] só conseguirão solucionar com um período maior de prazo.” (f. 68) Foram apresentados o MANAD e a 7ª Alteração Contratual.

Esta foi a única oportunidade em que atendido o requerimento de apresentação de documentos.

Expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 1, em que requisitado **i)** o demonstrativo de apuração dos créditos compensados; **ii)** o balanço patrimonial; e, **iii)** o demonstrativo de resultado de exercício, pediu novamente dilação de prazo, mas transcorrido *in albis*.

No Termo de Intimação Fiscal nº 2 foi requerida a apresentação de **i)** contratos de trabalho e/ou prestação de serviços firmados tanto com pessoas físicas quanto jurídicas; e, **ii)** a alteração contratual de saída de um dos sócios integrantes do quadro societário.

Consignado no relatório fiscal que “até a presente data a autuada não se manifestou não prestando quaisquer esclarecimentos sobre o não atendimento à intimação e não apresentou os documentos referidos na intimação.” (f. 60/70)

Em verdade, nem mesmo acostado às peças impugnatória e recursal os documentos demandados pela fiscalização. Registro que não foram juntados os documentos requisitados, mas algumas notas fiscais e contrato particular firmando entre a recorrente e a UNIMED. Em sede recursal acostadas meras declarações atestando suposta ausência do preenchimento dos requisitos ensejadores da qualificação enquanto segurado obrigatório na modalidade empregado.

Parcela substancial dos documentos acostados estão ilegíveis, além de não ter a parte ora recorrente buscado organizar as supostas provas documentais que seriam aptas a afastar a autuação. Não é demais lembrar que, em favor do lançamento, milita presunção relativa de certeza, liquidez e exigibilidade, cabendo ao sujeito passivo a produção de prova em contrário.

Acrescento que, embora tenha a decisão de piso expressamente rejeitado o pedido de dilação probatória, acostou ao recurso novos documentos sequer informando serem novos, além de não ter insurgido contra o acórdão da DRJ neste tocante. Peço licença para efetuar a transcrição do *decisum* neste aspecto:

Produção de provas

Protesta pela juntada de documentos e pelo aditamento à impugnação.

(...)

Deve ser indeferido o requerimento formulado pela impugnante para produção de provas. Em análise dos fatos e fundamentos constantes nos autos, observei a presença de todos os elementos necessários ao seu pleno entendimento, possibilitando, dessa forma, o seu julgamento independentemente da realização de outras provas ou diligências.

Para espantar qualquer dúvida acerca do indeferimento, transcrevo a ementa do acórdão recorrido:

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA.

Deve ser indeferido o requerimento de produção de provas, quando presentes nos autos todos os documentos necessários ao seu correto entendimento. (f. 2.397)

À minguia de irresignação recursal, preclusa a juntada de provas, razão pela qual não serão analisados os documentos novos acostados às f. 2.491/2.517. **Deixo de conhecê-los, portanto.**

Feitos os esclarecimentos do pano de fundo ensejador da autuação, firmadas algumas premissas e ausentes quaisquer preliminares, passo analisar o mérito.

I – DO LEVANTAMENTO DC - DIF VALOR DECLARADO A MENOR

Em sede recursal afirma

o dever maior do agente fiscal é a busca da verdade material, tendo o mesmo que elaborar seus trabalhos dentro da legislação e princípios que regem o nosso ordenamento jurídico, e não apenas efetuar o lançamento tributário com base em indícios que, se em um primeiro momento podem se mostrar viáveis para sustentar o trabalho fiscal, sob uma análise aprofundada da realidade fática do contribuinte autuado, se mostram imprestáveis para suportar uma autuação fiscal.

Com arrimo em peculiar interpretação do princípio da verdade material o que pretende, em verdade, é colocar sobre os ombros da Administração Fazendária o ônus probatório que sobre ela recai. Como pontuado pela DRJ,

somente a apresentação de documentos hábeis à demonstração de que aqueles valores não representam a realidade dos fatos é que poderia ensejar eventual retificação da contribuição lançada.

Quanto às impugnações específicas apresentadas em relação às competências 01/2010, 07/2010 e 06/2011, observa-se que apesar das alegações se restringirem a essas competências, os documentos apresentados apontam

equivocos em outras competências abrangidas por este lançamento, os quais serão objeto de análise.

Naquelas competências em que a empresa alega a existência de equívoco nos valores declarados na DIRF, entendo não ser cabível nenhuma retificação devido à inexistência de outros elementos a amparar as suas alegações, como já esclarecido acima.

Cabe à fiscalização comprovar regularmente seu direito ao crédito tributário, ao passo que o sujeito passivo deve demonstrar qualquer fato extintivo, modificativo ou impeditivo ao lançamento. **Não tendo se desincumbido do ônus probatório, deixo de acolher o pedido.**

II – DO LEVANTAMENTO GL - GLOSA DE COMPENSAÇÃO RETENÇÃO

Aduz que os julgadores *a quo*

analisaram detidamente os autos do PTA, uma vez que a Recorrente anexou à sua defesa (fls. 902 a 1.152 dos autos do PTA) a cópia de todas as notas fiscais emitidas para os seus dois maiores tomadores de serviços – UNIMED BH Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. e GEAP Fundação da Seguridade Social, **constando em todas elas a retenção de 11% do INSS.**

De acordo com o art. 60 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012,

[a] empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e

II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

Ou seja, são dois os requisitos inarredáveis e cumulativos para que seja procedida a compensação.

A própria recorrente confessa não ter preenchidos os requisitos autorizadores da forma de extinção do crédito tributário ao reconhecer ter a “contabilidade (...) deixado declarar e/ou declarado a menor nas GFIP’s os valores retidos pelos tomadores dos serviços da Recorrente (obrigação acessória).” **Sem a observância de ambos os requisitos, deixo de acolher o pedido formulado.**

III – DOS LEVANTAMENTOS “NF - REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE NF” E “FP – VALOR FOPAG”

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS, “[s]e o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do *caput* do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.” Além disso, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade veio a ser recentemente chancelada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsidere situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

Em verdade, não há que se cogitar formalização de vínculo empregatício por auditor fiscal – tal reconhecimento implicaria em expedir ordem para anotação na CTPS do(s) empregado(s), pagamento de 13º salário e terço constitucional de férias *etc.* Para fins de reconhecimento do vínculo como empregado celetista, é imprescindível a observância das exigências lançadas no art. 3º da CLT. A competência para tanto é da Justiça do Trabalho.

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) “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.” Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade.

Tampouco se questiona ser ilegal a terceirização. De fato, a prática não está eivada de ilegalidade e passou a ser regulada pela legislação trabalhista a partir da reforma aprovada pela Lei nº 13.467/17, inclusive para admitir a terceirização de atividades-fim do negócio.

Não está em discussão nestes autos a possibilidade de terceirizar (ou não) serviços – tema este de competência exclusiva da justiça especializada –, mas sim a probabilidade de ter a recorrente se valido do instituto para disfarçar relações que, na realidade, poderiam ser fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Nos idos de 2018 o Min. Alexandre de Moraes, quando da apreciação do Tema de nº 725, que versa sobre a probabilidade de terceirização da atividade-fim, acertadamente cravou que “(...) o Direito não vive de rótulos, mas sim da análise da real natureza jurídica dos contratos (...)”.

Poucos anos mais tarde, quando chancelada a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem, foi a vez da Min. Cármen Lúcia, relatora da ADC nº 66, igualmente de forma arguta, pontua não significar que

a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à **avaliação de legalidade e regularidade pela Administração** ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por **inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos**.

(...)

A escolha de qualquer modelo negocial indutor à livre concorrência não pode, por certo, ser aceito. Mas insisto: todo abuso a direitos, toda a contrariedade ao direito, especialmente quanto aos valores do trabalho, tem formas de ser questionado e haverá de contar com essas **formas e instrumentos para que não se mantenha situação contrária ao Direito, portanto, ilícita**.

Adequando o fecho do voto da Min.^a Rel.^a da nossa Corte Constitucional ao âmbito no qual estamos, certo poder dizer que “eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso –”, há de ser apurada pela fiscalização tributária, com a consequente lavratura do auto de infração.

Certo que, com arrimo na livre iniciativa, pode a empresa optar pela forma de organização de sua atividade econômica, *desde que* observe os limites constitucionais e legais postos. Em nosso ordenamento, inexistente uma única liberdade absoluta, como também fez questão de destacar o Min. Alexandre de Moraes no julgamento do já citado Tema de nº 725:

Em nenhum momento a opção da terceirização como modelo organizacional por determinada empresa permitirá, seja a empresa “tomadora”, seja a empresa “prestadora de serviços”, desrespeitar os direitos sociais, previdenciários ou a dignidade do trabalhador.

(...)

Caso isso ocorra, seja na relação contratual trabalhista tradicional, seja na hipótese de terceirização, haverá um desvio ilegal na execução de uma das legítimas opções de organização empresarial, que deverá ser fiscalizado, combatido e penalizado.

Não é compatível com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociada da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Se rótulos vêm sendo atribuídos para conferir a negócios jurídicos um verniz de legalidade, tem a administração fazendária não só o poder, como o dever, de desconsiderá-los.

Entretanto, cabe à fiscalização realizar trabalho capaz de comprovar a tentativa escamoteada de não recolhimento das contribuições previdenciárias quando preenchidos os

requisitos inarredáveis e cumulativos previstos na al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – (i) pessoalidade, (ii) habitualidade, (iii) subordinação e com pagamento de (iv) remuneração.

Não se olvida ter a recorrente furtado apresentar a documentação requisitada, dificultando o trabalho da fiscalização. Firmadas tais premissas, passo analisar a autuação:

5.1 FP – VALOR FOPAG – Período de 2009/01 a 2011/12

Constam do presente levantamento, os valores suportados pela empresa com despesas com pessoal contratado de forma direta, declarando em GFIP na categoria "13- Contribuinte Individual" quando o correto seria a declaração e consideração dos mesmos na categoria "1" - empregado, pois estão presentes nesta contratação todos os pressupostos mencionados no item I do artigo 12 da Lei 8.212, quais sejam a prestação de serviços em caráter não eventual, mediante remuneração e sob subordinação do empregador, diferentemente de como a empresa considerou com base no mesmo artigo, item V:

(...)

A relação entre o volume de contratações irregulares de segurados empregados contratados como contribuintes individuais, no período fiscalizado aponta para uma ordem de aproximadamente 70% dos custos e do número do pessoal contratados de forma irregular para 30% contratados corretamente, conforme declarado em GFIP pela empresa:

(...)

A formação de convicção da existência do fato gerador se deu através dos fatos e evidências que comprovam que, quem de fato prestava serviços para a autuada eram segurados empregados na forma como preceitua a Lei nº. 8.212/91 em seu Art. 12, inciso I, alínea "a":

(...)

Cumprir informar de imediato, que, é inerente à função da fiscalização, constatar a existência ou não da relação empregatícia entre a empresa fiscalizada e as pessoas físicas que lhe prestam serviço, independentemente da forma como foram contratadas.

É o que determina o § 20 do Art. 229 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06 de Maio de 1999, com nova redação dada pelo Decreto no. 3.265, de 29 de Novembro de 1999.

(...)

No Anexo I (f. 87/160) listados os prestadores que tiveram negócios jurídicos requalificados sem que a autoridade fazendária, de forma pormenorizada, comprovasse requisitos inarredáveis e cumulativos previstos na al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – (i) pessoalidade, (ii) habitualidade, (iii) subordinação e com pagamento de (iv) remuneração. Parece-me que o percentual de 30% (trinta por cento) de empregados foi tido como suficiente para que os vínculos fossem tidos como requalificados, além de diversas passagens haver menção a “evidências”, desacompanhadas de detalhamento. **Por não ter a autoridade fazendária**

demonstrado o preenchimento dos requisitos al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, merece o levantamento FP – VALOR FOPAG ser excluído da base de cálculo.

Entendo padecer o levantamento “NF - REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE NF” da mesma mácula. Peço licença para transcrever o que consta do relatório da fiscalização:

5.4 – REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADOS EMPREGADOS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO – LEVANTAMENTO NF – COMPETÊNCIA 01/2009 A 12/2010

Estão incluídas no presente levantamento as contribuições incidentes sobre remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram inclusos em folhas de pagamento.

As remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação.

Foi utilizado, portanto, pela autuada, via indireta, o pagamento de remuneração a segurados empregados, mediante emissão de notas fiscais de serviços especificamente pelas empresas HEALTH CARE EXCELÊNCIA EM SAUDE LTDA - ME (CNPJ 10.805.351/0001-23) e HOME LIFE - SERVIÇOS DE REABILITAÇÃO LTDA - ME (CNPJ 10.833.381/0001-43).

(...)

Apesar de se apresentar sob o manto de uma nova relação jurídica, o que na prática se verificou foi que estas duas empresas participaram unicamente como intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, uma vez que nenhuma das duas possui empregados registrados, conforme declaração das mesmas feitas à RFB, através das GFIPS entregues pelas mesmas (Vide Anexo III), onde as mesmas declararam em todos os meses a GFIP "SEM MOVIMENTO", ou seja, sem empregados. Assim a prestação dos serviços se deu pessoalmente por alguns dos sócios das empresas.

Da relação dos sócios acima, podemos dizer que alguns dos segurados não tiveram remuneração direta como pessoas físicas, apesar da atividade exercida na autuada. Receberam sua remuneração indiretamente através das sociedades empresariais mencionadas acima, em uma evidente substituição da folha de pagamento por notas fiscais.

Pelas informações que a autuada e os sócios das duas empresas acima mencionadas prestaram à RFB pode-se afirmar que alguns dos mesmos executavam pessoalmente os trabalhos e atendiam as atividades normais na autuada, uma vez que as atividades declaradas pelos mesmos à RFB estão relacionadas diretamente com os fins do seu empreendimento econômico, nas seguintes atividades:

(...)

A autuada registrou em sua contabilidade, nas contas contábeis 2.1.1.01.209 e 2.1.1.01.220, todos os pagamentos, que serviram de base para o presente lançamento.

No relatório DD - DISCRIMINATIVO DO DÉBITO estão relacionadas todas as notas fiscais emitidas contra a autuada, discriminadas por competência, valor e empresa emitente, onde se percebe que as notas fiscais relacionadas no relatório DD foram emitidas de forma quase sequencial, podendo ser a autuada a única tomadora de serviços das mesmas.

Nas DIRFS da empresa HOME LIFE - SERVIÇOS DE REABILITAÇÃO LTDA – ME consta como única beneficiária e os valores foram declarados unicamente pela autuada, implicando ser a autuada a única tomadora dos serviços da mesma. Por outro lado a empresa HEALTH CARE EXCELÊNCIA EM SAÚDE LTDA - ME não aparece como beneficiária da autuada nos anos de 2009 e 2010 e em 2011 consta como beneficiária em um total de aproximadamente 96% do total declarado.

Esta forma de contratação aumenta os percentuais mencionados no item 5.1 em desfavor da contratação regular de segurados empregados para o atendimento normal das atividades fins da empresa, excluindo das folhas de pagamento e por consequência da GFIP as informações gerais dos segurados empregados envolvidos nesta irregular forma de contratação.

A formação de convicção da existência do fato gerador se deu através dos fatos e evidências que comprovam que, quem de fato prestava serviços para a autuada, eram algumas das pessoas físicas na figura de sócios das duas pessoas jurídicas aqui referidas, mantendo-se de fato entre a autuada e os prestadores de serviços uma relação de emprego na forma como preceitua a Lei no. 8.212/91 em seu Art. 12, inciso I, alínea "a":

(...)

Estão presentes, pois, todos os pressupostos fáticos da relação de emprego existente. **A pessoalidade na prestação dos serviços foi confirmada em consulta aos diversos sistemas da RFB, onde se verificou que a PJ utilizada para emissão das NFS nunca teve empregado e, portanto os serviços foram prestados pessoalmente por alguns dos sócios. A onerosidade configura-se através dos pagamentos efetuados através das NFS. A não eventualidade também está explícita na própria natureza dos serviços prestados, de gerenciamento da parte operacional da empresa. A subordinação jurídica pode ser verificada nas atribuições dos cargos ocupados pelos segurados.** (f. 73/82, *passim*; sublinhas deste voto)

Tenho como imprecisa a afirmação de que “os sócios das duas empresas acima mencionadas prestaram à RFB pode-se afirmar que *alguns* dos mesmos (sic) executavam pessoalmente.” Para demonstrar a pessoalidade caberia à fiscalização indicar quem eram os reais prestadores de serviço. Carente ainda a comprovação da subordinação, ao argumento que “pode[ria] ser verificada nas atribuições dos cargos ocupados pelos segurados.” Se até mesmo a terceirização de atividades finalísticas da pessoa jurídica é considerada lícita, a “atribuição dos

cargos ocupados” não é motivo suficiente para comprovar a necessidade de requalificação do negócio jurídico. **Por deficiência no lançamento, também merece o levantamento “NF - REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE NF” ser decotado da base de cálculo.**

V – DA MULTA

O argumento da vedação constitucional da utilização de tributos com efeitos de confisco e da ausência de razoabilidade esbarram no verbete sumular de nº 2 deste Conselho. De toda sorte, apesar de ser cônica de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CR/88 às multas de natureza tributária, registro que multas e tributos são ontologicamente e teologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis.

Não há dúvidas que o agravamento da penalidade pecuniária se deu em razão do não atendimento às intimações, razão pela qual **mantenho a sanção aplicada.**

VI – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **dou provimento parcial ao recurso para cancelar os levantamentos FP -VALOR FOPAG e NF - REMUNERAÇÃO ATRAVÉS DE NF.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira