



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

<b>Processo nº</b>	18184.000036/2008-11
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2403-002.356 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de novembro de 2013
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
<b>Recorrente</b>	INSTITUTO DE GENNARO S/A, ATUAL RAZÃO SOCIAL DE INSTITUTO IGUATEMI DE CLÍNICAS S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2002

SIMULAÇÃO. INTERPOSTAS PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Constitui simulação a prática de utilização de interpostas pessoas jurídicas prestadoras de serviços para afastar o reconhecimento do vínculo empregatício dos sócios integrantes como meio de evadir-se da incidência das contribuições previdenciárias.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Freitas de Souza Costa e Ivacir Júlio de Souza.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 16-34.449, fls. 629/675, que julgou improcedente a impugnação ofertada para manter incólume o crédito previdenciário, consubstanciado no DEBCAD 35.591.975-3, no importe de R\$ 10.541.351,86 (dez milhões quinhentos e quarenta e um mil trezentos e cinquenta e um reais e oitenta e seis centavos).

A autuação, consolidada em 25/06/2003 e notificada ao contribuinte em 30/06/2003, refere-se a contribuições previdenciárias, cota patronal, segurados e Terceiros, devidas e não recolhidas, concernentes ao período de 01/1999 a 09/2002, oriundas de pagamentos efetuados a médicos e paramédicos considerados por esta fiscalização como segurados empregados, através da intermediação de pessoas jurídicas qualificadas como empresas “prestadoras de serviços médicos” e que, como tal, foram descaracterizadas.

### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls.559/581.

### DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 12ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em São Paulo I, DRJ/SP1, prolatou o Acórdão nº 16-34.449, fls. 629/675, a qual julgou improcedente a impugnação, conforme ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2002*

*Ementa:*

*LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA PARA EMISSÃO. É válido o lançamento tributário fiscal formalizado por servidor competente da jurisdição do domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo junto a administração tributária.*

*LOCAL DE DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL. GARANTIA DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. O estabelecimento onde se desenvolve a ação fiscal não configura fator de prejuízo ao exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, quando este apresenta todos os documentos solicitados pela auditoria fiscal.l*

*RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. EXCLUSÃO DOS DIRETORES. IMPOSSIBILIDADE. O registro dos diretores no anexo “CORESP” tem por finalidade a identificação dos representantes legais do sujeito passivo e seu período de sua*

atuação, não significando a responsabilização imediata destes, nem lhes causa restrições ou prejuízo.

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA. Somente são passíveis de apropriação ao lançamento fiscal os recolhimentos efetuados pelo próprio sujeito passivo.*

*LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE. É legítimo e atende ao direito de defesa do contribuinte nas esferas administrativa ou judicial o lançamento fiscal que apura a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e identifica o sujeito passivo.*

*REGISTROS CONTÁBEIS. APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES POR AFERIÇÃO INDIRETA. LEGALIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A existência de registros contábeis regulares não inviabiliza a aferição indireta das contribuições devidas quando verificados outros documentos capazes de comprovar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a serviço da empresa, não configurando cerceamento de defesa a apuração das contribuições devidas pelo método da aferição indireta quando não é possível identificar o montante pago a cada um dos segurados que prestaram serviços ao sujeito passivo.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR MÉDICOS PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE FIM. PRESSUPOSTOS DA EXISTÊNCIA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO. A prestação de serviços no âmbito da atividade fim da empresa realizada com pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade, configura relação de emprego, exigindo-se as contribuições devidas na categoria segurado empregado.*

*DESCONSIDERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. AUDITORIA FISCAL FAZENDÁRIA. MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO. ATRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE CONFLITO. A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, tem autonomia para caracterizar uma relação de emprego onde o contribuinte entendia ou simulava não haver, sendo-lhe permitido desconsiderar atos, negócios e personalidade jurídicas para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.*

*A competência dos Auditores Fiscais responsáveis pela verificação da regularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias para caracterizar uma relação de trabalho como de cunho empregatício não conflita ou colide com as atribuições e competências e competências do Ministério do Trabalho e Emprego e da justiça trabalhista, na medida em que não visa ao reconhecimento do vínculo empregatício, mas, tão somente à apuração correta dos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT. LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA.* Todos os elementos aptos a fazer nascer a obrigação tributária válida estão presentes no art. 22, inci. II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei nº 8.212/91, os quais estabelecem a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito ativo e o sujeito passivo, satisfazendo aos aspectos material, territorial, temporal, pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

*CONTRIBUIÇÕES AO SEBRAE E SALÁRIO EDUCAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.* No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, visto ser de competência do Poder Judiciário a discussão destas questões.

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. JUROS. TAXA SELIC. APPLICABILIDADE.* As contribuições devidas à Seguridade Social, incluídas em lançamento fiscal, ficam sujeitar aos juros equivalentes à taxa SELICI, incidentes sobre o valor atualizado, em caráter irrelevável, a partir da data de seu vencimento.

*JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.* Deve ser indeferido o pedido de juntada de novos documentos quanto não demonstrado pelo sujeito passivo razões que justifiquem a impossibilidade da apresentação de documentos ou outros elementos no prazo legal para impugnação do lançamento fiscal.

*CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.* O pedido para realização de diligência e/ou perícia deve ser indeferido quando destinado a suprir provas que o impugnante deixou de apresentar à fiscalização no momento da ação fiscal ou quando da apresentação de impugnação.

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 681/725, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- Preliminarmente:

- a) a nulidade do auto de infração pela superficialidade da fiscalização;
- b) ilegalidade do método de apuração pela aferição indireta aplicado no caso em tela;

c) vício material ao não realizar a apropriação dos recolhimentos já realizados pelas pessoas jurídicas, descaracterizadas pela autoridade fiscal;

d) falta de motivação da constituição do crédito tributário, diante do histórico de fiscalizações promovidas pelo fisco previdenciário perante as tidas interpostas empresas.

- No mérito:

a) falta de elementos caracterizadores do vínculo de emprego;

b) impossibilidade de descaracterização da pessoa jurídica prestadora de serviços uma vez que prestaram serviços especializados em suas dependências, afastando o requisito da não-eventualidade;

- Frágeis afirmações contidas no relatório fiscal na tentativa de descharacterizar inexistente vínculo empregatício entre as prestadoras de serviços e a Recorrente.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

**DA TEMPESTIVIDADE**

Conforme documento de fl.780, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

**SUPERFICIALIDADE DA FISCALIZAÇÃO E VÍCIO MATERIAL**

Aduz a Recorrente que a autuação fiscal estaria eivada de nulidade em razão da superficialidade da fiscalização ao ter deixado de investigar e considerar no montante autuado recolhimentos realizados pelas pessoas jurídicas interpostas, o que culminou no víncio material do Auto de Infração por não ter sido realizado o dito abatimento.

Tais alegações não merecem prosperar.

Os valores referidos pela Recorrente são pagamentos realizados pelas interpostas pessoas jurídicas, na porcentagem que cabe às contribuições previdenciárias.

Pretende, portanto, obter a compensação de tais valores, o que é inviabilizado em sede de discussão em processo administrativo alheio a tal matéria.

Isso porque não se trata aqui de pedido de compensação, assim, como não é adequada a via eleita para afirmar o direito de compensação e discussão da legalidade do parágrafo 6º da IN 900/08.

O pedido de compensação é um processo administrativo autônomo que tem por espeque tão somente a real existência dos créditos pleiteados pelo contribuinte para viabilidade e homologação do pleito compensatório.

A Lei 9.430/96, no art. 74, expressa que a compensação será efetuada mediante a entrega pelo sujeito passivo, de declaração, na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Não pode o contribuinte utilizar-se do argumento da apropriação de valores recolhidos junto ao simples como matéria de defesa.

Nesse sentido é a jurisprudência deste tribunal administrativo fiscal.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 30/04/2003*

*COMPENSAÇÃO COMO ARGUMENTO DE DEFESA.  
IMPOSSIBILIDADE.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 03/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Somente podem ser levadas em consideração na defesa do contribuinte as compensações comprovadamente realizadas, não bastando a tanto a comprovação da existência de direito creditório. Em se tratando de compensações amparadas pela Lei 8.383/91, fundamental a demonstração do seu registro contábil,*

**NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA.**

*Nos termos do art. 3.33 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, compete à parte ré a prova de circunstância impeditiva do exercício do direito do autor.*

**NORMAS GERAIS, DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EFEITOS,**

*A realização de depósito, na esfera judicial, do montante do crédito tributário ali discutido tem o efeito de suspender sua exigibilidade, não retirando, porém, o dever da autoridade tributária à sua constituição sempre que não espontaneamente confessado pelo contribuinte. Na hipótese de lançamento de ofício, deve ele ser feito sem a imposição de penalidade por força do disposto no art. 63 da Lei 9.430/96.*

*Recurso negado.*

*(CARF. Terceira Seção de Julgamento, Processo nº 10580.012607/2004-44, Recurso nº. 241.110, Acórdão te 3402-00.746 — 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de agosto de 2010)*

\*\*\*\*\*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/03/1997 a 30/11/2001*

**DECADÊNCIA PARCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

*Nos casos de lançamento por homologação aplica-se o artigo 150, § 4º do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador. Assim, o lançamento não pode alcançar fatos geradores ocorridos mais de cinco anos antes da data da notificação do auto de infração.*

**COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE. INCABIMENTO DA ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA.**

*Apenas a partir da edição da IN SRF nº 323, de 24 de abril de 2003, que adicionou o parágrafo 6º ao art. 21 da IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, passou a ser exigida a apresentação de Declaração de Compensação para a realização da compensação entre tributos da mesma espécie. Antes disso, na vigência da redação anterior da IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, não era exigida a apresentação do Pedido ou Declaração de Compensação para a compensação entre tributos da mesma espécie, que no entanto teria de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR  
INGARI /2013 por MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

*ser materializada e demonstrada por meio da DCTF, em atendimento ao art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96.*

*Antes da IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, na vigência do art. 14 da IN SRF nº 21, de 10 de março de 1997, a compensação de tributos da mesma espécie poderia ser concretizada diretamente na contabilidade da pessoa jurídica, sem necessidade de qualquer pedido ou declaração. Precedentes*

*Ocorre que, em qualquer destas hipóteses, a compensação em âmbito tributário não acontece de maneira espontânea, sendo necessária e indispensável sua concretização por parte do contribuinte. Não sendo demonstrado por meio da contabilidade que a contribuinte concretamente procedeu a compensação, conclui-se que o contribuinte pretende suscita-la, de maneira descabida, como matéria de defesa. Precedentes (Acórdão 10709436, j. 26/06/2008; Acórdão 10517341, j. 13/11/2008; Acórdão 20180221, j. 25/04/2007).*

*Recurso negado.*

*(CARF. Terceira Seção de Julgamento, Processo nº 10480.007882/200211, Recurso nº 235.933 Voluntário, Acórdão nº 340300.384 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de maio de 2010)*

### **AFERIÇÃO INDIRETA**

O critério de apuração pelo arbitramento é método de exceção, autorizado pelo art. 33, § 6º, da Lei nº. 8.212/91 a ser utilizado quando a empresa não registra o real movimento de remuneração dos seus segurados, a partir da análise da escrituração contábil ou de qualquer outro documento, *in verbis*:

*§ 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.*

Portanto, mesmo que a empresa apresente escrita contábil regular, qualquer outro documento da empresa que aponte para uma realidade contábil distorcida da escriturada, estará legitimada a autoridade fiscal a proceder com a fixação da base de cálculo mediante o critério da aferição indireta.

Quanto às razões que levaram o auditor a considerar a existência de simulação através de interpostas pessoas, o Relatório Fiscal, fls. 43/50, consigna várias evidências que permitiram tal constatação, o que não deixa dúvidas acerca da legalidade da aferição indireta.

Por outro lado, os valores arbitrados pela autoridade fiscal estiveram passíveis de reforma na medida em que foram apurados com base na presunção legal legitimada pela aferição indireta. O arbitramento da base de cálculo teve por parâmetro documentos idôneos que possibilitaram a presunção da existência de contribuições

previdenciárias a partir da descaracterização das interpostas pessoas e reconhecimento do vínculo empregatício, a partir das provas trazidas aos autos pela fiscalização.

Portanto, diante da presunção que se instalou no presente processo, caberia à Recorrente desconstituir o crédito tributário a partir de provas contundentes, eis que, no caso em lume, o ônus da prova se inverte. É o que preceitua Marcos Vinícius Neder (NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; *et al.* Coordenadores. *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 21):

*“O efeito prático das presunções legais é, uma vez provado o fato indiciário, dispensar o agente fiscal de provar o fato gerador do tributo em razão de a lei o presumir, cabendo à outra parte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu no caso”.*

Uma vez que a Recorrente não apresentou provas suficientes a ilidir o montante arbitrado pela autoridade fiscal a título de base de cálculo, não há que se falar em ilegalidade da aferição indireta.

### **SIMULAÇÃO – PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS**

A Recorrente, no mérito, pretende descaracterizar a simulação constatada pela autoridade fiscal, ao argumento de que não houve o preenchimento de todos os requisitos para a caracterização do vínculo de emprego, assim como não há como desconsiderar a pessoa jurídica prestadora de serviços, uma vez que prestaram serviços especializados em suas dependências, afastando o requisito da não-eventualidade.

Contudo, segundo o auditor, está-se diante de uma situação fática que configura simulação, com a utilização de interpostas pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, evitando, assim, o reconhecimento empregatício dos médicos, a fim de reduzir os encargos previdenciários e trabalhistas.

Nesse diapasão, mister se faz analisar o que vem a ser Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, o lícito com o ilícito, o planejamento tributário legal com a fraude e/ou simulação, para, em seguida, analisar o caso concreto.

Nas palavras de Marcelo Magalhães Peixoto<sup>1</sup>, *in verbis*:

*“Elisão Fiscal, portanto, é a redução tributária legal, lícita, pois a mesma elide o surgimento do fato jurídico tributário, eliminando a ocorrência do respectivo fato gerador; ou ainda, reduz o impacto tributário, mutilando parcialmente o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, ou, posterga a ocorrência do fato jurídico tributário descrito no antecedente normativo para um período posterior, dando nesse último um ganho temporal, vale dizer, um maior prazo para efetuar o cumprimento da obrigação tributária.*

*Destarte, a Elisão é o fruto obtido do Planejamento Tributário lícito. É o resultado da prática de atos ou negócios jurídicos, ou a sua não prática, com vistas a elidir, reduzir ou postergar o surgimento da obrigação tributária.*

*Evasão fiscal, ao contrário, é a redução tributária ilegal, ilícita, pois, por meio dessa, o contribuinte se evade da obrigação tributária já nascida, agindo de maneira oposta aos ditames de nosso ordenamento jurídico. Poderá ocorrer a indevida redução do ônus tributário de uma obrigação tributária, em relação ao seu exato montante previsto em lei.*

*Portanto, a Evasão Fiscal (que sempre será ilegítima) é a fuga total ou parcial da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei, ou que está prestes a acontecer.”*

A Elisão Fiscal busca evitar ou minorar a carga tributária incidente sobre o contribuinte, por meio de operações lícitas, utilizadas, principalmente, para esse fim. Por outro lado, a Evasão Fiscal é ilícita, pois visa ocultar do Fisco a ocorrência de fatos geradores por meio de operações fraudulentas.<sup>2</sup>

Para Hermes Marcelo Huck<sup>3</sup>, *verbis*:

*“A elisão, em algumas de suas formas, pode ser enquadrada como abuso de direito. Estruturas elisivas, nas quais o agente utiliza-se de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o fito único de escapar ao tributo, têm sido consideradas abusivas. O abuso na utilização da forma jurídica é equiparável ao que no direito anglo-americano se tem chamado de business purpose test, ou seja, o teste da finalidade negocial, pelo qual busca-se desconsiderar o negócio jurídico constituído sem qualquer objetivo senão o de pagar o imposto que seria devido, não fosse adotada a forma jurídica anormal, insólita ou inadequada.”*

Conforme destacado alhures; para a Fiscalização, houve simulação, tendo por base a Instrução Normativa nº. 03 do Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, *in verbis*

*Art. 3º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se contratante a pessoa física ou jurídica de direito público ou privado que celebrar contrato com empresas de prestação de serviços a terceiros com a finalidade de contratar serviços.*

*§ 1º A contratante e a empresa prestadora de serviços a terceiros devem desenvolver atividades diferentes e ter finalidades distintas.*

Nessa esteira, estaria configurada a nulidade dos negócios jurídicos celebrados, a saber, os contratos de prestação de serviços estabelecidos.

Feitas as considerações, passa-se a analisar o caso concreto.

Vários são os pontos enumerados pelo fiscal que levaram à sua conclusão de utilização de interpostas pessoas para desvincular a Recorrente das relações empregatícias mantidas com os médicos atuante em seus estabelecimentos.

Documento assinado digitalmente. Pág. 65. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente por HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. Pág. 138. /2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR INGARI

Impresso em 03/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A começar da existência de empresas prestadoras de serviços médicos que integravam a rede de credenciados, dos quais 39 delas mantinham outra natureza de vínculo com o hospital, através de contrato de prestação de serviço padronizado, ou apenas uma proposta comercial, ou nenhum instrumento que formalizasse ou regulasse a prestação de serviço.

O que mais desperta a atenção é o fato de como esses pagamentos eram realizados, uma vez que na maioria dos casos houve emissão apenas de recibos sem qualquer revestimento formal ou apenas comprovantes de depósito bancário, e não, como deveria ser, de notas fiscais. Também, a padronização na forma e nas datas do pagamento, assim como as planilhas anexas às cópias dos cheques, o que evidenciou se tratar de impresso interno do hospital, e nos casos em que houve emissão de nota fiscal, a numeração era, via de regra, seqüencial, havendo, em muitos casos, menção clara a pagamento de 13º salário no bojo da nota.

Via-se, também, que os pagamentos correspondiam a valores fixos para atendimento, e quanto às condições pactuadas entre as partes, viu-se que as prestações eram mediante cessão de mão-de-obra, mas que, entretanto, os membros integrantes das equipes médicas não mantinham vínculo empregatício ou de qualquer natureza com a pessoa jurídica a qual estavam vinculados, exceto no caso dos responsáveis, que figuravam como sócio majoritário.

Entre outro fatores, como a seguir listados, verifica-se que se trata de uma camuflagem realizada pela Recorrente para afastar o vínculo empregatício com os médicos que integram a sua empresa.

- a) O endereço da sede de algumas das empresas serem o mesmo que o da residência de um dos médicos sócios e o telefone ser do Iguatemi;
- b) O mesmo médico ter sido membro ou responsável por uma equipe e, como tal, ter pertencido a mais de uma empresa;
- c) Alguns médicos, da mesma ou de outra especialidade, serem “encaixados” em alguma empresa para receberem sua remuneração “através” dela;
- d) Alguns médicos receberam os primeiros pagamentos como prestadores de serviço pessoa física – o que foi objeto de outro auto de infração, para logo em seguida passarem a receber por uma das pessoas jurídicas, ou porque o próprio médico (ou médicos) a constituiu para isso, ou porque sua remuneração passou a ser repassada por empresa existente;
- e) Alguns médicos integrarem uma pessoa jurídica e receberem por ela, ao mesmo tempo em que figuravam na Folha de Pagamento, recebendo como empregados;
- f) O pagamento aos membros de uma mesma equipe ser repassado, parte através de uma pessoa jurídica, parte através de outra;
- g) O fato da pessoa jurídica “emprestar” seu CNPJ para o repasse do pagamento de médico, ou médicos, até a abertura de empresa especificamente para esse fim;

- h) A empresa suceder a outra ao longo do tempo, assumindo o mesmo serviço, sendo que alguns dos médicos integrantes das equipes se mantinham, independentemente de tratar-se desta ou daquela empresa;
- i) Os profissionais não receberam diretamente o pagamento relativo ao atendimento de pacientes particulares, e sim através do hospital, que contabilizava tais valores como receita e os repassava descontando um percentual acordado previamente;

Não suficiente todos esses indícios, a autoridade fiscal aponta que mediante a análise de ampla documentação informal, pode-se constatar que era a Recorrente quem tinha o poder de decisão sobre as equipes, enquanto o exame da documentação contábil pode demonstrar que para cada pessoa física, havia uma pessoa jurídica correspondente.

Por todo o exposto, vê-se que se trata de análise das circunstâncias fáticas, suficientes para denotar a simulação realização para empresa como meio de evadir-se do pagamento das contribuições previdenciárias (parte patronal).

Por esses motivos, conclui-se que de fato houve simulação por parte da Recorrente, razão pela qual deve o lançamento ser mantido.

### **CONTABILIDADE REGULAR DAS INTERPOSTAS PESSOAS JURÍDICAS**

Diante do caso em lume, é perceptível a camuflagem realizada pela Recorrente para evadir-se das contribuições previdenciárias, uma vez que o vínculo que se formou com as prestadoras de serviços, por meio de cessão de mão-de-obra, não obstante tais serviços serem fatos geradores de contribuições previdenciárias, mas que não houve a devida emissão das notas fiscais, são na verdade, vínculos empregatícios com as pessoas físicas revestidas da personalidade jurídica.

Em que pese a contabilidade regular de algumas das empresas, conforme alega a Recorrente, apurada por meio de fiscalizações anteriormente procedidas, o fato é que tais escriturações são alheias a realidade da Recorrente, que só a partir da fiscalização dela é que foi possível identificar a simulação.

### **DAS MULTAS APLICADAS**

No que se referem às multas de mora e de ofício aplicadas, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaque no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

*“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.”* (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/12

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 03/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** e **juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaque no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, combine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

## CONCLUSÃO

Do exposto, voto **pelo provimento parcial** do recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.