



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.731119/2017-81
ACÓRDÃO	2102-003.478 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2016

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

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

PLR. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. ÔNUS DA PROVA.

Não se demonstrando a existência de regras claras e objetivas, é de se manter o lançamento fiscal sobre verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do lançamento fiscal. Inteligência do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto 70.235/1972.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS À TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Em lançamento de ofício, é legítima a incidência juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, de forma que, não efetuado o pagamento do crédito no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora à taxa SELIC sobre o principal e a multa de ofício.

PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: se demonstre à impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os serviços prestados por empresas terceirizadas (“Pejotização”). O conselheiro Cleberson Alex Friess acompanhou o relator pelas conclusões. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Sala de Sessões, em 5 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

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

RELATÓRIO

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

Trata-se de crédito lançado pela Fiscalização, em desfavor do contribuinte em epígrafe, consolidado em 19/02/2018, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social e às contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos - Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, relativas às competências de 01/2014 a 03/2016.

Compõem o crédito tributário os seguintes lançamentos:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
15504-731.119/2017-81	Auto de Infração	CONT PREV EMPRESA	R\$ 3.073.634,60
15504-731.119/2017-81	Auto de Infração	CONT ENT E FUNDOS	R\$ 795.703,64
15504-731.119/2017-81	Auto de Infração	CONT PREV EMPRESA	R\$ 7.045.814,57
15504-731.119/2017-81	Auto de Infração	CONT ENT E FUNDOS	R\$ 1.846.042,19
Total do Crédito Tributário			R\$ 12.761.195,00

DO RELATÓRIO FISCAL.

O Relatório Fiscal, de fls. 101/133, informa que os Autos de Infração por descumprimento de obrigações principais supracitados possuem dois fatos geradores bem distintos:

-Autos de Infração da cota Patronal

- Contribuições da empresa sobre segurados empregados, inclusive para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, destinadas à Seguridade Social - GILRAT, não recolhidas relativas a:

a) Valores pagos a sócios de pessoas jurídicas interpostas, que foram caracterizadas como segurados empregados por observar todas as condições, pessoalidade, habitualidade, subordinação, remuneração e exclusividade, no período 2014 a 2015, cujos valores foram apurados por meio das notas fiscais de prestação de serviços.

b) Valores pagos aos segurados empregados a título de PLR em desacordo com a Lei 10101/2000, no período 2014 a 2016.

- Autos de Infração de Terceiros - Contribuições destinadas a outras entidades e fundos denominados terceiros não recolhidas, incidentes sobre valores pagos a pessoas físicas, sócios de empresas interpostas, considerados pela fiscalização como segurados empregados, através de notas fiscais de prestação de serviços e valores pagos a título de participação nos resultados da empresa.

As contribuições apuradas incidem sobre remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de segurados empregados que não foram incluídos 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 atuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação.

Informa a Fiscalização que conforme o Estatuto da Cooperativa UNIMED/BH de 2016, a mesma tem por objetivo a defesa econômica e social do trabalho de seus cooperados, promovendo contratos para a prestação de serviços assistenciais médico-hospitalares, individuais, familiares e coletivos. E acrescenta que esta cooperativa possui 15 estabelecimentos sendo o de CNPJ 16.513.178/0001-76, a operadora de plano de saúde. Os demais estabelecimentos cuidam de hospitais, centro de promoção à saúde, laboratório, ambulâncias etc.

Enfatiza que o presente trabalho de auditoria fiscal na Cooperativa objetiva verificar fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos a pagamentos efetuados a segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com a Lei 10101/2000, no período de 2014 a 2016, e objetiva também verificar fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos a pagamentos realizados a pessoas físicas, sócios, de pessoas jurídicas interpostas.

Salienta a Fiscalização que, no caso, se tratam de pessoas jurídicas interpostas, que através de seus sócios laboram na sede da empresa ou fora dela (pejotização), com dedicação exclusiva, sem o concurso de empregados, recebendo pagamentos mensais, via nota fiscal.

Afirma que foi constatado que os serviços foram prestados nos anos de 2014 e 2015, com habitualidade, pessoalidade, subordinação, remuneração e exclusividade. Arrola no item 10.2 do Relatório Fiscal a Relação das PJ lançadas, cujos sócios prestam diretamente o serviço sem declarar empregados (GFIP) com dedicação exclusiva à Cooperativa e vários dentro das dependências desta.

Assim, as contribuições ora apuradas incidem sobre remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, que não foram incluídos em folhas de pagamento.

Os valores levantados de segurados empregados contratados como Pessoa Jurídica foram efetivados mediante aferição indireta utilizando-se os valores totais pagos em nota fiscal de prestação de serviços, com fundamento no parágrafo 6o do art. 33 da Lei 8212/91.

Informa que as remunerações foram constatadas 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 atuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação. A Fiscalização detalha no item 10.3 do Relatório Fiscal, alguns contratos - Anexo VII, considerando que a maioria destes são padronizados por atividade, demonstrando de forma objetiva e clara a subordinação entre os contratados e a Cooperativa.

Acrescenta a Fiscalização que várias questões importantes na relação das PJ com a UNIMED/BH, que por mais que se queira disfarçar, a relação entre pessoa jurídica e serviços prestados não consegue deixar de demonstrar a relação empregatícia com os sócios das PJ.

Registra ainda a Fiscalização que constatou pagamentos a segurados empregados a título de participação nos lucros em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, uma vez que não foram observadas algumas condições impostas pela Lei nº 10.101/2000, no que se refere a data de assinatura dos programas, que foram após o início da vigência dos mesmos e ainda não foi observada corretamente as Despesas Operacionais. A Fiscalização elenca todas as situações que estão em desacordo com a citada Lei nº 10.101/2000.

E conclui que os valores pagos aos segurados empregados relativamente ao PLR de 2013, 2014 e 2015, foram lançados à tributação observando os valores apresentados pela própria Cooperativa, em planilhas específicas anexas ao presente auto de infração.

Segundo a Fiscalização os documentos verificados foram:

- Atas de Assembléias da empresa
- Notas fiscais das empresas interpostas
- Relação de sócios/representantes legais fornecidas pela Fundação
- Contratos celebrados entre as pessoas jurídicas prestadores de serviços.
- Relação de empresas prestadoras.
- Folha de Pagamento meio digital MANAD.
- Contabilidade da empresa via SPED contábil e planilhas apresentadas
- RAIS, GFIP, DIRF, DIPJ entre outras informações disponíveis nos sistemas da RFB.

Da Multa Aplicada.

Foi aplicada multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o crédito lançado, conforme art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007.

DA IMPUGNAÇÃO.

Cientificada em 02/03/2018 (fls. 99/100), a autuada apresentou em 03/03/2018, a Impugnação de fls. 634/750, em alegando em síntese:

Da Preliminar

Que embora a Fiscalização entenda que tenha ocorrido a utilização de pessoa jurídica interposta, com o objetivo de dissimular a relação de emprego entre os sócioque atuariam de forma personalíssima, exigindo as contribuições previdenciárias e GILRAT que seriam devidas em face do suposto vínculo empregatício, tal entendimento não pode prosperar.

Resume no item abaixo o que considera falhas da Fiscalização, discorrendo longamente sobre cada um deles, para demonstrar os equívocos cometidos:

- (i) Incompetente a Fiscalização para estabelecer relação empregatícia em face da competência exclusiva da Justiça do Trabalho para tanto;
- (ii) Genérica a motivação fiscal e precários seus elementos de prova, cerceando-lhe a defesa;
- (iii) Impreciso o crédito nela lançado, na medida em que os fundamentos apresentados para a constituição do crédito mostram-se precários.
- (iv) Inexistente o vínculo empregatício entre os sócios indicados e a cooperativa;

(v) Majorada a exigência, por: a) desconsiderar valores referentes a fatos geradores já recolhidos pelas pessoas jurídicas; b) não se limitar a base de cálculo aos repasses destas últimas aos prestadores de serviços.

Da Incompetência da Receita Federal para Estabelecer Vínculo Empregatício

Alega que a presente autuação, no que se refere à exigência causada pelo estabelecimento de suposto vínculo empregatício, baseia-se na premissa de que houve a utilização de pessoas jurídicas interpostas, em fenômeno genericamente conhecido como "Pejotização".

Diz que a caracterização da existência de vínculo empregatício é tarefa árdua e complexa, dependendo da análise crítica e minuciosa do caso concreto e da realidade fática para ser constatada, de modo que não é possível se verificar uma relação empregatícia através de mera análise de notas fiscais e contratos, tal como pretende o agente fiscal.

Sustenta ainda que a Fiscalização da Receita Federal do Brasil não tem atribuição legal para caracterizar vínculo de emprego, que seria oriundo de uma presunção de contratação ilegal de pessoas físicas por contratos de prestação de serviços dissimulados, já que, dentre as competências enumeradas ao auditor fiscal da Receita Federal, não está imbuída o reconhecimento de vínculo empregatício e as relações de trabalho. Portanto nulo o lançamento.

Afirma que o Fisco não pode atribuir natureza diversa ao contrato de prestação de serviços existente entre as partes (ato jurídico perfeito), para considerar que se trata de um contrato de trabalho. Cita jurisprudência do TRT da 2ª Região, para corroborar sua tese.

Da Generalidade da Motivação Fiscal e da Precariedade dos Elementos de Prova - Cerceamento de Defesa

Aduz não restar dúvida da nulidade do presente lançamento, posto que genérica a sua motivação e precárias as provas apresentadas, ressaltando que os equívocos destacados no relatório fiscal, que remete a fundação, e não a cooperativa (fls.107), bem como a sócios de entidades educacionais (fls.104 - 105) limita a própria defesa da Impugnante, eis que se dificulta a contestação das alegações fiscais (que deveriam existir objetivamente) acerca da caracterização. (grifo do contribuinte).

E, não tendo havido qualquer descrição quanto às condições da prestação dos serviços, agravado pelo confuso Relatório Fiscal, não é possível discorrer especificamente sobre o que seriam os elementos de relevância.

Da Ausência de Elementos aptos à Caracterização de Vínculo Empregatício - Análise da Situação Fática

Insurge-se contra a caracterização do vínculo empregatício efetuado pela fiscalização, argumentando que o vínculo empregatício se estabelece pelo negócio jurídico celebrado entre o trabalhador e o empregador, no qual o primeiro se obriga a prestar pessoalmente serviços ao segundo, sob o seu comando, de forma habitual, mediante o recebimento de uma contraprestação pecuniária.

Que no caso não ficou demonstrado inequivocamente o somatório dos requisitos aptos à caracterização de emprego que justifiquem a lavratura do Auto de Infração e ausente esta demonstração ou quaisquer dos requisitos acima citados, nulo o lançamento. Discorre

sobre cada um dos requisitos: (i) pessoalidade, (ii) exclusividade, (iii) habitualidade, (iii) remuneração, (iv) subordinação.

Afirma que, no caso, a personalidade jurídica e os instrumentos de constituição das prestadoras foram descartados pelo Fisco, como maneira de efetuar uma cobrança fundamentada apenas na pretensa caracterização de vínculo empregatício que, como já demonstrado, inexistente. Na verdade o Sr. Fiscal valeu-se de trechos isolados dos contratos e não de sua totalidade.

Acrescenta que se analisados de forma sistêmica os contratos, vê-se que em todos eles é assegurada a autonomia da prestação de serviço, com a possibilidade de utilização de profissionais diversos.

Insurge-se ainda contra a desconsideração de todo o recolhimento feito aos cofres previdenciários pelas prestadoras, desde a instituição das mesmas, ou seja, a contabilidade das pessoas jurídicas foi descartada em um ato arbitrário, cobrando da Impugnante um valor que possivelmente já fora recolhido pelas próprias prestadoras, mostrando-se necessário avaliar as folhas de pagamento e a contabilidade de tais empresas, sob pena de bi-tributação, razão pela qual requer uma diligência nas prestadoras.

Discorre sobre cada prestadora para comprovar que os serviços não são prestados apenas pelo sócio da pessoa jurídica, argumentando que mesmo que o fosse, não há nenhum impedimento legal para tanto.

Da Ausência do Poder Fiscalizatório da Operadora

Quanto ao Cumprimento das Obrigações Inerentes à Rede Credenciada. A Impugnante afirma que a operadora de plano de saúde, enquanto intermediadora de serviços, presta-se a contratar rede de prestadores de serviços visando garantir a cobertura de atendimentos e procedimentos de assistência à saúde demandados pelos beneficiários/usuários e que a contratação é regulamentada pela Agência Nacional de Saúde Suplementar -ANS, que determina os moldes e procedimentos necessários à contratação do prestador de serviços, portanto, não cabe a operadora, mera contratante da pessoa jurídica, identificar irregularidades nos procedimentos adotados pela contratada.

Ressalta que o mero contrato de prestação de serviços não outorga à contratante amplo poder de investigação em relação à distribuição de lucros, pagamento de pró-labore, etc., Portanto, não é possível imputar à contratante a responsabilidade pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias da contratada ou a mera presunção de conhecimento da irregularidade.

Conclui que não se mostra razoável presumir que a Impugnante tinha conhecimento de eventual irregularidade no recebimento dos lucros ou pagamento de pró-labore pela pessoa jurídica contratada.

Ressalta que cabe à Receita Federal do Brasil fiscalizar suposta irregularidade na distribuição de lucros ou pagamento de pró-labore pelas pessoas jurídicas e os arranjos tributários engendrados por aquelas pessoas jurídicas, levando-se em consideração o histórico e todo o rol de documentos contábeis e fiscais escriturados pela pessoa jurídica e acessíveis à Receita Federal, tais como atas, balancetes mensais, balanços patrimoniais, Livro Diário, Livro Razão, etc.

E conclui que é de suma importância destacar que, apenas na remota hipótese de cessão de mão de obra seria cabível a retenção do tributo na fonte pela contratante, sendo que, para configurar a referida cessão é necessário, cumulativamente, (i) colocação à disposição dos trabalhadores ao tomador, (ii) nas dependências da empresa contratante ou em local de terceiros por ela determinado e (iii) que os serviços sejam contínuos. O que não ficou configurado no presente caso, justamente pela ausência do requisito de subordinação entre os trabalhadores da rede credenciada e a Cooperativa na qual os trabalhadores limitam a fazer o serviço previsto em contrato e de forma subordinada ao contratado, requisito INDISPENSÁVEL para configuração de vínculo empregatício.

Da Majoração da Base de Cálculo

A Impugnante argumenta ainda que se existisse o aludido vínculo empregatício, a consideração do valor total pago às pessoas jurídicas como remuneração das pessoas físicas consideradas pelo I. Fiscal como empregados não se sustenta, posto que no preço do serviço da pessoa jurídica incluem-se outros custos, como material, equipamentos, tributos, dentre outros, razão pela qual a base de cálculo considerada deveria limitar-se ao valor repassado pelas sociedades prestadoras de serviços aos contribuintes individuais.

Da Participação nos Lucros ou Resultados

Argumenta a Impugnante que não podem prosperar os fundamentos fáticos que conduziram à não consideração fiscal dos pagamentos efetuados como Participação nos Lucros ou Resultados nos anos de 2014, 2015 e 2016, a suposta extemporaneidade da assinatura dos Acordos Coletivos, não considerados previamente pactuados, bem como, divergências quanto ao conceito de "Despesa Operacional" para fins de aferição dos índices pactuados.

Argumenta que a Constituição da República, com o propósito de incentivar a inserção dos trabalhadores nos resultados positivos auferidos pelas sociedades (com o aumento da produtividade e a maior justiça na distribuição dos ganhos entre o capital e trabalho), no seu art. 7, inciso XI, garante aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados e dispõe que os pagamentos a este título são desvinculados da remuneração. Elege-o como direito social, dando-lhe caráter de imunidade e afastando-se, por decorrência, a incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores, uma vez que esta incide sobre a remuneração.

Cita voto de conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF onde este reconhece a natureza de imunidade, a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração.

Firmada a natureza de imunidade, parte a analisar os equívocos cometidos pela Fiscalização, na análise do cumprimento dos Acordos Coletivos dos anos 2013, 2014 e 2015 que previram os Programas de Participação nos Lucros da Impugnante.

Afirma que a Lei nº 10.101/00, ao introduzir os requisitos materiais do Plano de PLR, não o fez de forma exaustiva. Deu-se primazia à plena liberdade negocial das partes envolvidas, tendo como norte interpretativo à finalidade do instituto, que é a maior integração capital e trabalho.

Por isso o art. 2º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.101/2000 dispõe tão somente que devem constar no Plano de PLR regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação e das regras adjetivas, inclusive mediante a instituição de

mecanismos de aferição, pelos empregados, das informações pertinentes ao cumprimento das metas, resultados e lucro estabelecidos no acordo.

Assim entende a Impugnante que existem formas de negociação entre a empresa e seus empregados, as quais não são exaustivas, ou seja, os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empregadora devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas, posto que a lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I e II, apenas o autoriza ou sugere.

Acredita a Impugnante que sendo assim, a necessidade de pactuação prévia dos instrumentos não recai aos Acordos desta (Impugnante), uma vez que as condições por ela definidas são pautados em índices de produtividade e qualidade, e não em metas e resultados individuais.

Sustenta que dessa forma, a lógica legislativa permite concluir que se o instrumento de negociação possuir como critério e condição a observância aos "índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa", não há obrigatoriedade de que seu Acordo seja pactuado previamente, exatamente pela ausência de determinação legal, caindo por terra, assim, a integralidade da exigência fiscal no que se refere ao levantamento de Participação nos Resultados.

DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS

Insurge-se a Impugnante contra o caráter confiscatório da multa aplicada em afronta ao princípio da Capacidade Contributiva, requerendo, por conseguinte, a redução da multa aplicada no importe de 75% do valor do imposto, como também afastar a incidência da aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de autorização legal.

DO PEDIDO:

Isto posto, requer-se:

1- Preliminarmente, seja reconhecida:

(i) a incompetência da Fiscalização para estabelecer relação empregatícia em face da competência exclusiva da Justiça do Trabalho para tanto; e,

(ii) a nulidade da autuação fiscal em decorrência da imprecisão do crédito nela lançado, na medida em que os fundamentos apresentados para a constituição do crédito mostram-se precários.

2- No mérito, ultrapassadas as preliminares suscitadas, e com fulcro nas razões de fato e de direito elencadas, requer-se, em relação à suposta "pejotização", que:

(iii) se reconheça a improcedência do Auto de Infração, em decorrência da inexistência do vínculo empregatício pretendido; e subsidiariamente.

(iv) a retirada dos valores referentes a fatos geradores já recolhidos pelas pessoas jurídicas, a ser apurado em diligência, conforme quesitos e assistente técnico indicados; e,

(v) a limitação da base de cálculo aos repasses destas últimas aos prestadores de serviços; e, em relação à Participação nos Lucros,

(vi) que se reconheça a improcedência do Auto de Infração, em face da Impugnante ter observado a integralidade da legislação de regência da Participação nos Resultados, não sendo extemporâneos os Programas (vi.1) tratar-se de imunidade; (vi.2) possuírem os instrumentos de negociação dos anos de 2013 a 2015 como critérios os índices de

produtividade e qualidade, e não metas individuais, afastando-se o art. 2º, §1º, II da Lei n.º 10.101/09; (vi.3) que os Acordos Coletivos foram assinados antes do pagamento da Participação, em consonância com o entendimento então consolidado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como tendo os funcionários conhecimento prévio de seus requisitos ante sua habitualidade; e

(vii) caso se entenda que coexistem índices de produtividade (art. 2º, § 1º. I da Lei n.º 10.101/09) e qualidade e metas (art. 2º, § 1º. II da Lei n.º 10.101/09), afastando-se totalmente (vi.1, vi.3), que sejam mantidos os reflexos de tais índices sobre a PLR paga, considerando-a majorada apenas em relação aos índices que, vencidamente sejam tidos como metas. (viii) o atendimento ao critério particular de Despesas Operacionais da Impugnante. Subsidiariamente, (vii) caso se entenda que coexistem índices de produtividade (art. 2º, § 1º. I da Lei n.º 10.101/09) e qualidade e metas (art. 2º, § 1º. II da Lei n.º 10.101/09), afastando-se totalmente (vi.1, vi.3), que sejam mantidos os reflexos de tais índices sobre a PLR paga, considerando-a majorada apenas em relação aos índices que, vencidamente sejam tidos como metas.

3 - Por outro lado, admitindo-se a remotíssima hipótese de não serem acatados tais argumentos, requer a Impugnante seja excluída a aplicação da Taxa Selic como juros na quantificação do montante supostamente devido e seja excluída a multa aplicada em razão de seu caráter confiscatório.

4- Pretende-se provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente prova testemunhal.

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2016

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de seus agentes fiscais, possui poderes para investigar a situação fática que configura vinculação de trabalhadores à Previdência Social para fins de arrecadação e lançamento da contribuição respectiva, todavia sem prejuízo ou interferência nas normas afetas à legislação do trabalho.

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

Para afastar a caracterização de contratação de trabalhadores por empresa interposta e seus respectivos efeitos tributários e previdenciários, a impugnante deve ultrapassar o campo das alegações e produzir provas que se contraponham às levantadas pela auditoria fiscal, mormente aquelas relacionadas à existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do lançamento fiscal. Inteligência do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto 70.235/1972.

INCONSTITUCIONALIDADE. ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS À TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Em lançamento de ofício, é legítima a incidência juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, de forma que, não efetuado o pagamento do crédito no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora à taxa SELIC sobre o principal e a multa de ofício.

PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: se demonstre à impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Cientificados da decisão de primeira instância em 24/01/2019 (quinta-feira), o sujeito passivo interpôs, em 25/02/2019 (segunda-feira), Recurso Voluntário de 175 (cento e setenta e cinco) folhas, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

“V.1 – preliminarmente, seja reconhecida (i) a incompetência da Fiscalização para estabelecer relação empregatícia em face da competência exclusiva da Justiça do Trabalho para tanto; e (ii) a nulidade da autuação fiscal em decorrência da imprecisão do crédito nela lançado, na medida em que os fundamentos apresentados para a constituição do crédito mostram-se precários.

V.2. – no mérito, ultrapassadas as preliminares suscitadas, e com fulcro nas razões de fato e de direito elencadas, requer-se, **em relação à suposta “pejotização”**, que (iii) se reconheça a improcedência do Auto de Infração, em decorrência da inexistência do vínculo empregatício pretendido; e subsidiariamente (iv) a retirada dos valores referentes a fatos geradores já recolhidos pelas pessoas jurídicas, a ser apurado em diligência, conforme quesitos e assistente técnico indicados; e (v) a limitação da base de cálculo aos repasses destas últimas aos prestadores de serviços; e, **em relação à Participação nos Lucros**, (vi) que se reconheça a improcedência do Auto de Infração, em face da Recorrente ter observado a integralidade da legislação de regência da Participação nos Resultados, não sendo extemporâneos os Programas (vi.1) tratar-se de imunidade; (vi.2) possuírem os instrumentos de

negociação dos anos de 2013 a 2015 como critérios os índices de produtividade e qualidade, e não metas individuais, afastando-se o art. 2º, §1º, II da Lei n.º 10.101/09; (vi.3) que os Acordos Coletivos foram assinados antes do pagamento da Participação, em consonância com o entendimento então consolidado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como tendo os funcionários conhecimento prévio de seus requisitos ante sua habitualidade; e (viii) o atendimento ao critério particular de Despesas Operacionais da Recorrente. Subsidiariamente, (vii) caso se entenda que coexistem índices de produtividade (art. 2º, § 1º. I da Lei n.º 10.101/09) e qualidade e metas (art. 2º, § 1º. II da Lei n.º 10.101/09), afastando-se totalmente (vi.1, vi.3), que sejam mantidos os reflexos de tais índices sobre a PLR paga, considerando-a majorada apenas em relação aos índices que, vencidamente sejam tidos como metas.

V.3 - Por outro lado, admitindo-se a remotíssima hipótese de não serem acatados tais argumentos, requer a Recorrente seja excluída a aplicação da Taxa Selic como juros na quantificação do montante supostamente devido e seja excluída a multa aplicada em razão de seu caráter confiscatório.

Pretende-se provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente prova testemunhal”.

É o relatório.

VOTO

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles conheço.

O litígio recai sobre a incidência de contribuições previdenciárias em relação à suposta “pejotização” e ao plano de Participação nos Lucros da recorrente.

1. Preliminares de nulidade e incompetência da Receita Federal para Estabelecer Vínculo Empregatício

Alega o recorrente que há incompetência da Receita Federal para estabelecer vínculo empregatício. Em momento algum a Receita Federal atribui vínculo de emprego, mas e tão-somente verifica se existe simulação nos contratos terceirizados firmados entre a recorrente e prestadores de serviço contratados, conforme dispõe o art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional – CTN. Destarte, este ponto não merece maiores digressões ou debates sobre a questão.

Mesma sorte em relação à ausência de nulidade do lançamento, não se verificando nenhuma das hipóteses do Art. 59 da Decreto 70.235/1972 e demais normações processuais.

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

DAS PRELIMINARES

A Impugnante alega nulidade do lançamento fiscal, sob o fundamento de que a Fiscalização da Receita Federal do Brasil não teria competência (atribuição) administrativa para promover o reconhecimento de vínculo empregatício de trabalhadores enquadrados como sócios de empresas prestadoras de serviços.

Essa alegação não será acolhida, já que a legislação permite e determina que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Fisco) desconsidere (reclassifique) vínculos pactuados inicialmente e os caracterize como segurados empregados, desde que as premissas que os configurem como segurados empregados estejam presentes e sejam demonstradas pela Fiscalização, a teor do artigo 9º c/c o § 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Ou seja, para configurar a relação empregatícia e permitir a reclassificação do vínculo pactuado inicialmente, o Fisco deve verificar e demonstrar que o serviço era prestado de forma pessoal, realizado por pessoa física, possuindo natureza não eventual em relação à atividade da empresa, prestado em regime de subordinação e oneroso, mediante remuneração.

RPS - Decreto 3.048/1999

Art. 9º. São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...).

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...).

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (g.n.).

Assim, ao considerar um pacto laboral empregatício em que o contribuinte (autuada) entendia não haver, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil não está a invadir a competência outorgada à Justiça do Trabalho – nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, nem tampouco está desobedecendo à regra estampada no art. 129 da Lei 11.196/2005 –, já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito trabalhista e ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária, e encontra respaldo legal no

artigo 229, § 2º, do Decreto 3.048/1999 e no parágrafo único do artigo 142 do CTN, que dispõe como caráter vinculado e obrigatório, e não discricionário, a atividade administrativa de lançamento, restando a auditoria fiscal somente a aplicação dos dispositivos da legislação tributária.

No âmbito do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade de lançamento fiscal estão enumeradas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, a saber: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; e (iii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E nenhuma dessas hipóteses foi evidenciadas nos autos.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (g.n.).

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência. § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização.

Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, já que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/417) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...).

Decreto 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...).

Com isso, ao contrário do que afirma a Impugnante, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 04/365) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

A Impugnante requer ainda a nulidade do presente lançamento, argumentando que além de genérica a sua motivação e precárias as provas apresentadas, verifica-se equívocos destacados no relatório fiscal, que remete a fundação, e não a cooperativa (fls.107), bem como a sócios de entidades educacionais (fls.104/105), o que no seu entendimento cerceia seu direito a ampla defesa.

No caso, conforme acima exposto, tal alegação de ser genérica e desprovida de provas a motivação da autuação não pode prosperar. Por outro lado, ainda que a Fiscalização tivesse realmente se equivocado, ao dispor tratar-se de Fundação Educacional e não de Cooperativa este equívoco não geraria a nulidade do auto de infração, pois primeiro não houve cerceamento do direito de defesa da contribuinte, uma vez que a troca de denominação não causa nenhum prejuízo ao entendimento da autuação, mesmo porque no Relatório Fiscal, a Fiscalização narra de forma clara e precisa os fatos geradores das contribuições ora lançadas.

Não se vislumbra a ocorrência de cerceamento de direito de defesa, pois constam nos autos elementos/informações que permitem ao sujeito passivo compreender os lançamentos em questão, notadamente a origem/composição dos valores considerados base de cálculo das contribuições lançadas, que tiveram como base as informações contábeis e fiscais fornecidas pela própria contribuinte como também com as informações constantes nos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Logo, a alegação da Impugnante de nulidade do lançamento fiscal não encontra respaldo na legislação tributária, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não será acolhida.

Diante disso, rejeito as preliminares ora examinadas, e passo ao exame de mérito.

Pejotização

Embora tratados em tópicos separados nas fls. 817/838, podemos enfrentar a matéria controvertida em um tópico único. O recorrente alega que existe um “PRE conceito” acerca da terceirização lícita de atividades médicas e comerciais para a recorrente, atribuindo uma generalização da abordagem fiscal ao caso por demonstrar alguns erros materiais no texto. A recorrente argumenta que a motivação da fiscalização foi genérica e que as provas apresentadas são insuficientes para justificar a desconsideração da relação entre a Unimed e as pessoas jurídicas como prestação de serviços autônoma. Ademais, afirma que as planilhas e documentos usados como prova apresentam inconsistências e não demonstram a habitualidade ou subordinação que caracterizariam uma relação de emprego.

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

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

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

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

Ônus da prova

A recorrente sustenta que o ônus da prova da existência de simulação da pejotização ilícita é da fiscalização e o caderno administrativo não apresenta provas mínimas da simulação alegada pela fiscalização, ou seja, sustenta que o TVF transcreve apenas alegações genéricas e insuficientes para sustentar a tese de pejotização ilícita. Segue seu inconformismo com a alegação de que os documentos não comprovam a existência dos requisitos legais para a

formação de vínculo empregatício, já que os contratos firmados com as empresas prestadoras de serviços são legítimos e não configuram vínculo empregatício. Arremata, por fim, que os contratos refletem relações comerciais normais e legais entre as partes, sem fraude ou desvirtuamento.

Para a decisão de piso, por seu turno, os documentos apresentados são suficientes para comprovar a pejetização ilícita, especialmente por indicar detalhadamente os fatos e circunstâncias das contratações de sócios e terceiros por meio de um simulacro:

Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, impõe-se afirmar que foram demonstrados elementos suficientes para a caracterização do vínculo empregatício descritos pela auditoria fiscal, qualificando os segurados como empregados para fins de apuração das contribuições previdenciárias.

Extrai-se do acima exposto, onde a Fiscalização descreve, de forma individualizada para cada empresa prestadora de serviços, os requisitos da caracterização dos sócios como segurados empregados para fins previdenciários, destacando as condições estabelecidas nos contratos de prestação de serviços e demonstrando que os sócios ou empresário individual prestavam serviços de natureza urbana, em caráter não eventual, subordinados, pessoalmente e mediante remuneração.

Tais requisitos estão de acordo com o determinado no art. 12, I, aliena "a" da Lei 8.212/1991, abaixo transcrito:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço [pessoalidade] de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual [habitualidade], sob sua subordinação e mediante remuneração [onerosidade], inclusive como diretor empregado; (grifos e notas pessoais acrescidas)

Por sua vez o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, dispõe:

RPS- Decreto nº 3.048/99

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...).

Ainda sobre a relação de emprego, preceitua também o art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT:

CLT

"Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviço de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste (grifo nosso) e mediante salário.

Parágrafo único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição do trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual".

(...).

Como se percebe, em matéria previdenciária, o legislador ampliou o conceito de segurado empregado, para abarcar não apenas o que recebe salário definido pela CLT e tutelado pela justiça trabalhista, mas aquele que percebe remuneração. E nesse contexto, a legislação previdenciária, conforme acima exposto, é clara no sentido de autorizar o Fisco a realizar o enquadramento correto dos trabalhadores como segurados na categoria de empregado (RPS - Decreto nº 3.048/99).

A Fiscalização registra no item 7 do Relatório Fiscal os documentos analisados para efetuar o lançamento: 7) - Os documentos verificados nessa auditoria fiscal, foram:

- Atas de Assembléias da empresa
- Notas fiscais das empresas interpostas
- Relação de sócios/representantes legais fornecidas pela Fundação
- Contratos celebrados entre as pessoas jurídicas prestadores
- Relação de empresas prestadoras fornecidas
- Folha de Pagamento meio digital MANAD
- Contabilidade da empresa via SPED contábil e planilhas apresentadas
- RAIS, GFIP, DIRF, DIPJ entre outras informações disponíveis nos sistemas da RFB.

A Fiscalização informa ainda que recebeu ainda planilha de prestadores de serviço da Cooperativa, que serviu para confrontar com as informações disponíveis na contabilidade formal da empresa, obtida via SPED contábil e finaliza afirmando que assim toda a ação fiscal investigatória se baseou em fatos contábeis, detalhados pela empresa na entrega de sua contabilidade digital ao fisco, obedecendo às normas e determinações do decreto nº 6.022 de 22/01/2007.

Por sua vez a Impugnante aduz estar juntando os documentos comprobatórios, para evidenciar que a Fiscalização cometeu equívoco, ao considerar como segurado empregado da Cooperativa, os sócios das empresas prestadoras de serviços, conforme:

Documentos que instruem a presente:

Doc. 1 – Documentos de representação da Impugnante;

Doc. 2 – Cartões de CNPJ das empresas Prestadoras de Serviço objeto da autuação; fls. 529/564

Doc. 3 - Contrato de Prestação de Serviços da Empresa Camila de Almeida Guimarães; FLS. 469/470

Doc. 4 - Contrato de Prestação de Serviços da Empresa Ricardo José Dinelli Costa; fls. 494/511

Doc. 5 - Contratos de Prestação de Serviços da Empresa TMS Consultoria e Assistência Especializada Ltda. (Contratos datados de 25/01/2013, 01/09/2014, 27/05/2014, 16/04/2015); fls. 565/602

Doc. 6 - Contrato de Prestação de Serviços da Empresa Iesc Consultoria Farmacêutica; fls. 603/614

Doc. 7- Contrato de Prestação de Serviços da Empresa Instituto Mineiro de Medicina Nuclear; fls. 512/525 Doc. 8 - Contrato de Prestação de Serviços da Empresa PM Solution Ltda.; FLS. 478/490

Doc. 9 - Contrato de Prestação de Serviços da Empresa PYX Tecnologia Ltda.; fls. 615/633

Doc. 10 – Notas Fiscais 2015/21, bem como 2015/22 da Prestadora de Serviços Deraux Medic fls. 526/527. “

Observa-se dos documentos acima relacionados e juntados na peça de defesa, que são os mesmos apresentados durante o procedimento fiscal (contratos de prestação de serviços e notas fiscais), os quais já foram analisados, juntamente com os demais documentos apresentados e outros extraídos dos sistemas informatizados da RFB, como folha de pagamento, RAIS, GFIP, DIRF, DIPJ, possibilitando à Fiscalização constatar o vínculo empregatício entre a UNIMED e seus colaboradores.

Como elementos de prova relativo a caracterização dos sócios da empresas jurídicas interpostas, como segurados empregados, com base nos documentos acima mencionados, a Fiscalização elaborou as seguintes planilhas:

- a) ANEXO I - Planilha contendo valores pagos em notas fiscais, número da nota fiscal, sócio prestador do serviço, nome da empresa interposta, data da nota fiscal e histórico contábil do pagamento, onde a própria empresa informa serviços médicos, conforme contrato. Planilha por ordem alfabética de empresas interpostas - 2014
- b) ANEXO II – Planilha contendo valores pagos, data, número da nota fiscal, sócio prestador, nome da empresa interposta, em ordem de competência, onde se verifica os valores pagos ao final de cada mês, totalizados pela quantidade de empresas interpostas- 2015
- c) ANEXO III - Planilha contendo valores pagos em notas fiscais, número da nota fiscal, sócio prestador do serviço médico, nome da empresa interposta, data da nota fiscal e histórico contábil do pagamento, onde a própria empresa informa serviços médicos conforme contrato.
- d) ANEXO IV – Planilha contendo valores pagos, data, número da nota fiscal, sócio prestador, nome da empresa interposta, em ordem de competência, onde se verifica os valores pagos ao final de cada mês, totalizados pela quantidade de empresas interpostas – 2014.
- e) ANEXO VI- Amostra de notas fiscais emitidas pela empresa, onde em sua maioria se constata a contratação com finalidades de prestação de serviço médico.
- f) ANEXO VII – Contratos celebrados entre as partes, e que por serem padronizados foram anexados apenas alguns contratos como forma de prova, no entanto, a Receita Federal detém cópia de todos os contratos enviados pela UNIMED g) ANEXO VIII – Planilhas contendo os nomes e valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros da UNIMED Plano de Saúde, nos anos de 2014, 2015 e 2016.

h) ANEXO IX – Relação da Declaração de Rendimentos da Pessoa Física DIRF - Terceiros

(...).

Assim, considerando que ficou mais que evidente a utilização de pessoas interpostas e que a Impugnante não junta na peça de defesa, de fls. 472/483, nenhum elemento novo, capaz de alterar o lançamento, este deve se manter em sua integralidade.

(...)

A Impugnante alega que o Fisco escolhendo um caminho tortuoso da ausência de prova e da presunção inaceitável de pretensa simulação ocorrida no caso em tela, imputando a uma tomadora de serviços responsável, todos os dissabores de uma autuação surreal, deixou de observar no caso: a) que nem todas as prestadoras prestam serviços nas dependências da Cooperativa; b) que pelo fato de a prestação de serviços ser efetuada prioritariamente por sócios, não desnatura a sua personalidade jurídica; c) que não é necessário que a prestadora tenha empregados, podendo ainda assim se constituir em PJ; d) que a renovação anual dos contratos não interfere nas relações trabalhistas ; e) que pelo fato de a renda dos sócios ser exclusivamente decorrente do contrato com a cooperativa, com retenção na fonte, não configura vínculo empregatício.

Todavia, cabe frisar, que não obstante as alegações contrárias da Impugnante, há de se ressaltar que a verificação “in loco”, ao tempo da fiscalização, onde foi apurado que os prestadores de serviço prestavam serviços à autuada com renovação anual de contrato, indicando continuidade trabalhista, além da existência de outros indícios como serviços prestados nas dependências da Impugnante, com dias e horários determinados que teriam que seguir, como se verifica nos documentos apresentados pela Impugnante e analisados conjuntamente com as informações constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil. Ou seja, esses fatos analisados em conjunto com todas as evidências acima dispostas, são suficientes para provar as afirmativas da fiscalização, pois estão em perfeita consonância com os documentos acostados aos autos.

Mesmo diante de todos esses indícios, a Impugnantes tenta desqualificar os fatos apontados pela Fiscalização, analisando-os de forma isolada e dizendo que eles não levam à conclusão de que os profissionais estavam vinculados à Cooperativa.

Como dizer, diante de todas as evidências, que o Auditor Fiscal não conseguiu demonstrar que esses profissionais estavam sujeitos ao comando da Cooperativa, pois todas as provas acostadas aos autos, comprovam justamente o contrário.

E ainda que a Impugnante afirme que é necessário um mínimo de controle organizacional pela simples razão da necessidade do bom funcionamento da Cooperativa, e que não existe proximidade temporal entre a constituição das empresas prestadoras de serviço com o início das atividades junto à Impugnante, o que se verifica é que era a cooperativa que assumia toda responsabilidade pelos atos de seus prestadores de serviço, efetuando, inclusive, auditoria e submetendo os prestadores a rígido controle administrativo, reconhecendo essa condição e que rubricas relacionadas a segurados empregados eram pagas às supostas pessoas jurídicas por meio de notas fiscais. Como se observa, não se trata de fato isolado, foram várias as circunstâncias que, em conjunto, conduziram à conclusão de que os profissionais prestaram serviços por meio de pessoa jurídica, como um artifício para que a cooperativa deixasse de recolher as contribuições previdenciárias em questão.

Nesse aspecto, vários indícios, todos indicando para a mesma direção, fazem prova do ilícito. É o que se deu na espécie sob análise, em que a aparente legalidade de negócios e atos jurídicos não possuem causa legítima, são simulados e praticados com a exclusiva finalidade de o sujeito passivo eximir-se de obrigação tributária.

No tocante a alegação da defesa de que o lançamento fiscal se pautou em suposições, não há qualquer sentido essa alegação, pois a simulação das operações e atos praticados está comprovada nos autos.

As hipóteses em que fica configurada a ocorrência de simulação, estão dispostas no Código Civil Brasileiro de 2002, §1º, art. 167:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados

Nesse sentido, cita-se o entendimento de Heleno Tôrres em sua obra Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária – Ed. Revista dos Tribunais – 2003 – pág. 371:

Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negocial, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despidendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocial, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo “motivo” para o ato administrativo: o ato simulado

Então, restou demonstrado pela Fiscalização que, os expedientes utilizados pela Cooperativa tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a intenção das partes era uma, mas a forma jurídica adotada era outra.

A constatação pela Auditoria Fiscal de que os profissionais habilitados (sócios das empresas) prestavam serviços à cooperativa, por meio de “pessoas jurídicas”, caracterizando-os como seus segurados empregados, atrai o lançamento para aquele. Acrescente-se que a questão de as supostas empresas serem formalmente constituídas não é suficiente para afastar os fatos encontrados durante a ação fiscal. Vale frisar, por oportuno, que o enquadramento como segurado empregado é definido por Lei, não prevalecendo a denominação ou a simples intenção da empresa autuada de realizar um contrato de natureza cível de prestação de serviços de qualquer natureza. Assim, a realidade fática da relação jurídica entre o trabalhador e a Impugnante encontrada nos fatos examinados pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o procedimento fiscal, subjugam-se aos parâmetros legalmente estabelecidos na alínea “a” do

inciso I do art. 12 da Lei 8.212/91, que, por dever de ofício, enquadrando os trabalhadores como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados.

Portanto, é certo que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar um pacto laboral empregatício em que o contribuinte autuado entendia não haver, e, para fins tributários, está perfeitamente autorizada a reclassificar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbram manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuitos inequivocamente evasivos.

O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, dispõe:

RPS-Decreto nº 3.048/99

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Neste contexto o Código Tributário Nacional, disciplina que:

Lei 5.172/1966 – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determinar;

(...VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (g.n.)

(...).

Desta feita, não obstante o inconformismo da Impugnante, conforme já foi demonstrado, a própria legislação previdenciária possibilita que o Fisco proceda dessa forma, nos termos do artigo 9º c/c o § 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Assim, dentro do contexto da legislação tributária (§ 2º do artigo 229 do Decreto 3.048/1999 conjugado com o parágrafo único do art. 142 e inciso VII do art. 149, ambos do CTN), é reconhecível o comando normativo de uma consciência jurídica impositiva e pautada na realidade fática e material da relação empregatícia, desvinculada dos

parâmetros exclusivamente formais do objeto do contrato de prestação de serviços, que foi estabelecido entre as empresas contratadas e a empresa contratante (empresa atuada).

Logo, a realidade material, que foi claramente demonstrada para cada empresa prestadora de serviços, acima exposta deve prevalecer sobre a aparência de um contrato de prestação de serviço inicialmente pactuado.

Assim, independentemente da figura contratual adotada, uma vez ausente a autonomia organizacional do trabalho dos prestadores de serviços, com o exercício da sua atividade laboral de forma pessoal e sob a direção do tomador, e sem assunção ativa (propriedade dos meios de produção) e passiva (responsabilidade pelos riscos do empreendimento), está-se diante de uma típica relação de emprego evidenciada nos autos, o que invoca a aplicação dos artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN, combinados com o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei 8.212/1991.

E ainda que a Impugnante apresente na defesa, considerações e interpretações sobre algumas cláusulas dos contratos, e destaque de alguns prestadores de serviço (fls. 634/749), por já terem sido objeto de análise individual, por parte da Fiscalização, que juntamente com os demais documentos contábeis da empresa, formaram sua convicção como também convenceram esta julgadora da existência de vínculo empregatício entre a Impugnante e estas prestadoras de serviço, é de se concluir que procedeu corretamente a Fiscalização em lançar de ofício, na forma da Lei 8.212/91, o valor das contribuições previdenciárias e as destinadas aos Terceiros, extraíndo-as das notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas como remuneração do sócio que efetivamente prestou o serviço.

Consigne-se que o ônus da comprovação da simulação recai sobre a fiscalização, conforme orientação deste CARF:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE. A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/ dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário. NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO. Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto tomador de serviços e o tido prestador de serviços, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999. Acórdão 2401-

005.900, processo 14041.720112/2015-01. Relator Rayd Santana Ferreira, Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Publicação 09 Jan 2019

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

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

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

Superada a dinâmica sobre a distribuição do ônus da prova no caso concreto, devemos analisar as provas produzidas nos autos acerca dos elementos essenciais da relação de

emprego para verificar se o conjunto fático-probatório converge no sentido de se confirmar as alegações trazidas no TVF, como sustentou a decisão de piso.

Subordinação

A recorrente alega que não há subordinação jurídica entre ela e os sócios das empresas prestadoras de serviços. Sustenta que a subordinação é um elemento essencial para a caracterização de uma relação empregatícia, e a ausência desse elemento é uma prova de que não houve peijotização ilícita.

Por sua vez, a decisão de piso sustenta que a subordinação jurídica é evidenciada pelo poder hierárquico da empresa contratante, que dirigia e coordenava as atividades dos prestadores de serviços. Ademais, adiciona que a fiscalização identificou uma série de fatores que demonstram a falta de autonomia dos prestadores, incluindo o controle de horários, locais de trabalho, fornecimento de materiais, e outras decisões administrativas, mostrando uma clara subordinação jurídica dos prestadores à cooperativa autuada. Vale a leitura dos pontos indicados:

No tocante às apurações relacionadas a essa prática, a Fiscalização demonstrou toda a situação fática criada pela UNIMED/BH para camuflar o vínculo empregatício existente com os profissionais da área médica e afins, e diretores (sócios dessas empresas), suprimir a proteção trabalhista, e se eximir do pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a esses segurados.

Com relação à caracterização da relação jurídica material dos prestadores de serviços como segurados empregados, constata-se que a Fiscalização reclassificou para fins tributários o pacto civil firmado entre as empresas prestadoras de serviço e a autuada (Impugnante), e considerou o vínculo como relação de emprego.

Inconformada a Impugnante argumenta que a fiscalização fazendária não é órgão competente para estabelecer vínculo empregatício entre partes ou para descaracterizar uma relação autônoma de prestação de serviços.

Todavia, compulsando os autos do processo e todos os documentos anexados tanto pela Impugnante quanto pela Fiscalização, entendo que a Autoridade Fiscal agiu corretamente, tendo feito todas as análises necessárias que direcionaram ao lançamento, e apresentação de provas e consistentes indícios que analisados em conjunto indicam a existência dos requisitos da personalidade e subordinação.

A Fiscalização destaca que dos contratos da UNIMED/BH com pessoas físicas, sócios de empresas interpostas, que as empresas interpostas contratadas pela cooperativa se dedicam à atividade principal da empresa que é de atendimento médico, além de venda de planos de saúde.

Outro fato importante apontado pela Fiscalização é que as contratadas, cujos sócios prestam serviços, não possuem empregados, sendo caracterizada de forma clara a personalidade. Além disso, a cooperativa contratou, mediante empresas interpostas, os sócios, considerados neste caso como segurados empregados, vinculados a fins como avaliação de gestão de serviços médicos, serviços de engenharia para construção de hospital da cooperativa, consultoria e assessoria na avaliação de prestadores de serviço, serviços de informática ligados à atividade da empresa UNIMED/BH. Todos sem o

concurso de empregados por parte das empresas interpostas, com seus sócios prestando o serviço.

Ressalta ainda a Fiscalização que a renda declarada em DIRF dos sócios das empresas interpostas (Anexo XI), majoritariamente são obtidas com serviços prestados a UNIMED/BH, bem como prestam serviços de forma exclusiva a esta no período contratado. Verifica-se assim que se trata de pessoas jurídicas interpostas, cujos sócios prestam serviço exclusivamente à Cooperativa, sem o concurso de empregados, com renda declarada a Receita Federal majoritariamente obtida pelos serviços prestados a UNIMED/BH, com personalidade, remuneração mediante nota fiscal, habitualidade e subordinação contratual.

A Fiscalização registra ainda que as regras estabelecidas em contrato (Contratos padrão), devem ser observadas pelos contratados, sendo eles profissionais cooperados da UNIMED ou não, quando não existe profissional cooperado. Os serviços podem ser verificados em contrato anexos (Anexo VII) a este auto de infração, bem como a exemplo de notas fiscais (Anexo VI) emitidas pelas empresas interpostas contra a UNIMED.

A Relação das PJ lançadas, cujos sócios a Fiscalização verificou prestar diretamente o serviço sem declarar empregados com dedicação exclusiva à UNIMED, estão relacionadas no item 10.2, do Relatório Fiscal, conforme abaixo transcrito: “10.2) Relação dos PJ lançados, cujos sócios prestam diretamente o serviço sem declarar empregados com dedicação EXCLUSIVA à UNIMED: ANEXOS I, II - 2014 e ANEXOS III e IV-2015.

1) Ricardo José Dinelli Costa, Engenheiro, contratado como supervisor geral da obra de construção do Hospital da UNIMED. Não declara empregados na GFIP, apenas seu sócio Ricardo José Dinelli Costa;

2) Fort Bel Administradora - Contratada para venda de plano de saúde. Não declara empregados na GFIP, apenas seu sócio José Henrique da Silveir;

3) Bem Benefícios Assessoria de Benefícios - Contratada para venda de planos de saúde. Não declara empregados na GFIP, nem declara o sócio o Sr. Carlos Badin.

4) Camila de Almeida Guimarães ME - contrato para prestação de serviços de terapia Ocupacional - Não declara empregados na GFIP, nem declara a sócia Sra. Camila de Almeida Guimarães.

5) JC LTDA - contratada para serviços de ressonância magnética, ultra sonografia, tomografia etc. Não declara empregados e sequer apresenta GFIP, nem dos sócios.

6) IESC Consultoria Farmacéutica - contratada para serviços de assessoria e consultoria, sem concurso de empregados, declara em GFIP apenas o sócio Sr. Mateus Rodrigues Alves.

7) Mavilla Consultoria e Assessoria de serviços Ltda, contratada para serviços de consultoria junto aos consultórios da UNIMED BH, sem concurso de empregados, declara na GFIP apenas o sócio Sr. Mauro de Ávila Leite.

8) HTA Clínica de Fisioterapia Ltda - contratada para serviços fisioterápicos, sem concurso de empregado, declara em GFIP vários de seus sócios, inclusive a sócia majoritária Sra. Tatiana de Souza Carvalho Menezes.

9) Neofono - contratada para serviços fonoaudiológicos, sem concurso de empregados, declara em GFIP apenas sua sócia a Sra. Laura Macaron Ribeiro.

10) PYX TECNOLOGIA LTDA EPP - contrata para prestar serviços de metodologia de gestão médica, sem concurso de empregados e sequer apresenta GFIP inclusive de seus sócios Srs. Eros Viggiano e Adalci Righi Viggiano.

11) TMS - Consultoria e assistência especializada Ltda - contrata para prestar serviço de avaliação da qualidade de prestadoras PJ - sem concurso de empregados, sequer declara GFIP de sua sócia a Sra. Mariana Soares Biondi.

12) Instituto Mineiro de Medicina Nuclear Eirelli EPP - contratado para prestar serviços de radiologia, ressonância magnética, tomografia - serviços prestados por sócios, sem declarar empregados e sócios na GFIP. Apresentou GFIP sem MOVIMENTO.

13) CMO - Centro Mineiro de Ortopedia Ltda ME - contratado para serviços de Ortopedia, serviços prestados pelo sócio Sr. João Wagner Junqueira Pellucci, sem declarar empregados na GFIP. 14) PM Solution Consultoria Ltda - contratada para assessoria e consultoria em informática, sem declarar empregados, apenas declara em GFIP o sócio Sr. Luiz Fernando Lizardo Rodrigues.

15) Centro Mineiro de Fisioterapia Ltda EPP - contratada para serviços de fisioterapia, fonaudiologia e terapia ocupacional, serviços prestados pelos sócios, sem declarar empregados na GFIP, declara vários sócios entre eles a Sra. Luciene Mara Tonelli Meelhuysen umas das sócias majoritárias.

16) Dereaux Medicina Dermatológica - contratada para prestar serviços de dermatologia, sem declarar empregados na GFIP, não declara sequer o sócio o Sr. Daniel Gontijo Ramos. (gn)

Todas as informações acima podem ser confirmadas no ANEXO V, onde constam por ordem descrita neste relatório as GFIPS de cada PJ interpostas e seus sócios, caracterizados nesta ação fiscal como segurados empregados por força do disposto na Lei 8212/91, art.12, Inciso I alínea "a" e na CLT"

(...)

O entendimento da Fiscalização de que os supostos sócios das empresas prestadoras de serviços são segurados empregados da autuada (Impugnante) está consubstanciado em elementos fáticos probatórios, que foram relacionados no Relatório Fiscal de forma individualizada e de acordo com o quadro societário de cada empresa, conforme Relatório Fiscal - item 10.3) Cláusulas contratuais a se destacar, fls. 112/117.

Vejam os elementos fáticos para as empresas prestadoras de serviços.

Considerando que a maioria dos contratos são padronizados por atividade, a Fiscalização consegue demonstrar de forma clara e objetiva a subordinação entre os contratados e a UNIMED/BH, conforme abaixo:

“1)PJ interposta FORT BEL, o contrato tem objetivo de intermediação de plano de saúde, venda de planos de saúde, ao serviço de transporte de passageiros e cargas da cidade de Nova Lima -MG não podendo comercializar planos de saúde de outras operadoras ou qualquer negócio de mesmo gênero (cláusula 2.2).

Fica vedado à contratada e a qualquer de seus sócios a divulgação e colocação dos serviços, objeto deste contrato, sob responsabilidade de terceiros (cláusula 4.1). Veja que apenas os sócios podem atuar, sem concurso de empregados.

Todas as dúvidas dos beneficiários (que comprou plano de saúde) deverão ser conciliadas pela área comercial da contratante, órgão coordenador, orientador e cobrador de suas políticas de vendas. Veja, de forma clara e objetiva a subordinação ao setor comercial dos contratados, somente eles sócios podem vender plano de saúde e todas as demais questões estão subordinadas ao setor comercial coordenador da política de vendas da UNIMED.

2)PJ interposta BEM BENEFÍCIOS E ASSESSORIA EM BENEFÍCIOS, o contrato como o citado anteriormente, também tem a finalidade de intermediação ou comercialização de planos de saúde, agora junto a empresa BEM BENEFÍCIOS ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS, não podendo os sócios comercializarem planos de saúde de outras operadoras ou qualquer outro negócio de mesmo gênero (Cláusula 1.1 e 2.2). Não podem colocar o objeto do contrato sob responsabilidade de terceiros, ou seja, inclusive de eventuais empregados, o que já mostramos que não existem.

No item 4.7 determina que a contratada deverá se ater as instruções recebidas da UNIMED BH e da mesma forma as dúvidas dos beneficiários dos planos de saúde, deverão ser dirimidas pela área comercial, coordenadora da política de vendas da UNIMED, conforme cláusula 13.1 do contrato. Tudo isso relatado claramente demonstra a subordinação dos sócios da PJ.

3)PJ interposta JC LTDA, o contrato tem objetivo de prestação de serviços de ultrassonografia e os procedimentos deverão ser realizados exclusivamente nos locais determinados em contrato sendo considerado fraude se não for atendida a esta exigência, facultará a rescisão do contrato (cláusulas 3.1.2).

Na cláusula 4.12 se estabelece que o contratado não poderá delegar ou transferir a terceiros a prestação dos serviços contratados.

Já na cláusula 9.1 a UNIMED BH poderá realizar auditoria técnica e administrativa periodicamente junto a contratada para acompanhar o exato cumprimento das cláusulas e condições do serviço prestado.

Poderá, inclusive, manter nas instalações do contratado um profissional auditor indicado pela UNIMED tendo acesso a prontuários e as dependências utilizadas na prestação do serviço com objetivo de supervisionar a prestação dos serviços e o atendimento dos beneficiários. Fica também demonstrada a clara subordinação dos sócios da PJ, que não declaram em GFIP possuírem empregados.

4)PJ interposta MAVILLA CONSULTORIA E ASSESSORIA EM SERVIÇOS DE SAÚDE.

O objeto do contrato e a prestação de serviços de consultoria com foco operacional e financeiro, prestando serviços de assessoria em gestão hospitalar (cláusula 1.1). Pagará pelos serviços prestados a quantia mensal correspondente ao número de horas trabalhadas, sendo a hora remunerada a R\$ 150,00, a partir da apresentação de relatórios detalhados do serviço prestados (cláusula 3.1).

Na cláusula 6.1 estabelece que a contratante deverá prestar todo apoio necessário para auxiliar o contratado na execução dos serviços e participar de reuniões com objetivo de definir estratégias de trabalho e ainda a contratada deverá observar as especificações e recomendações do contratante, objetivando a máxima qualidade dos serviços prestados. Os gestores do presente contrato são definidos na cláusula décima primeira do contrato, sendo o responsável pela contratante o Sr. Luiz Túlio Camargos Ferreira.

Já na cláusula 13.5 se determina que a contratante por meio de pessoal próprio poderá fiscalizar a prestação dos serviços e negociar as prioridades e acertos que considerar pertinentes na prestação do serviço. Mais uma vez fica clara a subordinação do sócio da PJ contratada.

5)PJ interposta NEOFONO, contrato com objetivo de prestação de serviço de fonoaudiologia hospitalar a ser realizado na Unidade de Cuidados Progressivos UCP e UTI adulto e no HDMU Hospital Dia e Maternidade UNIMED BH, ou seja, dentro das dependências da CONTRATANTE. A UNIMED fornecerá materiais como uniforme, jaleco, formulários e instrumentos médicos necessários à execução dos serviços e o contrato será fiscalizado pelo Gestor Técnico de Contrato, que acompanhará a execução dos serviços, visando verificar a qualidade e os recursos nele utilizados, conforme cláusulas 1.1, letra E e F.

Já na cláusula 5.1 C a contratante reconhece que é o responsável por todas as funções e decisões administrativas relativas ao seu negócio e aos serviços para atender as suas necessidades e anseios.

Fica claro que a contratada sócia da PJ, fonoaudióloga, atua como empregada, nas dependências da UNIMED sob supervisão de um gestor, recebendo uniformes e instrumentos para execução dos seus serviços. Subordinação clássica comprovada.

6)PJ interposta TMS CONSULTORIA E ASSISTÊNCIA ESPECIALIZADA, o objeto do contrato é de consultoria em implantação do sistema integrado de qualidade e gestão de riscos, junto ao núcleo de qualidade de GRSS e integração com as demais unidades internas da UNIMED. Planejamento da rede de serviços de saúde e participação na consolidação e inovação do marco teórico orientador da política de gestão com foco em segurança, qualidade dos serviços prestados pela UNIMED e a rede associada.

O serviço será prestado junto a gêneria de relacionamento com prestadores de serviço de saúde da UNIMED BH e se dará com visitas de consultoria presenciais durante 6 dias por semana e no mínimo 60 horas mensais, conforme cláusulas 1.1 e 1.2 do contrato.

Já na cláusula 11.7 a contratante estabelece que por meio de pessoal próprio poderá fiscalizar a seu critério a prestação dos serviços, podendo sustar a execução de qualquer serviço, decidir qualquer questão, dúvida ou omissão e controlar o andamento dos trabalhos, decidindo sobre as prioridades. Serviço prestado pelo sócio sem concurso de empregados, nas dependências da UNIMED e sob total subordinação e controle de seus gestores. Subordinação confirmada.

7) PJ interposta CMO CENTRO MINEIRO DE ORTOPEDIA LTDA ME, objeto do contrato serviços de medicina física e reabilitação nas especialidades de Linfologia e Ortopedia, em regime de atendimento ambulatorial. Os serviços serão prestados em local pré-determinado, sendo considerado fraude procedimentos fora do local estabelecido no contrato. A UNIMED adotará as medidas de fiscalização e controle necessárias para coibir a prestação dos serviços contratados fora do local.

Nas cláusulas 4.5 e 4.7 se verifica que o contratado não poderá descontinuar a prestação do serviço e deverá informar qualquer alteração em seu quadro societário. Não poderá também o contratado delegar ou transferir a terceiros a prestação dos serviços e também fornecerá relatórios periódicos ou pontuais que retratem a assistência prestada, sempre que solicitada, cláusulas 4.11 e 4.12.

Já na cláusula 9.1 do contrato, como em outros, haja vista a padronização já comentada dos contratos, a UNIMED BH poderá realizar auditoria técnica e administrativa periodicamente junto a contratada, de acordo com sua rotina de trabalho visando acompanhar o exato cumprimento e condições do contrato. Poderá manter um auditor nas instalações do contratado que terá acesso a prontuários e todas dependências utilizadas para prestação dos serviços. A contratada deverá inclusive manter um local um ambiente exclusivamente destinado a acolher os trabalhos dos auditores em condições ambientais e ergonômicas adequadas. Estes auditores poderão exigir adequações em procedimentos em relação ao serviço prestado. O serviço é prestado pelo sócio da PJ, sem concurso de empregado, com declarado em GFIP, e sob supervisão e controle da contratante UNIMED, logo fica clara a subordinação da contratada.

8) PJ interposta CENTRO MINEIRO DE FISIOTERAPIA, da mesma forma que o item 7 comentado, como os contratos são padronizados, o objeto do contrato são serviços de medicina física e Reabilitação, serão desenvolvidos dentro da Maternidade UNIMED Unidade Grajaú, a realização fora deste local será considera fraude. A UNIMED poderá realizar auditoria na contratada com verificação das instalações e equipamentos em suas dependências comprovação da qualidade do serviço prestado, cláusula 9.1 e 9.3. A UNIMED poderá manter um auditor nas instalações a contratada para ter acesso a prontuários e aos serviços prestados. Terá de haver local reservado a este auditor que poderá rever procedimentos e verificação atendimento. Da mesma forma, os serviços são prestados pelos sócios da PJ, sem concurso de empregados, conforme declaração na GFIP, prestado exclusivamente nas dependências da UNIMED maternidade unidade GRAJAÚ, sob controle geral da contratante. Subordinação confirmada.”

(...)

Verifica-se de partes dos contratos acima transcritas e das considerações da Fiscalização, que existe constatação clara e objetiva da subordinação, controle e auditoria da contratante para com os contratados, sócios da PJ interpostas.

Cabe ressaltar ainda que em todos os contratos citados acima e também naqueles padronizados que não foram objeto de comentários, contém cláusula de total confidencialidade, com todos os produtos e serviços contratados de propriedade da UNIMED/BH, com penalidades aos contratados, caso não haja respeito a esta obrigação.

Assim, ao contrário do afirmado na peça de defesa, compulsando os autos do presente processo, verificam-se os seguintes elementos fático-probatórios que caracterizam a relação empregatícia, como: não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação entre a Impugnante e os segurados caracterizados pelo Fisco como empregados para fins tributários:

(...)

d) Subordinação e dependência

Na subordinação jurídica reside o fundamento do poder hierárquico ou poder diretivo conferido ao empregador para que possa coordenar técnica e administrativamente as atividades desenvolvidas por seus empregados:

A Fiscalização relata que identificou, ao longo da prestação dos serviços médicos, os seguintes fatos: (i) o número de horas trabalhadas e os locais das atividades eram fixados pela empresa autuada; (ii) a autuada pode manter nas instalações do contratado um profissional auditor com livre acesso aos prontuários dos clientes/beneficiários; (iii) a

atuada é responsável por fornecer materiais como uniforme, jaleco, formulários e instrumentos médicos necessários à execução dos serviços, como também por todas as funções e decisões administrativas relativas aos serviços prestados; (iv) a atuada estabelece a seu critério a prestação de serviço, podendo sustar a execução do serviço, como também decidir sobre as prioridades da empresa atuada, (v) a contabilidade da atuada aponta que os pagamentos foram realizados para as pessoas físicas que estavam inseridas no quadro societário das empresas prestadoras de serviços médicos; (vi) a estrutura física e instrumental para a prestação de serviços era garantida pela empresa atuada; vii) o acesso as instalações da cooperativa, é restrito e por meio de cadastramento prévio do prestador de serviço, com uso obrigatório de uniforme e identificação.

Isso demonstra que os prestadores de serviços não agiam com autonomia, mas estavam submetidos ao direcionamento e ao comando da empresa atuada, não havendo, assim, dúvidas em relação à subordinação jurídica.

A Fiscalização emitiu o Anexo V, onde as informações acima podem ser confirmadas, onde contam por ordem descrita no Relatório Fiscal, as GFIP de cada PJ interposta e seus sócios, caracterizados como segurados empregados nos termos do disposto na Lei nº 8.212/91, art. 12, inciso I alínea a e na CLT. Dessa forma, fica claro que existe uma relação de emprego da UNIMED/BH com os sócios das PJ citadas, uma vez que estão presentes os pressupostos desta relação nos termos da legislação previdenciária - Lei nº 8.212/91 e CLT, como pessoalidade, exclusividade, habitualidade, subordinação, mediante remuneração.

Por todo o exposto, constata-se que a subordinação jurídica foi devidamente materializada pelo Fisco onde se vislumbra que, de acordo com os documentos acostados nos autos (fls. 366/417; 469/633), há também uma subordinação estrutural ou objetiva³, conforme o ensinamento de Maurício Godinho Delgado⁴ (citado pela Impugnante, fls. 651/654), tendo em vista que os segurados caracterizados como empregados pelo Fisco estão subordinados à Impugnante quando se evidenciou que o trabalho executado por eles integrava as próprias atividades que fazem parte dos seus objetivos sociais, constantes do Estatuto da UNIMED/BH.

O relatório da fiscalização apresenta a relação de provas coletadas para formar uma convicção acerca da existência de pejetização ilícita de médicos contratados por meio de pessoas jurídicas (clínicas médicas) e de empresas prestadoras de serviço de captação de clientes. Para se confirmar a presença de todos os elementos necessários para admitir a existência de vínculo de emprego, a fiscalização sustenta que a existência de subordinação dos prestadores à recorrente foi comprovada porque esses profissionais seguiam regras impostas pela Unimed, com horários fixos e escalas determinadas pela instituição, evidenciando controle e comando típico de uma relação empregatícia.

Em relação à subordinação como elemento da relação de emprego, o judicioso voto do Conselheiro Cleber Alex Friess esclarece seu conceito e alcance para indicar qual será a potencial “pejetização ilícita” de uma simulação de “prestação de serviço” (Processo 18470.732658/2021-46, sessão de 07/08/2024, 2ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Sessão do CARF):

Sem qualquer dúvida a subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego.

(...)

Quanto ao elemento subordinação, a autoridade fiscal registra que a moderna e renovada compreensão do fenômeno comporta três dimensões, as quais não se excluem, mas sem completam em harmonia (fls. 51/53):

(i) clássica (ou tradicional): obreiro que se submete às ordens direta do tomador do serviço;

(ii) objetiva: trabalhador que realiza os objetivos empresariais, ainda que sem a rotina de ordens diretas; e

(iii) estrutural: trabalhador que se integra, estruturalmente, à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora, mesmo sem receber ordens diretas ou realizar os objetivos do empreendimento.

(...)

9.4 - Subordinação

(...)

Como se observa, a autoridade lançadora procura fundamentar a relação de emprego a partir da identificação conjunta de elementos característicos da subordinação clássica, objetiva e estrutural.

Porém, o elemento de ligação fundamental para caracterizar a relação de emprego, a que se refere a autoridade lançadora, é a subordinação estrutural e, secundariamente, a subordinação objetiva, embora, muitas vezes, uma possa se assemelhar a outra devido aos pontos de conexão das teorias.

A fim de materializar a subordinação, conduz o seu raciocínio com base na correspondência dos serviços prestados aos fins e objetivos do empreendimento e pela inserção da atividade laboral na dinâmica empresarial, ou seja, como subordinação hierárquica na sua acepção mais contemporânea.

Essa submissão hierárquica do ator seria consequência da própria atividade desenvolvida no âmbito da organização empresarial (“Globo S/A”), uma vez que, nas palavras da autoridade fiscal: “(...) O ator é só mais um componente do elenco, sujeito à direção e comando da empresa (...)”.

Ocorre que os conceitos de subordinação estrutural e objetiva tiveram a finalidade de alargar o conceito de subordinação, para além da visão tradicional.

A subordinação estrutural, ou mesmo a subordinação objetiva, são elementos próprios da terceirização de mão de obra na atividade-fim do contratante, o que lhes dá reduzida força axiológica, ou até mesmo irrelevante, como elemento de prova para caracterizar a relação empregatícia nessa hipótese.

É frágil, para não dizer ineficaz, o auto de infração que extrai seu fundamento da subordinação estrutural/objetiva para imputar fraude na contratação da pessoa jurídica

prestadora de serviços artísticos, quando já decretada a validade da terceirização da atividade-fim pelas empresas contratantes (Tema 725/STF).

Admitir a subordinação do trabalhador porque desempenha atividades ligadas diretamente à finalidade da existência do contratante, integrando-se à dinâmica organizacional e funcional empresarial, seria o mesmo que restringir a eficácia de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, em descompasso com o entendimento do STF sobre terceirização de mão de obra.

Logo, para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação da pessoa jurídica “Ágora Produções Ltda”, inviável considerar a subordinação estrutural/objetiva como “distinguishing” do tema examinado pelo STF.

A contratação de pessoa física para prestar serviços intelectuais, de caráter personalíssimo ou não, por meio de sociedade prestadora de serviços, é uma forma de incluir legalmente o profissional qualificado no processo produtivo do contratante, dissociado da relação trabalhista, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

Trata-se, conforme já mencionado, de presunção reconhecida pelo STF, após a declaração de compatibilidade constitucional do dispositivo de lei.

Assim, não há como apenas presumir a relação de emprego para afastar os efeitos jurídicos do dispositivo de lei. Torna-se imprescindível, por parte da autoridade tributária, a produção probatória robusta e convincente do vínculo empregatício, individualmente demonstrado, camuflado pela utilização fraudulenta de pessoa jurídica.

A decisão recorrida reconhece abertamente que a fiscalização utilizou no lançamento presunção para caracterizar a subordinação.

(...)

A prova robusta e inequívoca, a que alude o órgão julgador, incumbe, em primeiro lugar, à fiscalização tributária. Compete ao Fisco o ônus (ou dever) probatório da existência do vínculo de emprego, porquanto a prova dos fatos jurídicos cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que afirma.

Então, a fim de aferir a subordinação na relação de prestação de serviços, sobretudo quando do abuso da personalidade jurídica para burlar a legislação fiscal, previdenciária e trabalhista, passou a ser fundamental a demonstração de nítidos traços de subordinação na sua concepção tradicional de submissão direta às ordens e instruções do empregador, onde este detém o controle sobre a forma, tempo e modo de realização do trabalho.

A despeito da participação integrativa do trabalhador na atividade da empresa contratante, é necessária a demonstração da existência de poder diretivo, fiscalizatório, regulamentar e disciplinar do empregador, que eliminam autonomia e riscos do negócio, próprios dos contratos de natureza civil, ainda que os elementos da subordinação não se configurem integralmente na forma de meios pessoais e diretos de comando para a prestação dos serviços.

É dizer, comprovar o poder de interferência do contratante sobre o cotidiano do trabalhador, que limita a sua autonomia de vontade na prestação dos serviços, expressa pela intensidade de ordens do poder diretivo e dependência hierárquica quanto ao modo de prestar os seus serviços.

Como requisito para caracterizar a subordinação com o tomador dos serviços na terceirização de mão de obra, a evolução da legislação sinaliza que a relação de emprego deve tomar por base o conceito clássico de subordinação na prestação de serviços pelo trabalhador, na qual existe submissão direta e habitual aos poderes diretivo, regulamentar, fiscalizatório e disciplinar do tomador dos serviços.

A título ilustrativo, a exigência dos elementos da subordinação tradicional para configuração de vínculo empregatício está expressa no art. 39, §§ 4º a 6º, do Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021, na parte que regulamenta a legislação trabalhista voltada às empresas prestadoras de serviços a terceiros:

Art. 39. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive de sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução.

(...)

§ 4º Na hipótese de configuração de vínculo empregatício com a empresa contratante, o reconhecimento do vínculo deverá ser precedido da caracterização individualizada dos seguintes elementos da relação de emprego:

I - não eventualidade;

II - subordinação jurídica;

III - onerosidade; e

IV - pessoalidade.

§ 5º A mera identificação do trabalhador na cadeia produtiva da contratante ou o uso de ferramentas de trabalho ou de métodos organizacionais e operacionais estabelecidos pela contratante não implicará a existência de vínculo empregatício.

§ 6º A caracterização da subordinação jurídica deverá ser demonstrada no caso concreto e incorporará a submissão direta, habitual e reiterada do trabalhador aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar da empresa contratante, dentre outros.

(...)

Ao compulsar os autos, não identifiquei prova documental que comprove a determinação pela “Globo S/A” do modo de execução dos serviços, do poder diretivo e regulamentar, assim como da possibilidade de impor sanções disciplinares ao atuado, pessoa física, a exemplo de advertências pelo descumprimento de horários ou metas de produção, nos moldes de uma relação de emprego. Tudo isso, se houvesse a identificação, com base em regras concretas e do cotidiano da prestação dos serviços.

(...)

É compreensível haver uma parcela de ingerência dos diretores na condução do trabalho dos atores de televisão, como forma de conjugação de interesses, qualidade do trabalho e da disponibilidade de tempo do elenco para gravações e ensaios, fruto do convívio de múltiplos profissionais na produção da obra de televisão. Afinal, os diretores são responsáveis pela entrega do produto acabado.

(...)

No presente caso, a fiscalização não se desincumbiu do ônus probatório, razão pela qual deve o lançamento ser declarado improcedente.

O controle de qualidade da prestação de serviço não pode ser entendido, *ipso facto*, como um poder de subordinação. A comprovação da existência de comando e controle é imperativa para caracterizar que os médicos e demais prestadores de serviços eram subordinados à cooperativa e que não possuíam autonomia típica para exercer seu mister em favor da cooperativa.

Espera-se que um terceirizado deva atender a qualidade técnica exigida pela cooperativa médica (regras de conduta) no atendimento de seus clientes, o que, por si só, não caracteriza subordinação. Era disponível, ao autor do feito, a demonstração que as pessoas jurídicas subcontratadas para a atividade médico-hospitalar eram, por hipótese, inexistentes de fato, dentre outras circunstâncias que poderiam ser corroboradas por provas de eventual simulação da relação entre prestadores e tomadora de serviço. Em relação aos profissionais remunerados por suposta interposição, o autor do feito fiscal poderia, por hipótese, demonstrar a recorrência de pagamentos com a indicação de um padrão mensal ou semanal, subordinação técnica e organizacional à cooperativa e o cadastro profissional perante a cooperativa de forma a confirmar se tratar de uma relação pessoal de execução do serviço médico-hospitalar.

Da mesma forma, não é inusitado admitir que a cooperativa conte com pessoas jurídicas responsáveis por venda de planos de saúde e outros serviços conexos. A simples alegação desprovida de provas das circunstâncias pelas quais podem ser entendidas como simulações de contratos de prestação de serviços põe em xeque as alegações trazidas pelo autor do feito fiscal.

É o exemplo da FORT BEL, que o contrato indica que "não podendo comercializar planos de saúde de outras operadoras ou qualquer negócio de mesmo gênero (cláusula 2.2)." Não é razoável entender que nenhum contrato de prestação de serviços possa conter cláusula de não concorrência com outras operadoras de planos de saúde ou cooperativas médicas, o que consubstanciaria, automaticamente, em um contrato de trabalho com seus prestadores. Há uma mínima correlação lógica na existência de uma cláusula com este conteúdo, o que não propõe que exista subordinação dos empregados e sócios da FORT BEL com a cooperativa.

Da mesma forma, não se vislumbra a existência de subordinação no caso de se impedir a quarteirização do serviço, como na cláusula: "Fica vedado à contratada e a qualquer de seus sócios a divulgação e colocação dos serviços, objeto deste contrato, sob responsabilidade de terceiros (cláusula 4.1)." Ora, tal medida se encontra alinhada com uma expectativa contratual no sentido de atender ao interesse de qualidade e segurança, inclusive de responsabilidade civil. Ampliar a aplicação da cláusula com mera ilação de ser para criar uma subordinação trabalhista me parece dissociado do comando normativo previsto na aplicação do precedente de ADPF 324 e o RE 958252, acima transcritos.

Ainda em relação ao contrato da FORT BEL, não se verifica que a mera orientação da área comercial sobre a condução dos negócios da Recorrente seja fator para se reconhecer a subordinação: "Todas as dúvidas dos beneficiários (...) deverão ser conciliadas pela área comercial da contratante (...) subordinação ao setor comercial dos contratados." Na verdade, é necessária uma política única de venda de planos e serviços para os times parceiros, o que se denota uma correlação lógica com uma organização esperada pelas partes em uma relação de prestação de serviços.

Quanto à BEM BENEFÍCIOS E ASSESSORIA EM BENEFÍCIOS, as mesmas vinculações contratuais sobre concorrência (Cláusula 1.1 e 2.2), orientações (item 4.7) e dúvidas (cláusula 13.1) devem se aplicar ao caso.

Em relação à JC LTDA, a execução dos serviços serem providos dentro de estabelecimentos previamente cadastrados pela recorrente (cláusulas 3.1.2) demonstra que uma sociedade simples, constituída por médicos, poderá contar com a estrutura de um hospital cadastrado para executar suas atividades especializadas, dispensando a contratação direta, pela recorrente, de diversos especialistas celetistas (cardiologista, nefrologista e etc) para atuação em favor de seus clientes, a fim de buscar profissionais mais capacitados em suas especialidades em favor da sua prestação de serviço. É nesse sentido que o ADPF 324 e o RE 958252 indicam que a terceirização da atividade meio e fim deve corresponder a uma evolução da dinâmica atual de prestação de serviço, evitando-se a verticalização de atividades sem uma justificativa econômica razoável, sob pena de se causar prejuízos à atividade econômica e livre iniciativa.

Já na cláusula 9.1, propõe-se que "a UNIMED BH poderá realizar auditoria técnica e administrativa periodicamente junto a contratada (...) supervisão da prestação dos serviços". Ora, o dever de diligência em favor dos clientes da recorrente suportam a existência desta cláusula, o que não se constitui em uma subordinação entre as partes.

Destaque-se que, para o contrato firmado com MAVILLA CONSULTORIA E ASSESSORIA EM SERVIÇOS DE SAÚDE, há cláusula que disciplina que "a contratante deverá prestar todo apoio necessário para auxiliar o contratado na execução dos serviços (...) participar de reuniões com objetivo de definir estratégias de trabalho." Não vejo, na espécie, uma relação direta entre auxiliar o contratado na execução de serviços ou participar de reuniões para demonstrar que há uma subordinação, sob mando e controle da cooperativa.

Ademais, criar dúvidas sobre a liberdade contratual das partes no sentido de ampliar a extensão da aplicação das cláusulas para se entender que há uma pejotização ilícita não se coaduna com os citados precedentes do STF, a exemplo: "a contratada deverá observar as especificações e recomendações do contratante" e "a contratante por meio de pessoal próprio poderá fiscalizar a prestação dos serviços e negociar as prioridades e acertos que considerar pertinentes (cláusula 13.5)."

Segue-se na análise dos contratos em relação à NEOFONO, a qual, além de indicar que realiza atividades nas dependências da contratante (objeto de análise acima), referenda que a

recorrente "fornecerá materiais como uniforme, jaleco, formulários e instrumentos médicos necessários à execução dos serviços." Ora, a mera padronização visual dos prestadores de serviço, por si só, não conduz a uma interpretação de que há uma pejotização ilícita.

Para TMS CONSULTORIA E ASSISTÊNCIA ESPECIALIZADA, indica-se cláusula em que "a contratante estabelece que por meio de pessoal próprio poderá fiscalizar a seu critério a prestação dos serviços, podendo sustar a execução de qualquer serviço." Ora, se existir uma justa causa para a superação da relação contratual por parte do contratante, não é inusitado imaginar que possa exercer seu direito de rescisão contratual e respectiva suspensão da execução dos serviços contratados.

Por fim, nos casos de CMO CENTRO MINEIRO DE ORTOPEDIA LTDA ME e CENTRO MINEIRO DE FISIOTERAPIA, verificam-se variações semelhantes das cláusulas acima indicadas, motivando o afastamento das alegações do TVF de simulação de contrato de prestação de serviços.

Assim, entendo que o requisito da subordinação não está presente para se qualificar a relação de prestação de serviço como pejotização ilícita.

Pessoalidade

Sem prejuízo do tópico anterior (subordinação), importante enfrentar os demais elementos da relação de emprego.

O recorrente destaca que os serviços prestados não exigem pessoalidade, ou seja, os serviços não precisavam ser realizados exclusivamente pelos sócios mencionados. Isso reforça a ausência de uma relação de emprego, a qual a pessoalidade é um requisito fundamental.

Para a decisão de piso, considerando que esse elemento refere-se à característica pessoal do trabalhador contratado, que não pode ser substituído por outro para a execução dos serviços, os sócios das empresas interpostas prestaram serviços técnicos diretamente, sem a possibilidade de substituição por terceiros, garantindo a exclusividade na prestação dos serviços para a UNIMED/BH durante o período analisado:

b) Pessoalidade

Esse elemento identifica que o contrato de trabalho é firmado em função das características pessoais de determinado trabalhador, que não pode se fazer substituir por outro na execução dos serviços. Fica vedado à contratada e a qualquer de seus sócios a divulgação e colocação dos serviços, objeto do contrato, sob responsabilidade de terceiros (cláusula 4.1)

Os segurados pessoas físicas prestaram serviços e não foram substituídos por outras pessoas (terceiros), tendo em vista a natureza dos serviços prestados por eles. No caso verifica-se que no período de 2014 e 2015, os sócios das empresas interpostas, prestaram o serviço técnico para o qual foram contratados, sem o concurso de empregados, com exclusividade na prestação do serviço à UNIMED/BH.

Como indicado acima, a caracterização do vínculo de emprego depende da prova de habitualidade (não eventual), pessoalidade, onerosidade e subordinação. Não localizo a prova de que é impossível a substituição dos profissionais médicos, como propõe a decisão de piso. Na verdade, os contratos de prestação de serviço propõem a execução das atividades médico-hospitalares pelas clínicas médicas, o que não reforça a tese da acusação fiscal no sentido de pessoalidade. A existência de enxuta estrutura física das clínicas não implica na sua inexistência de fato, eis que, por conhecimento notório, as sociedades uniprofissionais, em especial, contam com o exercício da atividade pessoal de seus sócios, o que, por si só, não pode ser entendido que há uma pejetização ilícita no sentido de ocultar uma relação de emprego. Se assim fosse, seria impossível a terceirização de atividade-meio ou fim para uma sociedade uniprofissional e qualquer contratante deveria enquadrar seus sócios como empregados.

Assim, mais uma vez, não vejo presente o requisito da pessoalidade para comprovação do vínculo de emprego no caso ora analisado.

Caráter Eventual dos Serviços e onerosidade

A Unimed argumenta que os serviços prestados pelos sócios das empresas interpostas não tinham caráter contínuo ou habitual, mas eram esporádicos e conforme a necessidade. A não eventualidade é outro requisito para a caracterização do vínculo empregatício que, segundo o recurso voluntário, não se verifica no caso.

A decisão de piso sustenta que a pejetização decorre de contrato bilateral e oneroso, implicando obrigações econômicas recíprocas. O relatório fiscal evidencia que os pagamentos foram realizados mensalmente às empresas interpostas por serviços prestados efetivamente pelos sócios, na qualidade de pessoas físicas, em atividades de gestão ou atendimento médico para a UNIMED/BH, com renda exclusiva proveniente desses contratos. Ademais, o elemento de não eventualidade é caracterizado pela continuidade dos serviços prestados, que não são interrompidos, e estão relacionados com a atividade principal da empresa contratante. No caso descrito, os sócios contratados através de empresas interpostas realizaram suas funções de maneira habitual e exclusiva ao longo dos anos de 2014 e 2015, em atividades vinculadas à gestão de planos de saúde e atendimento médico para a UNIMED/BH:

a) Não Eventualidade

Esse elemento resta caracterizado pela não interrupção dos serviços e diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da empresa contratante.

No caso em tela, conforme contratos, todas as atividades dos sócios contratados, mediante empresas interpostas, são de profissionais vinculados ao objeto social da empresa Gestão de Plano de Saúde e Atendimento Médico. São segundo a Fiscalização profissionais testados e experientes, sócios das empresas interpostas, com exclusividade, que prestaram os serviços de forma habitual ao longo dos anos de 2014 a 2015 (contratos assinados e renovados a cada ano). No caso de intermediação e venda de planos de saúde, o contrato restringe a atuação somente do sócio sem concurso de empregado, e todas as demais questões estão subordinadas ao setor comercial coordenador da UNIMED/BH.

(...)

c) Onerosidade/ Remuneração

O contrato de trabalho é bilateral e oneroso, envolvendo prestações recíprocas valoráveis economicamente. Isto explica a obrigação de pagamento dos salários ainda que sem a efetiva prestação de trabalho, como ocorre nas hipóteses de férias, faltas justificadas, nos descansos semanais remunerados, entre outras. O relatório Fiscal destaca:

“Os anexos I, II, III e IV comprovam os pagamentos mensais às empresas interpostas, mediante nota fiscal numerada DE FORMA SEQUENCIAL, em sua maioria, por serviços prestados efetivamente pelo sócio, na qualidade de pessoa física, TODOS CONTRATADOS PARA ATENDIMENTO MÉDICO OU RESPONSABILIDADES de GESTÃO OU PERANTE A CONSTRUÇÃO DO HOSPITAL DA UNIMED EM BELO HORIZONTE.

A renda dos sócios da PJ, conforme declaração na DIRF Terceiros (ANEXO IX) são semelhantes aos valores recebidos pela PJ mediante nota fiscal da UNIMED BH. RENDA EXCLUSIVA.”

No entanto, entendo que não há demonstração de que exista habitualidade para as empresas remuneradas pelas prestações de serviço, o que demonstra que a fiscalização apenas relacionou o total dos pagamentos localizados aos profissionais terceirizados e não se incumbiu do ônus de demonstrar, em sua acusação fiscal, a habitualidade dos pagamentos de forma a evidenciar um padrão de contratação que se aproxime de uma relação empregatícia.

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

As planilhas não indicam uma repetição de valores pagos aos profissionais médicos capaz de confirmar a tese proposta pela fiscalização. Em relação à remuneração regular e fixa mensal de alguns prestadores de serviço, embora o fechamento dos cálculos e pagamentos de verbas honorárias possam ser realizados mensalmente, não há prova de uma recorrência com identidade de valores nos pagamentos aos médicos.

No mesmo giro, entendo que o requisito da habitualidade não se encontra presente.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os serviços prestados por empresas terceirizadas.

Compensação com contribuições previdenciárias de terceiros

Entendo que o pedido de compensação com os tributos recolhidos pelas terceirizadas encontra-se prejudicado pelo provimento ora alçado no presente voto, motivo pelo qual não deve ser objeto de manifestação.

Caso assim não seja o posicionamento de meus pares acerca do parcial provimento do recurso voluntário na espécie, vale a leitura da decisão de piso acerca do ponto em debate:

Das Contribuições Previdenciárias Recolhidas pelas Prestadoras de Serviços

O contribuinte solicita que sejam deduzidos do crédito tributário apurado os recolhimentos pessoais de cada um dos prestadores de serviço, bem como dos recolhimentos realizados pela empresa a esse título. Pede a realização de diligência e/ou perícia com a finalidade de identificar o verdadeiro montante dos valores já recolhidos por tais profissionais e pelas empresas prestadoras de serviços.

Não há como acatar as alegações de defesa, como será demonstrado. Inicialmente, cabe esclarecer que não procede o entendimento da impugnante no sentido de que essa questão (dedução dos recolhimentos) já se encontra pacificada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF por meio dos Acórdãos cujas ementas foram transcritas na peça de impugnação.

As decisões mencionadas na defesa se referem a casos específicos em que se configurou a vinculação de recolhimentos aos prestadores de serviços caracterizados como segurados empregados, o que não é o caso dos autos sob exame.

No caso em análise, a defesa não apresentou qualquer prova que indique ter havido recolhimento de contribuições previdenciárias vinculados aos prestadores de serviços caracterizados como segurados empregados. Portanto, trata-se de situação distinta da apresentada nas decisões do CARF apontadas pela impugnante.

Aqui, os empregados identificados na ação fiscal e suas respectivas remunerações não foram incluídos nas Folhas de Pagamento e nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social GFIP pela UNIMED.

As remunerações dos segurados empregados foram pagas indiretamente, via pessoas jurídicas, nos valores das notas fiscais de prestação de serviços, contabilizados pela UNIMED como custos dos serviços prestados.

As bases de cálculos 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 atuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação, cujos valores foram confrontadas com a contabilidade da atuada e DIRF.

Veja-se que os valores apurados relativos aos segurados empregados contratados como Pessoas Jurídicas foram efetivados mediante aferição indireta utilizando-se os valores totais pagos consignados nas notas fiscais de prestação de serviços, com fundamento no parágrafo 6o do art. 33 da Lei 8212/91.

Art. 33(...)

(...) § 6º 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, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Tivesse a empresa incluído os empregados identificados na ação fiscal e suas respectivas remunerações, nas Folhas de Pagamento e nas GFIP, o que não ocorreu, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento, nas GFIP ou na escrituração contábil.

Dessa forma, não se sustenta à alegação da defesa no sentido de que não pode ser considerado o valor total pago às pessoas jurídicas como remuneração das pessoas físicas consideradas no lançamento e que a base de cálculo deveria limitar-se ao valor repassado pelas prestadoras de serviços aos contribuintes individuais.

Caberia, no caso, deduzir a retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação serviços a que se refere o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Todavia, compulsando os autos, verifica-se que nas notas fiscais de prestação de serviços não constam o destaque da retenção de 11% a título de contribuições previdenciárias.

Ante a inversão do ônus da prova, se de fato houve alguma retenção de 11%(art. 31 da Lei nº 8.212/91), deveria a impugnante, mediante documentação idônea, ter demonstrado e comprovado tal situação.

A impugnante pede ainda para serem deduzidos do crédito tributário apurado os recolhimentos pessoais de cada um dos prestadores de serviço, bem como dos recolhimentos realizados pela empresa a este título.

A defesa não apresentou qualquer prova que indique ter havido recolhimento de contribuições previdenciárias vinculados aos prestadores de serviços caracterizados como segurados empregados.

Segundo as regras processuais que disciplinam a distribuição do ônus da prova, a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos e modificativos incumbe a quem os alega, portanto, à impugnante.

Desse modo, ante a ausência de documentação probatória que indique ter havido recolhimento de contribuições previdenciárias vinculados aos prestadores de serviços caracterizados como segurados empregados, não há como acolher as razões da defesa.

Em que pese a decisão de piso sustentar que o ônus da prova da existência dos recolhimentos recai exclusivamente sobre os ombros da recorrente, entendo que deva, na espécie, ser aplicado o comando legal previsto no art. 373, § 1º, do CPC¹, aplicado

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - PAF. Isso porque, tais recolhimentos fiscais realizados por terceiros, embora sejam empresas que possuam vínculo contratual com a recorrente, não há, nos autos, a indicação de cláusula contratual que a autorize a exigir referida a prova dos recolhimentos previdenciários em favor da recorrente.

Assim, considerando que a fiscalização possui meios para obter os recolhimentos previdenciários dos prestadores de serviço, tal decote do valor autuado **poderia** ser realizado, **por hipótese**, pela Unidade de Origem.

Reforce-se que tais prestadores de serviços não foram parte autuada na presente autuação fiscal sob análise, sequer foram alvo de fiscalização e, ainda, não foram objeto de auditoria fiscal acerca da regularidade da base de cálculo e recolhimentos previdenciários. A pretensão recursal de compensação esbarra na impossibilidade de se reconhecer que há uma identidade entre a recorrente e suas prestadoras de serviço, empresas estas que são independentes e com regime de tributação específico. Entender que é possível inclui-las no polo passivo para se decotar parte dos recolhimentos da atuação fiscal é defeso no presente estágio recursal (art. 146 do CTN).

Portanto, caso vencido, acompanho a decisão de piso no sentido de negar a possibilidade de compensação dos recolhimentos previdenciários das prestadoras de serviço no lançamento objeto do presente auto de infração.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - 2013, 2014 e 2015

O ponto central deste tópico aborda a extemporaneidade das assinaturas dos Acordos Coletivos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a existência de regras claras e objetivas em relação às divergências quanto ao conceito de "Despesa Operacional" na aferição dos índices pactuados.

Segundo a decisão de piso, a fiscalização identificou que a empresa autuada não cumpriu essas exigências da lei 10.101/01, assinando acordos coletivos e realizando alterações nas regras dos programas de PLR após o início dos períodos de apuração, o que descaracteriza os pagamentos de PLR como tal, ou seja, os acordos firmados para os anos de 2013, 2014 e 2015 foram considerados extemporâneos, pois ficou constatado que foram assinados meses após o início dos programas. Além disso, segundo a decisão de piso, foi verificado que os indicadores de despesas operacionais, um dos critérios para aferição das metas, não foram atingidos nos anos em questão, o que também compromete a conformidade dos pagamentos com a legislação.

Ademais, para a fiscalização, as metas e critérios estabelecidos nos programas de PLR não foram devidamente respeitados e, mesmo que algumas rubricas das despesas operacionais fossem descontadas, tal prática não foi devidamente informada aos empregados e ao sindicato, o que compromete a transparência e a legalidade dos acordos. Como resultado, a fiscalização concluiu que a cooperativa não observou as condições legais para a celebração dos acordos de PLR, justificando a tributação dos valores pagos. É nesse sentido a decisão de piso:

O ponto a ser apreciado neste tópico diz respeito à suposta extemporaneidade da assinatura dos Acordos Coletivos de PLR, não considerados previamente pactuados, pela Fiscalização, bem como, divergências quanto ao conceito de "Despesa Operacional" para fins de aferição dos índices pactuados.

Da Imunidade Constitucional das Participações nos Lucros ou Resultados

A empresa autuada afirma que o artigo 7º, XI, da Constituição Federal, estabeleceu uma verdadeira imunidade em relação à participação nos lucros ou resultados. Com base nessa premissa, ela defende que não poderá haver tributação sobre essa verba, independentemente do que estiver previsto na lei, pois a legislação infraconstitucional não pode restringir o alcance da imunidade tributária.

Essa alegação não merece prosperar. Embora a Constituição Federal de 1988 tenha desvinculado expressamente a PLR das verbas salariais, não teceu nenhuma consideração acerca dos efeitos tributários decorrentes do pagamento de tal verba. Desta forma, não há porque entender que a parcela em questão está protegida por imunidade tributária.

Além disso, é necessário lembrar que a atividade de fiscalização tributária é meramente executiva e vinculada ao fiel cumprimento das leis, que gozam de presunção de validade e constitucionalidade. Portanto, a autoridade fiscal deve observar estritamente os atos normativos vigentes, não lhe cabendo questionar a constitucionalidade dos mesmos, sendo certo que tal vinculação abrange inclusive os órgãos de julgamento administrativo, conforme disposto no artigo 26-A do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...).

Portanto, a análise feita nesse voto não poderá se afastar dos comandos previstos na legislação ordinária atinente ao tema.

De acordo com a Lei nº 8.212/1991, artigo 28, inciso I: Lei nº 8.212/91

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...).

Por sua vez §9º do artigo 28 do mesmo diploma legal, determina quais as verbas que, embora estejam vinculados à relação de trabalho, não sofrem incidência de contribuições

sociais previdenciárias e de contribuições para terceiros; dentre elas, a participação nos lucros e resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com lei específica.

Lei nº 8.212/91

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;(gn)

(...).

Como se pode perceber, a lei que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, ao delimitar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deixou bem claro que os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa só não sofrerão incidência quando forem pagas ou creditadas de acordo com lei específica.

A lei específica que disciplina o pagamento de PLR é a Lei nº 10.101, de 19/12/2000. Essa lei foi editada com base no art. 7º, XI, da Constituição Federal, o qual remeteu a matéria à disciplina por lei ordinária.

Portanto, tendo em vista o disposto no art. 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/91, os valores pagos pela empresa autuada a título de PLR só poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias se estiverem em plena consonância com todos os ditames da Lei nº 10.101/2000. Essas duas leis estão em pleno vigor e não podem ser afastadas nem ignoradas no presente julgamento administrativo.

A Lei nº 10.101/2000 atribuiu à entidade sindical notável importância no que tange à negociação e celebração do programa de participação nos lucros e resultados. Assim, tem-se que:

Lei nº 10.101/2000

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 2o O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...).

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...).

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

(...).

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I - mediação;

II - arbitragem de ofertas finais

II - arbitragem de ofertas finais, utilizando-se, no que couber, os termos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (gn)

(...).

Extrai-se dos dispositivos legais acima transcritos que os direitos substantivos mencionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 (citados pelo contribuinte), determinam que as regras estipuladas nos PLR devem ser claras e objetivas e de conhecimento prévio dos trabalhadores, quando irão receber as metas acordadas a serem cumpridas.

Já as regras adjetivas desse mesmo dispositivo dizem respeito à forma para a obtenção dos direitos substantivos, aos mecanismos de aferição para demonstrar o desempenho do empregado em relação às metas acordadas, à periodicidade da distribuição, ao período de vigência e prazos para revisão do acordo. Ou seja, tanto em relação ao direito substantivo, quanto em relação às regras adjetivas a lei requer clareza e objetividade, de modo a impedir que critérios ou condições subjetivas dificultem a participação dos trabalhadores nos Lucros ou Resultados.

No caso dos autos, não obstante os argumentos apresentados na defesa, as verbas pagas pela Impugnante a título de PLR para os empregados, por não se enquadrarem na Lei nº 10.101/2000, foram consideradas como integrantes do salário de contribuição, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91.

A cooperativa, de fato, apresentou seus programas de participação nos resultados dos anos de 2013, 2014 e 2015, pagos respectivamente no início dos anos de 2014, 2015, e 2016, nos meses de fevereiro/março. Nestes programas consta um plano de metas preestabelecido que envolve várias indicadores a serem alcançados para obtenção de 100% dos valores de PLR ou proporcionais, em caso de não atingimento de todas as metas estipuladas. E como houve consideração de metas não cumpridas, logo o pagamento em cada ano foi variável, acima de 80% dos valores acordados com os segurados empregados e o Sindicato da Classe.

Ressalta preliminarmente a Fiscalização que a cooperativa possui várias filiais, que cuidam especificamente de atendimentos médicos, hospitais, centro de atendimento, etc. Entretanto, a matriz cuida dos Planos de Saúde e os programas de participação nos lucros e resultados implantados na empresa, se limitam somente aos segurados empregados vinculados a estes Planos de Saúde, os demais segurados empregados das filiais não recebem a gratificação.

No caso em análise, a Fiscalização informa que apesar de a cooperativa ter apresentado seus programas de participação nos resultados dos anos de 2013, 2014 e 2015, verificou-se que em todos os anos os acordos com o Sindicato da Classe foram assinados tempos depois do início do programa e de suas metas pré estabelecidas, ou seja, os segurados empregados não tinham conhecimento de quais metas deveriam ser atingidas senão meses após o início dos programas.

A Fiscalização cita exemplos:

“-Programa de Resultados de 2013, cujos valores foram pagos em fevereiro de 2014. foi assinado em 22/02/2013, estava em vigor desde 01/01/2013; -Programa de Resultados de 2014, cujos valores foram pagos em fevereiro de 2015, foi assinado em 23/04/2014, estava em vigor desde 01/01/2014;

-Programa de Resultados de 2015, cujos valores foram pagos em março de 2015, foi assinado em 19/06/2015, estava em vigor desde 01/01/2015, seis meses antes.”

(...).

Acrescenta ainda a Fiscalização que a cooperativa e o Sindicato da classe assinaram em 19/11/2014 um aditivo ao Programa de Resultados do ano de 2014, que implicava em várias alterações na premiação dos segurados empregados. Ou seja, no final do ano com o programa em pleno funcionamento, várias regras foram alteradas, “em especial as cláusulas 6.7, 6.8 e outras, conforme se verifica nas cópias dos programas de distribuição de lucros e resultados anexos a este auto de infração,” em afronta ao disposto no art. 1º da Lei nº 10.101/2000.

Dessa forma, não há como falar em estímulo ao empregado se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de sua participação, pois para que ocorra um incentivo à produtividade, é necessário que as regras para a implementação do Programa sejam discutidas, acordadas e divulgadas aos empregados previamente ao início do exercício findo o qual a empresa pretende dividir os lucros com os seus empregados.

Repise-se, que o conhecimento prévio do sindicato dos empregados, ou de um representante, na negociação desses Acordos, prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei 10.101/2000, é, indiscutivelmente, requisito essencial para que um acordo firmado entre empresa e empregados sobre a participação nos lucros ou resultados esteja em

conformidade com a referida Lei específica e, conseqüentemente, faça jus às benesses legais ali dispostas; não se trata apenas em se fixar metas e regras conjuntamente, mesmo que transparente, clara e objetiva, segundo o entendimento da Impugnante.

Tal exigência formal decorre de comando constitucional que prevê a necessidade de conhecimento das metas, resultados e prazos previamente pactuados entre a empresa e o sindicato, e se presta a incentivar o empregado a uma maior produtividade, que irá refletir em benefício pecuniário coletivo.

Em outras palavras, a distribuição de lucros ou resultados pressupõe a existência de um acordo prévio, não podendo esse acordo ser definido/alterado/assinado posteriormente ao início do exercício para o qual se pretende distribuir o lucro ou resultado, como se deu no presente caso.

Ante o exposto, resta devidamente demonstrado que não houve a participação prévia do sindicato da categoria nas negociações do Acordo Complementar ao Programa de Participação nos Resultados de 2013, 2014 e 2015, entre empresa e empregados, tendo a Impugnante, portanto, descumprido o disposto no artigo 2º, inciso I, da lei 10.101/2000, o que resultou na descaracterização dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados como tais.

Extemporaneidade das assinaturas dos Acordos Coletivos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR)

É conhecido meu posicionamento por esta E. Turma no sentido de reconhecer que a lei 10.101/00 não indicava, com precisão, o termo final para assinatura de acordos coletivos como fundamento para o pagamento do PLR.

Em breve síntese, entendo que disciplinar um termo final para assinatura que seja totalmente desassociado da realidade factual de negociações coletivas deve ser rechaçado pela interpretação que empresta melhor razoabilidade aos casos analisados por este CARF. Assim, o espírito normativo previsto na Lei n. 14.020/2020 demonstrou a vontade política pela qual deve ser conduzida a interpretação da Lei 10.101/00 no sentido de admitir que o termo final deve ser até 90 dias do pagamento e anteriormente à eventual antecipação².

Não pretendo reconhecer que a lei 14.020/2020 possui conteúdo interpretativo ou que já deveria trazer aplicação aos fatos geradores anteriores à sua edição. O que se procura aqui é entender o limite interpretativo proposto pela autoridade fiscal no sentido de estender conceitos não previstos em lei para impor uma limitação à não incidência constitucional e legalmente qualificada.

² Art. 2º ...

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

Porém, esse ponto (anterioridade do acordo assinado) não é o único ponto controvertido acerca da validade da não incidência previdenciária sobre as parcelas pagas a título de PLR.

Regras claras e objetivas

Como bem indicou a decisão de piso, necessário se faz a existência de regras claras e objetivas, sendo imperativo entender a divergência quanto ao conceito de "Despesa Operacional" na aferição dos índices pactuados. Segundo a fiscalização, foi verificado que os indicadores de despesas operacionais, um dos critérios para aferição das metas, não foram atingidos nos anos em questão, o que também compromete a conformidade dos pagamentos com a legislação.

Assim, alinho-me à decisão de piso no sentido de reconhecer que os pressupostos para regra não exacional da lei 10.101/00 não foram atendidos, motivo pelo qual, nos termos do art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A Fiscalização registra ainda a não observância dos critérios de metas e pesos estabelecidos nos programas de resultado ao dispor que: "A UNIMED e o Sindicato da Classe assinaram os acordos de 2013, 2014 e 2015, objeto desta ação fiscal, cujos programas de resultados acordados, possuem várias metas a serem alcançadas e todas elas estão enumeradas nos Anexos do texto assinado em cada programa de PLR, por exemplo:

No ano de 2013, entre as metas a serem atingidas e seus respectivos pesos para cálculo do índice de produtividade, seriam:

-Indicador EBITDA, sem peso, condição de pagamento maior ou igual a 7,5% no ano.

-Indicador Despesas Operacionais/ Receita Bruta, peso 25%, menor ou igual a 8,4% no ano, 100% da meta, entre 8,4% e menor ou igual a 8,5%, 90% da meta e assim sucessivamente, até maior que 8,6% zero de meta.

-Vários outros indicadores compõem a cesta de produtividade e com seus respectivos pesos, tais como: Índice de satisfação do cliente, 10% de peso. Carteira de Clientes, 10% de peso Meta de Inovação Assistencial, 20% de peso entre outros, conforme se verifica nos Anexos dos programas de resultados anexados a este auto de infração."

(...)

A Fiscalização demonstra no Anexo constante do item 13.1.2 do Relatório Fiscal, a não observância dos critérios de metas e pesos estabelecidos nos programas de resultados, onde se verifica que do confronto entre os percentuais de receita bruta x despesas operacionais, o indicador de despesas sobre receita não foi atingido nos anos de 2013 a 2015.

A Fiscalização informa que para efeito de se verificar o cumprimento do quesito Despesas Operacionais sobre a Receita Bruta foram utilizadas as demonstrações financeiras da cooperativa devidamente publicadas, conforme arquivos Demonstrações Financeiras de

2014 e 2015 tendo elaborado o quadro Demonstrativo do Cálculo das Despesas Operacionais Contábeis, onde se verifica que o indicador Despesas Operacionais sobre Receita Bruta não foi atingido nos anos de 2013 a 2015, sendo que sobre o valor devido do PLR pago em 2014, 2015 e 2016 deveria ter sido realizado com a exclusão dos pesos estipulados para cada ano (25%, 30% e 25%, respectivamente), o que não ocorreu, ou seja, nos demonstrativos anexos do cumprimento de metas este indicador atingiu pontuação máxima.

E não obstante tenha a Impugnante alegado que foram descontadas algumas rubricas da despesa operacional legalmente permitida pela Agencia Nacional de Saúde Suplementar, a Fiscalização constatou que mesmo que se considerasse como razoáveis tais abatimentos, tanto os segurados empregados quanto o Sindicato deveriam ser informados deste fato, com discriminação detalhada nos critérios de metas dos citados anos, o que também não aconteceu.

Conclui-se assim que nos PLR da cooperativa de trabalho, não foram observadas algumas condições impostas pela Lei 10.101/2000, no que se refere a data de assinatura dos programas (após o início da vigência dos mesmos) com o agravante para o ano de 2014, com assinatura, em 19/11/2014, de um aditivo ao Programa de Resultados, que implicava em várias alterações na premiação dos segurados empregados e os respectivos pagamentos. E ainda não foi observada corretamente os gastos com as Despesas Operacionais. Desta feita e considerando a extemporaneidade da assinatura dos contratos como também da desconsideração dos gastos com despesas operacionais, confirma-se que realmente a autuada não observou as condições legalmente impostas para a celebração do PLR dos anos de 2013 a 2015, portanto, agiu corretamente a Fiscalização em lançar à tributação os valores pagos aos segurados empregados relativamente ao PLR dos anos de 2013, 2014 e 2015, uma vez que todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nos termos da lei, de contratos ou convenções/acordos coletivos de trabalho, são considerados salários-de-contribuição, conforme dispõe a Lei nº 8.212/91 em seu do art. 28, inciso I, acima transcrito.

Ressaltando conforme já exposto que esta incidência fica afastada somente nas hipóteses previstas no § 9º do artigo 28 da citada Lei 8.212/91, que, na alínea “j”, cuidou da Participação nos Lucros ou Resultados.

Nesse mesmo sentido, dispôs o § 9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

RPS – Decreto nº 3.048/99

Art. 214 (...)

§ 9º . Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X- a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresas, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;(gn)

(...).

Todavia, esse Regulamento ainda determinou, no § 10 do artigo 214, que, se as parcelas isentas forem pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar o salário-de-contribuição:

RPS – Decreto nº 3.048/99

Art. 214.

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. (destaquei)

(...)

Portanto, ficando claramente demonstrado que a PLR paga aos segurados da empresa afronta a legislação de gerência, não há motivo para alterar o crédito tributário ora discutido, devendo o mesmo ser mantido em sua integralidade.

Taxa de juros e Pedido de Realização de Diligência e Perícia.

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

O contribuinte insurge-se contra a aplicação da taxa de juros SELIC sobre a multa de ofício, alegando ausência de previsão legal que autorize tal incidência.

Em relação à incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício (art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996), registre-se que eles foram aplicados com fundamento no § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996 (juros SELIC sobre os débitos para com a União), c/c o parágrafo único do artigo 43 da mesma Lei.

Frise-se que a partir da ciência dos autos de infração, os lançamentos de ofício se completam, constituindo-se, então, o crédito tributário da União, que, à luz do artigo 113, § 1º, combinado com o artigo 139, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), compreende os valores do imposto, da contribuição e da multa de ofício.

Preceitua o art. 161 do CTN que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, ressalvando apenas a hipótese de pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...).

O art. 43 e parágrafo único da Lei 9.430/1996, ao tratar dos débitos para com a União, estabelece que sobre o crédito tributário (podendo ser apenas a multa isolada decorrente de tributo ou contribuição), não pago no vencimento, incidirão juros de mora calculados à taxa SELIC:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Assim, levando-se em conta que a multa de ofício é parte integrante do crédito tributário da União, configura-se regular a incidência dos juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício a partir do vencimento do crédito regularmente constituído.

No tocante ao alegado efeito confiscatório da multa, há de se ressaltar que os julgadores da administração fazendária encontram-se restritos a proceder à exegese da legislação tributária sem adentrar nos campos da ilegalidade e inconstitucionalidade, pois no âmbito do Poder Executivo deve-se assumir que a legislação é legal e constitucional enquanto o contrário não for declarado pelos outros Poderes.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal (art. 142- CTN), e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Assim, é correto o enquadramento legal da multa de ofício, que se encontra descrito no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (FLS. 10/11), mormente o art. 44, I da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, c/c com o art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96, legislação vigente ao tempo dos períodos de apuração objeto de autuação.

Por fim, a autuação em epígrafe foi lavrada na estrita observância das determinações legais vigentes, de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto e consoante o que prescreve a legislação descrita no Relatório de Fundamentos Legais do débito.

Do Pedido de Realização de Diligência e Perícia. Indeferimento.

A autuada pede a realização de diligência e/ou perícia com a finalidade de identificar o verdadeiro montante dos valores já recolhidos por tais profissionais e pelas empresas prestadoras de serviços.

Como já demonstrado neste voto, as bases de cálculos apuradas relativas aos segurados empregados contratados como Pessoas Jurídicas foram efetivados mediante aferição indireta utilizando-se os valores totais pagos consignados nas notas fiscais de prestação de serviços, com fundamento no parágrafo 6º do art. 33 da Lei 8212/91, cabendo ao contribuinte o ônus da prova.

Segundo as regras processuais que disciplinam a distribuição do ônus da prova, a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos e modificativos incumbe a quem os alega, portanto, à impugnante.

O Código de Processo Civil, art. 373, impõe ao sujeito passivo o ônus da prova dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos por ele alegados, nos seguintes termos:

Art. 373. O ônus da prova incumbe: (...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Como se vê, a legislação antes transcrita é expressa ao afirmar que, nas razões de defesa, cabe ao sujeito passivo apresentar as provas dos fatos alegados.

Embora o processo administrativo tenha a busca pela verdade material como princípio norteador, é sabido que o resultado da instrução probatória condiciona a formação da convicção do julgador.

Na defesa não foi apresentada qualquer prova que indique ter havido recolhimentos de contribuições previdenciárias vinculados aos prestadores de serviços caracterizados como segurados empregados.

Os documentos examinados para a apuração das bases de cálculo foram às notas fiscais de prestação de serviços, confrontadas com a contabilidade da empresa autuada.

Não consta, nas notas fiscais de prestação de serviços que serviram de base ao lançamento, destaque a título da retenção de 11% (art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98), de contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social.

O processo administrativo fiscal é informado pelo princípio da concentração das provas na impugnação, sob pena de preclusão, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, artigo 16, § 4º:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (grifo nosso)

Não se vislumbra, no presente caso, a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas como exceção (art. 16, § 4º).

Tem-se, portanto, que a realização de diligência e/ou a produção de prova pericial mostram-se prescindíveis, razão pela qual deve ser indeferido o pedido, nos termos do artigo 18, caput do Decreto nº 70.235/72:

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Registre-se que é justamente nesta fase do processo administrativo que o interessado deve exercer o seu direito de ampla defesa, ocasião em que deve comprovar suas

alegações. No entanto, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova que indique ter havido recolhimentos de contribuições previdenciárias vinculados aos prestadores de serviços caracterizados como segurados empregados. Prescindível, portanto, a realização de perícia.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando-se as preliminares de nulidade e, no mérito, para dar provimento parcial para excluir do lançamento os serviços prestados por empresas terceirizadas (“Pejotização”).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**

Convém anotar breves palavras acerca das razões pelas quais acompanhei o voto do I Relator tão somente pelas suas conclusões.

Quanto à “Pejotização”, a fiscalização fundamentou a lavratura do auto de infração na existência de elementos suficientes para caracterizar a relação de emprego, quais sejam: pessoa física e pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

Ao contrário do I. Relator, minha percepção é que a autoridade fiscal comprovou a presença dos requisitos da pessoalidade, não eventualidade e onerosidade na relação entre tomador dos serviços e sócios das pessoas jurídicas contratadas, por meio de indícios sérios e convergentes, que, ao final, ganham força probatória.

A prestação dos serviços por pessoa física e pessoalidade fica evidente pela leitura das cláusulas dos contratos. Em boa parte dos contratos, se estabeleceu a prestação de serviços pelo sócio da pessoa jurídica, vedada a terceirização da atividade.

Com base nas declarações em GFIP, a fiscalização identificou que os sócios das empresas interpostas prestaram os serviços técnicos, para os quais a pessoa jurídica foi contratada, sem concurso de empregados. Realmente, no período da ação fiscal, as pessoas jurídicas declararam em GFIP apenas as remunerações relativas aos sócios (item 10.2 do relatório fiscal).

Por sua vez, os serviços contratados foram prestados de forma não eventual, relacionados à atividade-fim da empresa contratante, em atividades de gestão, atendimento à

saúde e vendas do plano de saúde, durante os anos de 2014 e 2015. O requisito não eventualidade não se confunde com continuidade.

Ainda que intercalada a prestação de serviços com outras atividades do profissional contratado, sem exclusividade, em dias alternados, por exemplo, os pagamentos estão atrelados a eventos certos e previsíveis, em que haverá retribuição quando implementada a condição para o recebimento estipulada contratualmente.

Ademais disso, o trabalho se desenvolveu dentro da dinâmica regular do empreendimento empresarial da contratante, razão pela qual descabe falar em trabalho esporádico, casual ou, mesmo, atividades relacionadas a acontecimentos incertos ou imprevisíveis.

Por último, quanto à onerosidade na relação entre as partes, é indubitável que a prestação dos serviços foi remunerada pela Unimed, conforme notas fiscais. A descontinuidade dos pagamentos, quando ocorreu, falta de uniformidade ou ausência de repetição mensal dos valores pagos não têm o condão de afastar a onerosidade, porque comum que empregados recebam uma remuneração variável, vinculada à produtividade.

A pessoalidade, não eventualidade e onerosidade são requisitos que podem estar presentes em outras relações de trabalho, como na atividade autônoma.

Por isso, é a subordinação que tem papel relevante e fundamental para delimitar se o trabalhador detém a condição de empregado. É dizer, o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego.

A meu ver, a autoridade lançadora procurou demonstrar a relação de emprego a partir da identificação de elementos característicos da subordinação objetiva e estrutural, em que o trabalhador se integra à dinâmica organizacional e funcional empresarial, estratégia que foi acolhida pela decisão de piso.

Eis um excerto do acórdão de primeira instância (fls. 775):

Por todo o exposto, constata-se que a subordinação jurídica foi devidamente materializada pelo Fisco onde se vislumbra que, de acordo com os documentos acostados nos autos (fls. 366/417; 469/633), há também uma subordinação estrutural ou objetiva³, conforme o ensinamento de Maurício Godinho Delgado⁴(citado pela Impugnante, fls. 651/654), tendo em vista que os segurados caracterizados como empregados pelo Fisco estão subordinados à Impugnante quando se evidenciou que o trabalho executado por eles integrava as próprias atividades que fazem parte dos seus objetivos sociais, constantes do Estatuto da UNIMED/BH.

(...)

A subordinação estrutural, ou mesmo a subordinação objetiva, são elementos próprios da terceirização de mão de obra na atividade-fim do contratante, o que lhes dá reduzida

força axiológica, ou até mesmo irrelevante, como elemento de prova para caracterizar a relação empregatícia nessa hipótese. Mais evidente, depois que o Supremo Tribunal Federal (STF) decretou a licitude da terceirização da atividade fim, salvo comprovação de fraude (Tema 725/STF).

No presente caso, a fiscalização não qualificou a multa de ofício no lançamento, em face de dolo, fraude, simulação ou conluio na contratação de pessoa jurídica, aplicando o percentual básico de 75%.

Ao mesmo tempo, o arcabouço acusatório é carente da prova cabal da existência da subordinação tradicional, na qual existe submissão direta e habitual aos poderes diretivo, regulamentar, fiscalizatório e disciplinar do tomador dos serviços.

O poder de fiscalização do contratante sobre a execução do contrato não significa subordinação, mas sim essa prerrogativa é inerente aos contratos, trabalhistas ou não, em que há obrigações a serem cumpridas pelas partes, com base nas cláusulas contratuais, que objetivam manter a qualidade dos serviços prestados.

Também pretender estender determinadas características de um contrato para todos os demais, por amostragem, a fim de defender uma prática generalizada, enfraquece o lançamento fiscal.

É fundamental a demonstração da existência de poder diretivo, fiscalizatório, regulamentar e disciplinar do empregador que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil, ainda que a subordinação não se configure integralmente na forma de meios pessoais e diretos de comando para a prestação dos serviços. A autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus probatório.

Quanto à Participação nos Lucros ou Resultados, o relatório fiscal apontou a extemporaneidade da assinatura dos instrumentos decorrentes da negociação coletiva, após iniciado o período aquisitivo.

Afirmou a fiscalização tributária (fls. 127):

-Programa de Resultados de 2013, cujos valores foram pagos em fevereiro de 2014. foi assinado em 22/02/2013, estava em vigor desde 01/01/2013;

-Programa de Resultados de 2014, cujos valores foram pagos em fevereiro de 2015, foi assinado em 23/04/2014, estava em vigor desde 01/01/2014;

-Programa de Resultados de 2015, cujos valores foram pagos em março de 2015, foi assinado em 19/06/2015, estava em vigor desde 01/01/2015, seis meses antes.

Além disso, a UNIMED e o Sindicato da classe, assinaram em 19/11/2014 um aditivo ao Programa de Resultados do ano de 2014 que implicava em várias alterações na premiação dos segurados empregados. Ou seja, no final do ano com o programa em pleno funcionamento, várias regras foram alteradas, em especial

as cláusulas 6.7, 6.8 e outras, conforme se verifica nas cópias dos programas de distribuição de lucros e resultados anexos a este auto de infração.

(...)

A assinatura do termo de ajuste precedente aos fatos que se propõe a regular é da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados, como forma de incentivar o alcance pactuado, em harmonia com o espírito da Lei nº 10.101, de 2000. Nada obstante, a prévia pactuação, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real.

É compreensível certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

Por sinal, a Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020, ao acrescentar o § 7º ao art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, alterou a disciplina original para tornar menos rígida a interpretação de “assinatura prévia”. Seu conteúdo, entretanto, não retroage para atingir fatos pretéritos (art. 144, do CTN).

Com base no conjunto probatório dos autos, não me convenci para dar uma interpretação flexível à data de assinatura dos instrumentos, mesmo para o acordo datado de 22/02/2013.

Outrossim, os precedentes mais recentes da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com atribuição para uniformizar a interpretação da legislação no âmbito do CARF, sinalizam para não permitir a flexibilização, como regra, relativamente a fatos geradores anteriores à Lei nº 14.020, de 2020.

Eis trecho da ementa do Acórdão nº 9202-011.331, de 19/06/2024:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2014 a 30/12/2014

(...)

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

Logo, além da inobservância dos critérios de metas e pesos estabelecidos nos programas de resultados, em detrimento de regras claras e objetivas, considerando os critérios para pagamento da participação aos empregados (item 13.1.2, do relatório fiscal), o auto de

infração também deve ser mantido com base em outro fundamento autônomo, isto é, pagamentos decorrentes da assinatura dos acordos coletivos após o início do período de aferição (item 13.1.1, do relatório fiscal).

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess