



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

**Processo nº** 18329.000212/2007-34  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-01.161 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** CARDIO NEFROCLINICA DELTA SOC S LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2001 a 30/04/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE  
REGULARIDADE NO LANÇAMENTO - NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE  
LANÇAMENTO DE DÉBITO - SÚMULA VINCULANTE STF Nº. 8 -  
PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUÊNAL -  
APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

Na hipótese dos autos, aplica-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF - RICARF, com a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte.

No presente caso, o fato gerador ocorreu entre as competências 06/2001 a 04/2007, a ciência da NFLD ocorreu em 01.11.2007, dessa forma, já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 10/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO - SEGURADO EMPREGADO.

Quando a Auditoria-Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as características de segurado empregado, previstas na Legislação, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar seu correto enquadramento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine 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 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência até a competência de 10/2002, inclusive, com base no art. 150, § 4º do CTN. No Mérito, por unanimidade 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

Processo nº 18329.000212/2007-34  
Acórdão n.º **2403-01.161**

**S2-C4T3**  
Fl. 249

8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Magalhães Peixoto e Maria Anselma Coscrato dos Santos. Ausente o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Acórdão nº 18-10.555 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria – RS que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº. 37.048.708-7, com ciência da Recorrente em 01.11.2007, às fls. 01, com valor consolidado inicial de R\$ 174.469,63, sendo retificado para R\$ 107.891,30.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e as destinadas a terceiros conveniados, apuradas neste lançamento de débito, são as seguintes, com as respectivas alíquotas, INSS — Instituto Nacional do Seguro Social, constituída da contribuição do segurado empregado — 7,65% a 11%, cota patronal básica — 20%, Seguro Acidente do Trabalho — 2% e Terceiros — 5,8% ( Salário Educação -2,5%, INCRA — 0,2%, SENAC — 1%, SESC — 1,5% e SEBRAE — 0,6%)., no período de 06/2001 a 04/2007.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 45 a 48, o débito previdenciário tem por base a constatação pela Auditoria Fiscal Previdenciária dos pagamentos de salários a empregada Mary Lílian Antunes Araújo, que trabalhou na empresa no período de 06/2001 a 04/2007, onde assinou Contrato de Trabalho Temporário, na função de médica, para atender pacientes em tratamento de diálise.

Segundo ainda o Relatório Fiscal, às fls. 45 a 48:

*7 — Que logo em 2004, passou a receber valores mais expressivos por desempenhar trabalhos e receber pelo número de plantões médicos executados e sobre avisos nos fins de semanas.*

*8 — A empresa pagava a empregada com cheques e ou em dinheiro, fazendo constar apenas em cheques e cópias de cheques que o caixa emitia, não emitindo qualquer recibo pelo pagamento, portanto o salário da empregada no período de 04/2004 a 04/2007 foi tomado como base seu próprio salário recebido em 03/2004, bem identificado pela fiscalização através da cópia de cheque 850.932, emitido.*

*9 — A empresa não registrou e não assinou a carteira de trabalho da empregada, tampouco fez folha de pagamento e não lançou as despesas de salários em sua , contabilidade, o que originou o AI 37.134.563-4 — Deixar a empresa de inscrever o segurado empregado. e AI 37.134.564-2 — Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.*

*10 - A empresa é uma clinica, tendo como atividade fim o tratamento a âmbito ambulatorial, de pacientes com problemas renais (hemodiálise). Para poder exercer suas atividades, necessário será o exercício da medicina, mas a empresa contrata*

e remunera esse profissional, ignorando na sua qualidade de segurado como empregado e ou autônomo.

11 - Diante de fatos como a execução de serviços dentro da empresa, utilizando os próprios da empresa, cumprindo jornada, de trabalho pré-determinadas, trabalhando na atividade fim, executando serviços especificamente relacionados aos clientes da empresa, cumprindo uma escala de serviço pré-determinada ou ficando a disposição e recebendo mensalmente pelos serviços prestados, esta fiscalização entendeu inegável o vínculo empregatício da pessoa relacionada no Relatório de Lançamentos, anexo, pela presença dos pressupostos básicos da relação de emprego, tais como a subordinação, a pessoalidade, a remuneração certa, a não eventualidade, a utilização de toda a estrutura necessária ao desenvolvimento das atividades clínicas oferecidas pela Clínica aos pacientes.

12 - O Contrato de trabalho é "intuitu personae" no que diz respeito ao empregado, isto é, leva em conta a pessoa contratada, constituindo obrigação, que pode ser delegada sem anuência do empregador. Esta característica traduz no princípio da pessoalidade oriundo do direito trabalhista. A pessoalidade é bem demonstrada na relação do médico contratado e a Clínica contratante, tendo em vista a própria natureza da profissão, não podendo suas atividades serem delegadas a terceiros, sem o consentimento do Empregador.

13 - A subordinação é evidenciada quando o trabalho a ser executado é determinado pelo empregador que tendo contratado os serviços com clientes, determina ao empregado que execute, fazendo com que este fique em estado de sujeição quanto aos pacientes a serem atendidos, e ainda, na determinação dos dias e os horários a serem trabalhados, principalmente com o médico plantonista que cumpre escalas de trabalho.

14 - A não eventualidade ficou constatada pela natureza e pela regularidade na prestação dos serviços.

15 — Concluo que Mary Lillian Antunes Araújo, é empregada da Empresa, que a remuneração está demonstrada em contrato de trabalho, em cheques e cópias de cheques emitidos que serviram de base de cálculo deste lançamento.

16 — A empresa, conforme itens acima, apresentou folhas de pagamentos e GFIP de forma deficiente, que de acordo com o art. 33, parágrafo 3º, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 233, parágrafo único do Decreto 3.048/99, considera-se deficiente o documento ou a informação apresentada que não preencha as formalidades legais e que omita informação verdadeira.

17 — A contabilidade foi desconsiderada, porque não registra a total utilização da mão de obra a seu serviço, passando a ser aferida conforme determina o Art. 33, parágrafo 6 da Lei 8.212/91 e Art. 235 do Decreto 3.048/99 "Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da

*empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas, por aferição indireta e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrario".*

*18 — A presente notificação, está fundamentada na Lei 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, cujo enquadramento encontra-se anexo, no relatório de fundamentos legais do débito.*

O Anexo do Relatório Fiscal, às fls. 41 a 44, denominado “Demonstrativo de Observações Contábeis”, mostra que na ação fiscal desenvolvida na junto à empresa encontrou-se os seguintes erros contábeis praticados na sua contabilidade, dentre outros:

*- Em 13/05/2004, emitiu cheque 851024 no valor de R\$ 27.671,88 para pagamentos diversos entre eles, Dra Mary e Dr Freitas, sem o correspondente documento e valor para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 11/06/2004, emitiu cheque 851069 no valor de R\$ 45.264,70 para pagamentos diversos entre eles, Dra Mary e Dr Freitas, sem o correspondente documento e para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 14/07/2004, emitiu cheque 851108 no valor de R\$ 31.643,85 para pagamentos diversos entre eles, Dra Mary e Dr Freitas, sem o correspondente documento e valor para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 10/09/2004, emitiu cheque 196464 no valor de R\$ 22.449,87 para pagamentos diversos entre eles, Dr Freitas e Dra Mary, sem o correspondente documento e valor para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 14/10/2004, emitiu cheque 196425 no valor de R\$ 20.425,00 para pagamentos diversos entre eles, Dra Mary e Dr Freitas, sem o correspondente documento e valor para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 25/10/2004, emitiu cheque 196440 no valor de R\$ 500,00 para pagamento por conta de material e mão de obra, sem o correspondente documento e identificação a quem foi pago, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização do lançamento.*

*- Em 03/12/2004, emitiu cheque 218908, R\$ 5.000,00 para pagamento de salários de Lucila, Paola, Laura, Márcia, Viviane, Rosane, Risete e sobre aviso, funcionários pertencentes a outra empresa, sem o correspondente recibo, conseqüentemente se*

*deduz o não lançamento em despesas, pela não localização de tal lançamento.*

*- Em 20/12/2004, emitiu cheque 218940, R\$ 13.258,70 para pagamentos diversos, inclusive de salários de Viviane, Rosane, Risete e Vali, funcionários pertencentes a outra empresa, sem o correspondente recibo, conseqüentemente se deduz o não lançamento em despesas, pela não localização de tal lançamento.*

*- Em 13/01/2005, emitiu cheque 213375, R\$ 22.426,26 para pagamentos diversos, entre eles Dra Mary e Dr Freitas, sem correspondente comprovante de pagamento para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento em despesas, pela não localização do lançamento.*

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09403881F00, foi emitido, às fls. 49.

O período objeto da NFLD, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, às fls. 19, é de 06/2001 a 04/2007.

A Recorrente teve ciência do Auto de Infração no dia 01.11.2007, conforme fls. 01.

Contra a autuação, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva, de fls. 57 a 75.

A unidade julgadora de primeira instância fez Requisição de Diligência Fiscal, às fls. 78 a 79, nos seguintes termos:

*1) Identificar de forma precisa qual a origem dos lançamentos discriminados no Relatório de Lançamento - RL folhas 26 a 34, anexando cópia dos documentos que deram motivo ao lançamento;*

*2) Anexar o documento citado no item 06 do Relatório Fiscal (ti. 46), "Contrato de Trabalho Temporário" e comprovantes de pagamento, que sustentam o enquadramento da segurada como empregada, visto a afirmação da impugnante na folha 73 de que a Dr<sup>a</sup>. Mary jamais teve vínculo empregatício com a notificada;*

*3) Observa-se no Demonstrativo de Observações Contábeis que os valores dos cheques emitidos para pagamento da Dra. Mary inclui pagamentos diversos, conforme alegação da impugnante na folha 73, e que, tais valores, correspondem a retiradas bancárias para pagamento de diversas despesas, inclusive a Dra. Mary, portanto cabe especificar e documentar o critério de arbitramento; posto que alterado a partir de 01/2004;*

*4) Anexar os documentos examinados que levaram o auditor notificante a concluir pela existência dos pressupostos necessários ao enquadramento da segurada como empregada;*

5) Tendo em vista a afirmação de que os pagamentos e serviços prestados pela segurada para a Notificada são eventuais (fl. 73) solicitamos comprovação da não eventualidade e frequência dos pagamentos efetuados à Dra. Mary (Escalas de Plantão, folha ponto, etc.).

A Auditoria-Fiscal, em resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, anexou os seguintes documentos, às fls. 80 a 177:

*Contrato de Trabalho Temporário; Cópia de cheques e movimento do caixa da empresa; Recibos de Pagamentos assinados pela De Mary Lilian Antunes Araújo; Vales correspondentes a "Adiantamento de salário"; Recibos de pagamento de honorários; Cópia de cheques para pagamento de diversas despesas incluindo "sobreaviso" à De Mary; Recibos de pagamentos diversos à Dr' Mary; Cópias de movimento do caixa; Alterações contratuais; Notas Fiscais de Serviço; Demonstrativos de Gastos com materiais e honorários; e Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF por serviços prestados a pessoas jurídicas.*

A Auditoria-Fiscal, em resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, assim se manifestou, às fls. 178 a 182:

(...)

5 - Nas folhas 80 a 177 anexou-se documentos, na tentativa de comprovar os pressupostos necessários. ao enquadramento da segurada como empregada.

6 - Já no Relatório Fiscal, item 6, as folhas 46, a fiscalização descreveu que a Dra. Mary trabalhou na empresa no período de 06/2001 a 04/2007, onde assinou contrato de Trabalho Temporário, na função de médica, com o fim específico de atender pacientes em tratamento de diálise, conforme 'Cláusula Primeira do referido Contrato, anexo as folhas 80, entendendo a fiscalização, que o serviço foi executado nos pacientes e nos próprios da empresa, estabelecendo assim os pressupostos básicos da relação de emprego como a subordinação e a pessoalidade.

7 - Comparamos o que já foi citado no item 11 d'o Relatório Fiscal, as fls. 46, com o contrato de trabalho e recibos de pagamentos, anexos As fl. 80 a 128: **Diante de fatos** como a execução de serviços dentro da empresa (cláusula primeira do contrato), utilizando os próprios da empresa (cláusula primeira do, Contrato); cumprindo 'jornada de trabalho pré-determinadas (recibos de pagamentos), trabalhando na atividade fim (cláusula primeira do' contrato); executando serviços especificamente relacionados aos clientes da empresa (cláusula primeira do contrato); Cumprindo uma escala de serviço

*predeterminada (recibos de pagamentos) ou ficando a disposição (conforme recibo de sobre aviso, anexos às fls. 84, 108, 109, - 114, 12, 124, 125, 126 e 127); recebendo, mensalmente pelos serviços prestados (cláusula terceira recibos de pagamento). Ainda, contrato de trabalho estabelece exclusividade, quando na sua Cláusula Sétima, estabelece que o Contratado não poderá exercer sua atividade profissional para outra empresa. '*

*8 - Quanto a comprovação da não eventualidade e frequência dos pagamentos efetuados, levou-se em consideração a que a empresa contratou a Médica Dra. Mary, não assinou s'a sua carteira de trabalho, lido emitiu folhas de pagamento e o mais grave tentou esconder a sua relação de - trabalho; quando não lançou na contabilidade, o Contrato e seus pagamentos, a empresa pagou quase que sempre via Caixa/Dinheiro, sem o correspondente recibo de pagamento, dito pagamento por fora, com fins específicos :de sonegação fiscal, situação que para a fiscalização a Empresa vem a confirmar, quando em sua defesa às fls. 73, alega: "Quanto a cópia de chequei estes eram apenas retiradas para o fundo de caixa e com eles eram elaborados diversos pagamentos, e a referencia anotadas nas observação eram apenas referência a algum dos pagamentos a que se destinavam".*

*9 - O Contrato de trabalho estabelece prazo ate 31/05/2003; podendo ser prorrogado e foi o que a fiscalização entendeu -que houve prorrogação de contrato, pela continuidade de pagamentos feitos a médica; pelo não repatriamento ao pais de origem (Cláusula Sexta. do Contrato) da segurada, já que trabalha até hoje para a .empresa pela declaração feita pelo Sr. Tulio Menezes Assinann, médico que também prestou serviços empresa (NFLD 37.134.565-0) de que prestou serviços juntamente com a Di' Mary e a Dra Ruth Lilian Dias de Avila (NFLD 37.048.705-2), onde trabalhavam dentro da empresa, atendendo os pacientes da empresa, que cumpriam sim uma forma' de escala de serviço, nunca deixando a empresa (pacientes), sem os seus Serviços, mesmo aos fins de semana, recebendo **sobre aviso** como demonstra os' recibos as folhas 84, 108, 109, 114, 12 124, 125, 126 e 127. Entendeu-se que o contrato foi prorrogado, porque se sabia, q'ue a Dra Mary lá trabalhava; que em 09/03/2007, constituiu .a empresa EULA E ANTUNES SERVIÇOS MÉDICOS SOCIEDADE SIMPLES LTDA, CNPJ 08.750.725/0001-09, conforme anexos As fls. 129 a 131, - nova forma encontrada ,pela empresa para. dissimular o vinculo empregatício que a empresa mantém com os Médicos a seus serviços, ou seja, a mesma forma encontrada quando tomou os serviços das empresas Centro, Clinico Brunet Assmann ' S/C Ltda é Centro Cirúrgico Livramento S/C Ltda. ,*

*10 - As verbas pagas pela empresa a seus empregados; a titulo de **Sobre aviso**, nunca integraram a folha de pagamento, eram pagas sem recibos, sem identificação a quem eram pagas; a despesa não era contabilizada, conforme se verifica nos recibos, **dai a fiscalização entender, que quem recebia salários vem***

forma de sobre aviso, eram aquelas pessoas que geralmente ficavam a disposição da 'empresa aos fins de semanas e ou aquelas que faziam plantões e ou aquelas que tinham, a obrigação, de atender o paciente na. hora. necessária, como é o caso da Dra. Mary.

11 - Nos recibos anexos As folhas 91,,92, 95, 99, 106, 191, 107 e 109, demonstram que a médica Dra Mary, trabalhou em determinados dias do, mês, conforme discriminado-nos recibos, ditos como turnos e também aos finais de semanas, conforme foi constatado via calendário da época, anexo As fls. 175- e -176, caracterizado muito a relação de emprego, que têm com a. empresa, confirmando o que já havia sido relatado em Relatório Fiscal nos item 11, às fls 46. Como a fiscalização detectou serviços de médicos aos finais de semanas, de serviços 'pagos por turnos, de salários em forma de sobre aviso e a clinica prestar serviços- a pacientes que ficam internados aos seus cuidados, é natural que se deduza que a empresa utilize empregados em serviços de plantões.

12 - Pelo exposto no item 9 do Relatório Fiscal, às folhas 46 -e item 9 acima; Pela sonegação v fiscal comprovada via processo de Representação Fiscal para -Fins Penais e Informação Fiscal da NFLD- 37.048.706-0, anexa às fls. 160 a . 173, onde demonstra e comprova a falta de lançamentos contábeis de muitas despesas; Pelos documentos aqui já anexados; Pela atitude da empresa em não permitir ingresso da fiscalização no seu interior, para verificação física, conforme correspondência, anexa às fls. 174; entende a fiscalização que o período trabalhado da Dra Mary, tenha sido ininterruptamente de 06/2001 . a 04/2007, .na qualidade de segurada empregada.

13 - Encontramos todos os requisitos necessários para caracterizar como empregada a segurada que prestou os serviços Médicos, Dra. Mary Lilian. Pois, os serviços foram prestados com pessoalidade e recebeu na sua contraprestação uma **remuneração**; a pessoalidade é verificada na real' prestação de serviços em que ela própria a prestou; os pagamentos foram efetuados **mensalmente** demonstrando **habitualidade** e prestados nas dependências da empresa CARDIO NEFROCLINICA; vos serviços prestados são todos necessários e indispensáveis ao funcionamento: da empresa contratante, "sem os quais a mesma não alcançaria seus objetivos sociais; a **subordinação** está, explícita na prestação de serviços, a qual exige inclusive o cumprimento de plantões médicos, .situação que a empresa reconhece em sua defesa às fls. 81, da NFLD 37.048.705-2, anexo às . fls. 177, quando diz: "O relato do senhor fiscal é correto -quando afirma que a Dra Lilian, ficava a disposição da empresa nos fins, e mais, este tipo de atividade exige que se fique a **disposição 24 horas por dia, pois para trata-se de doença das pessoas, que não tem dia ou hora para acontecer esta é a regra, nestes termo é que se contrata profissionais destas áreas, mas o tipo da atividade desempenha nada tema ver com a forma jurídica. como este serviço é.prestado.**

(...)

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

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/03/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 02/05/2012 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

16 - Quanto aos valores lançados como salários recebidos no período de 06/2001 a 12/2003, levou-se em 'consideração o valor estipulado em contrato, nas competências 01/2004 e 02/2004, a base foi recibos de pagamento, anexo às fls. 109, embora o recibo da competência 02/2004, não foi possível anexar, pela não mais localização, quando do retorno à empresa na diligência fiscal.

17 -- Como já foi relatado no item 8, do Relatório Fiscal, às fls. 46, que para o período de 03/2004 a 04/2007, tomou-se como base para o salário da empregada, o valor constante e discriminado na cópia do cheque 850.932. O valor constante na cópia do cheque **850.932**, anexo às fls. 112, pago a Dra. Mary é de **R\$ 3.850,00** e não de **R\$ 6.300,00**, constituindo assim **lapso da fiscalização**, solicitando desta forma que seja corrigido e o salário atribuído a empregada seja a partir de 03/2004 a 04/2007 de **R\$ 3.850,00**.

18 — O salário da Dra. Mary foi aferido, porque além do já relatado no item 12; a partir da competência 03/2004, a fiscalização conseguiu constatar que a segurada sempre trabalhou na empresa, diferente do alegado, que tenha trabalhado em alguns meses de forma alternada.

(...)

O Contribuinte, após regularmente intimado da resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, se Manifesta às fls. 188 a 193, ratificando os pontos argüidos em sede de Impugnação.

Após análise dos autos, houve a emissão do Acórdão nº 18-10.555 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria - RS, fls. 195 a 203, julgando procedente em parte a autuação, de forma a declarar parcialmente a decadência, com base no art. 150, § 4º, CTN, das competências 06/2001 a 10/2002, exceto a competência 03/2002:

(...) e com base no § 4º do artigo 150 do CTN, estão decadentes as competências 06/2001 a 10/2002 nesta NFDL, exceto a competência 03/2002, por não haver qualquer recolhimento a homologar. Neste sentido, são improcedentes os lançamentos das competências decadentes.

Segue a Ementa do Acórdão nº 18-10.555 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria - RS:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/06/2001 a 30/04/2007**

**SEGURADO EMPREGADO – NÃO EVENTUALIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS - DECADÊNCIA**

*segurado empregado Aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob subordinação e mediante remuneração.*

*A não eventualidade está associada à atividade fim da empresa e a necessidade do serviço à execução dos objetivos sociais.*

*São decadentes as contribuições atingidas pelos artigos 150, § 4º e 173 do CTN visto a edição da Súmula Vinculante nº 08/2008.*

*Lançamento Procedente em Parte*

Inconformada com a decisão, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, fls. 219 a 244, ratificando os pontos da defesa apresentados em sede de Impugnação, em síntese:

**Em sede Preliminar.**

***(i) Preliminar de nulidade da decisão por imprescindível conexão de processos administrativos.***

*A Recorrente requer que todos os processos administrativos de débito sejam julgados conjuntamente.*

*Assim sendo, se faz necessário a decretação de nulidade da decisão proferida 4ª Turma Julgadora da DRJ/STM, por evidente necessidade de união das NFLD nrs. 37.048.702-8, 37.048.703-6, 37.048.704-4 37.048.705-2 37.048.565-0 Al 37.048.706-0, Al 37.048.707-9, Al 37.048.708-7, Al 37.134.563-4, 37.134.564-4, 37.134.561-8 e 37.134.562-6, nos termos do § 1º do Art. 9º da Lei do Processo Administrativo Fiscal — Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.196/2005, determinando novo julgamento pela instância de 1º grau com a devida união de todos os processos supra mencionados.*

***(ii) Nulidade por cerceamento de defesa por não apreciar o pedido de perícia contábil.***

*Conforme se constata do próprio relatório do senhor relator a RECORRENTE pediu e fundamentou seu pedido de PERÍCIA CONTÁBIL no art. 38 da Lei 9.784/99, a r. decisão de primeira instância administrativa simplesmente ignorou o pedido, não se manifestando sobre o mesmo.*

**Do Mérito.*****(iii) Diminuição da multa e dos juros por força da Lei 11.941/2009***

*Por justiça deve-se salientar que a inovação legislativa trazida pela Lei 11.941/2009 é posterior ao julgamento da 4a DRJ/STM, e portanto não poderia tal circunstância estar ao seu alcance. Entrementes, o reconhecimento da revogação da punibilidade da forma como imposta e a conseqüente insubsistência do Al 37.048.708-7 por parte desta Egrégia Câmara, é matéria de direito público suscetível de reconhecimento de ofício.*

***(iv) Do contrato de trabalho temporário.***

*A RECORRENTE está estabelecida em Sant'Ana do Livramento na fronteira seca com a vizinha cidade de Rivera no Uruguai, existindo ali condições especiais de trabalho reconhecidas pela legislação, ou seja o trabalho fronteiriço.*

*Sendo o fronteiriço o estrangeiro natural e residente em país limítrofe ao território nacional que pode estudar ou exercer atividade remunerada em município brasileiro fronteiriço ao seu país de origem, desde que autorizado pela Polícia Federal.*

*Esta era a condição especial da contratada pela RECORRENTE e por isso foi firmado o CONTRATO DE TRABALHO TEMPORÁRIO o que efetivamente ocorreu e não um CONTRATO DE EMPREGO TEMPORÁRIO*

*Na realidade a relação existente entre a RECORRENTE e a Dra. Mary sempre foi uma relação de trabalho sem vínculo empregatício, ou seja, um contrato de trabalho por prazo determinado sem vínculo empregatício.*

***(v) Da não caracterização da relação de emprego.***

*É cediço tanto no Poder Judiciário quanto na Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, que os fatos que levam a fiscalização à conclusão de que os segurados são empregados e não autônomos está condicionada à plena demonstração pela auditoria fiscal dos pressupostos da relação de emprego.*

*(...) O fato de haverem pagamentos mediante recibos, é fato incontestado ao qual chegou o Agente Fiscal pelos próprios documentos a ele disponibilizados na contabilidade da RECORRENTE, contudo no restante as afirmações não são mais do que ilações decorrentes desta circunstância sem se revestirem*

de qualquer elemento probatório ou presuntivo. A começar pelo fato de que tais documentos não permitem supor que tais pagamentos foram feitos a Dra. Mary! Tal fato é uma presunção irrazoável e desmedida

(...) Não existe nenhum testemunho, depoimento pessoal ou qualquer outra informação em qualquer um dos lançamentos lavrados contra a RECORRENTE que possam atribuir um resquício de veracidade a estas afirmações, de tal sorte que não pode ser imposto ao contribuinte o diabólico encargo de provar aquilo que não aconteceu.

(...) No caso da Dra. Mary, a própria **pessoalidade, habitualidade e remuneração**, são frutos de presunções despidas de qualquer elemento que lhes garanta confiabilidade.

(...) Os seja, a pessoalidade, habitualidade e remuneração imputada a Dra. Mary decorrem do fato de que alguém recebeu aqueles valores segundo documentos a que teve acesso a fiscalização. Nada indica, entretanto, que tais valores tenham sido pagos a Dra. Mary!

(...) Muito embora a solicitação de que fiscalização agendasse data e horário para visitar as dependências da clínica, com vistas a permitir que a visita não interferisse na rotina dos pacientes nem prejudicasse as condições de assepsia do ambiente, tenha sido interpretado pelo Agente Fiscal como uma afronta, a verdade é que a impugnante sustenta que tal providência reflete na verdade seu compromisso com aqueles que são os verdadeiros destinatários de seus esforços: os pacientes do SUS cujo tratamento é custeado pelas verbas públicas que o Agente Fiscal tanto parece zelar.

fls. 247.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação às fl. 247.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

**DAS PRELIMINARES****(A) Da regularidade do lançamento**

Analisemos.

Não obstante a argumentação da Recorrente, não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Foi realizada auditoria-fiscal que resultou no lançamento da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD, de contribuições destinadas à Seguridade Social correspondente a parte patronal e a Terceiros.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrada NFLD que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

*(redação à época da lavratura da NFLD)*

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

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/03/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 02/05/2012 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

Lei nº 8.212/91

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

IN MPS/SRP nº 03/2005

*Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:*

*IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;*

Não obstante a argumentação da Recorrente, **não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, com a clara discriminação de cada débito apurado e dos acréscimos legais incidentes, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.**

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

*a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);*

*b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);*

*c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);*

*d. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);*

*e. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);*

*f. CORESP- - Relatório de Co-responsáveis do Débito;*

*g. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);*

*h. MPF – Mandado de Procedimento Fiscal;*

*i. TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;.*

*j. TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal;.*

*k. REFISC – Relatório Fiscal.*

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

*“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.”*

Analisando-se a NFLD 37.048.708-7, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a

ocorrência do fato gerador, cumpra-se lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

*Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

**(B) Da decadência.**

Analisemos.

Deve-se verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

***Súmula Vinculante nº 8 - São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.***

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

***“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.***

***§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja***

*controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.*

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."*

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

*“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”*

Cumprе ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

***I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;***

***ou***

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (g.n.)”*

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

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

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

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

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

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

*“Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)”

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

“Ementa: ....1. O entendimento jurisprudencial consagrado no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. Todavia, se não houver pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.” (STJ. 1ª Turma, AgRg no Ag 972.949/RS, Rel.: Min. Denise Arruda., ago/08.) (g.n.)

“Ementa: ....4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.” (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) (g.n.)

“Ementa: .... Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) **Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.**” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.) (g.n.)

Uma corrente doutrinária também aponta que no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento, se aplica uma regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN em detrimento da aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN. No entanto, nos casos de dolo, fraude ou simulação, de modo a que se configure a comprovada má-fé do sujeito passivo, não corre o prazo do art. 150, § 4º, CTN mas sim a decadência tributária se rege pela disposição genérica do art. 173, I, CTN.

Nesta corrente doutrinária pode-se citar, dentre outros, Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup>, Eduardo Sabbag<sup>2</sup>, Mauro Luís Rocha Lopes<sup>3</sup> e Leandro Paulsen<sup>4</sup>.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência exposta no art. 173 do CTN, haja ou não pagamento antecipado no caso de lançamento por homologação, de forma a não se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, conforme se depreende do REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF.

Na hipótese presente, verifica-se que a decisão de primeira instância constata, dentre as competências objeto da presente NFLD, pagamentos realizados pela Recorrente a homologar pela Auditoria-Fiscal, embora não haja recolhimento na competência 03/2002, conforme se constata às fls. 199, na decisão de primeira instância:

*Portanto, com base na legislação precedente, cabe revisão do lançamento fiscal a luz do Código Tributário Nacional — CTN, observando-se a existência ou não de pagamentos efetuados e tendo em vista a vinculação das decisões ao referido ato e com base no § 4º do artigo 150 do CTN, estão decadentes as competências 06/2001 a 10/2002 nesta NFLD, **exceto a competência 03/2002**, por não haver qualquer recolhimento a homologar. Neste sentido, são improcedentes os lançamentos das competências decadentes.*

Então, aplicando-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF, exsurge a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN para todas as competências, posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte em pelo menos uma competência objeto da NFLD, além de não se materializar as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação da NFLD pela Recorrente, às fls. 01, se deu em 01.11.2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período 06/2001 a 04/2007.

Nos termos do artigo 150, § 4º, CTN, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 10/2002, inclusive.

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 283.

<sup>2</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 723.

<sup>3</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 248.

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMARF, 2009. p. 1036.

**(i) Preliminar de nulidade da decisão por imprescindível conexão de processos administrativos.**

*A Recorrente requer que todos os processos administrativos de débito sejam julgados conjuntamente.*

*Assim sendo, se faz necessário a decretação de nulidade da decisão proferida 4a Turma Julgadora da DRJ/STM, por evidente necessidade de união das NFLD nrs. 37.048.702-8, 37.048.703-6, 37.048.704-4 37.048.705-2 37.048.565-0 Al 37.048.706-0, Al 37.048.707-9, Al 37.048.708-7, Al 37.134.563-4, 37.134.564-4, 37.134.561-8 e 37134562-6, nos termos do § 1º do Art. 9º da Lei do Processo Administrativo Fiscal — Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.196/2005, determinando novo julgamento pela instância de 1º grau com a devida união de todos os processos supra mencionados.*

**Analisemos.**

A argumentação da Recorrente não prospera porque além de encontrar óbices no procedimento operacional da Secretaria da Receita Federal do Brasil e também do Ministério da Fazenda, tem-se que o art. 9º do Decreto 70.235/1972 apenas estabelece que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Ou seja, conforme se depreende do art. 9º, Decreto 70.235/1972, não há, na legislação de regência do processo administrativo fiscal, dispositivo que obrigue a tramitação de processos conexos para julgamento conjunto.

*Decreto 70.235/1972*

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Desta forma, não vislumbro a ocorrência de nulidade por cerceamento de defesa pois a lavratura da NFLD foi regular, conforme o já analisado no item (A), a Recorrente foi corretamente cientificada nos autos, além de ter se manifestado nas ocasiões próprias.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

### **Do Mérito.**

#### ***(iii) Diminuição da multa e dos juros por força da Lei 11.941/2009***

*Por justiça deve-se salientar que a inovação legislativa trazida pela Lei 11.941/2009 é posterior ao julgamento da 4a DRJ/STM, e portanto não poderia tal circunstância estar ao seu alcance. Entrementes, o reconhecimento da revogação da punibilidade da forma como imposta e a conseqüente insubsistência do Al 37.048.708-7 por parte desta Egrégia Câmara, é matéria de direito público suscetível de reconhecimento de ofício.*

Analisemos.

Conforme já verificado no item (A), a lavratura da NFLD foi regular e atendeu aos preceitos da legislação tributário-previdenciária, o que afasta de plano a argumentação de ter havido insubsistência parcial da NFLD no que tange a multa e os juros previstos respectivamente no art. 35, I, II e III Lei 8.212/91 e no art. 34 da mesma Lei.

Outrossim, esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:**

*A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.*

*Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.*

*Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente*

julgado, lhe comine 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 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

**Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma,** na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma **de juros de mora** (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Portanto, deve-se recalcular a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

***(iv) Do contrato de trabalho temporário.***

*A RECORRENTE está estabelecida em Sant'Ana do Livramento na fronteira seca com a vizinha cidade de Rivera no Uruguai, existindo ali condições especiais de trabalho reconhecidas pela legislação, ou seja o trabalho fronteiriço.*

*Sendo o fronteiriço o estrangeiro natural e residente em país limítrofe ao território nacional que pode estudar ou exercer atividade remunerada em município brasileiro fronteiriço ao seu país de origem, desde que autorizado pela Polícia Federal.*

*Esta era a condição especial da contratada pela RECORRENTE e por isso foi firmado o CONTRATO DE TRABALHO*

*TEMPORÁRIO o que efetivamente ocorreu e não um CONTRATO DE EMPREGO TEMPORÁRIO*

*Na realidade a relação existente entre a RECORRENTE e a Dra. Mary sempre foi uma relação de trabalho sem vínculo empregatício, ou seja, um contrato de trabalho por prazo determinado sem vínculo empregatício.*

**(v) Da não caracterização da relação de emprego.**

*É cediço tanto no Poder Judiciário quanto na Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, que os fatos que levam a fiscalização à conclusão de que os segurados são empregados e não autônomos está condicionada à plena demonstração pela auditoria fiscal dos pressupostos da relação de emprego.*

*(...) O fato de haverem pagamentos mediante recibos, é fato inconteste ao qual chegou o Agente Fiscal pelos próprios documentos a ele disponibilizados na contabilidade da RECORRENTE, contudo no restante as afirmações não são mais do que ilações decorrentes desta circunstância sem se revestirem de qualquer elemento probatório ou presuntivo. A começar pelo fato de que tais documentos não permitem supor que tais pagamentos foram feitos a Dra. Mary! Tal fato é uma presunção irrazoável e desmedida*

*(...) Não existe nenhum testemunho, depoimento pessoal ou qualquer outra informação em qualquer um dos lançamentos lavrados contra a RECORRENTE que possam atribuir um resquício de veracidade a estas afirmações, de tal sorte que não pode ser imposto ao contribuinte o diabólico encargo de provar aquilo que não aconteceu.*

*(...) No caso da Dra. Mary, a própria **personalidade, habitualidade e remuneração**, são frutos de presunções despidas de qualquer elemento que lhes garanta confiabilidade.*

*(...) Os seja, a personalidade, habitualidade e remuneração imputada a Dra. Mary decorrem do fato de que alguém recebeu aqueles valores segundo documentos a que teve acesso a fiscalização. Nada indica, entretanto, que tais valores tenham sido pagos a Dra. Mary!*

*(...) Muito embora a solicitação de que fiscalização agendasse data e horário para visitar as dependências da clínica, com vistas a permitir que a visita não interferisse na rotina dos pacientes nem prejudicasse as condições de assepsia do ambiente, tenha sido interpretado pelo Agente Fiscal como uma afronta, a verdade é que a impugnante sustenta que tal providência reflete na verdade seu compromisso com aqueles que são os verdadeiros destinatários de seus esforços: os pacientes do SUS cujo tratamento é custeado pelas verbas públicas que o Agente Fiscal tanto parece zelar.*

Analisemos os itens (iv) e (v) conjuntamente..

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e as destinadas a terceiros conveniados, apuradas neste lançamento de débito, são as seguintes, com as respectivas alíquotas, INSS — Instituto Nacional do Seguro Social, constituída da contribuição do segurado empregado — 7,65% a 11%, cota patronal básica — 20%, Seguro Acidente do Trabalho — 2% e Terceiros — 5,8% ( Salário Educação -2,5%, INCRA — 0,2%, SENAC — 1%, SESC — 1,5% e SEBRAE — 0,6%)., no período de 06/2001 a 04/2007.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 45 a 48, o débito previdenciário tem por base a constatação pela Auditoria Fiscal Previdenciária dos pagamentos de salários a empregada Mary Lillian Antunes Araújo, que trabalhou na empresa no período de 06/2001 a 04/2007, onde assinou Contrato de Trabalho Temporário, na função de médica, para atender pacientes em tratamento de diálise. Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 45 a 48, o débito previdenciário tem por base a constatação pela Auditoria Fiscal Previdenciária de que os segurados Antonio Sespedes Parron, Wanda dos Santos e Maria das Neves C. Mergulhão, trabalhavam na empresa sem o devido registro como empregados.

O Relatório Fiscal, às fls. 45 a 48, traz aos autos provas materiais e fáticas de que, em relação à médica Mary Lillian Antunes Araújo, se evidenciam as características da relação de emprego entre a médica e a Recorrente:

*7 — Que logo em 2004, passou a receber valores mais expressivos por desempenhar trabalhos e receber pelo número de plantões médicos executados e sobre avisos nos fins de semanas.*

*8 — A empresa pagava a empregada com cheques e ou em dinheiro, fazendo constar apenas em cheques e cópias de cheques que o caixa emitia, não emitindo qualquer recibo pelo pagamento, portanto o salário da empregada no período de 04/2004 a 04/2007 foi tomado como base seu próprio salário recebido em 03/2004, bem identificado pela fiscalização através da cópia de cheque 850.932, emitido.*

*9 — A empresa não registrou e não assinou a carteira de trabalho da empregada, tampouco fez folha de pagamento e não lançou as despesas de salários em sua , contabilidade, o que originou o AI 37.134.563-4 — Deixar a empresa de inscrever o segurado empregado. e AI 37.134.564-2 — Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.*

*10 - A empresa é uma clinica, tendo como atividade fim o tratamento a âmbito ambulatorial, de pacientes com problemas renais (hemodiálise). Para poder exercer suas atividades, necessário será o exercício da medicina, mas a empresa contrata e remunera esse profissional, ignorando na sua qualidade de segurado como empregado e ou autônomo.*

*11 - Diante de fatos como a execução de serviços dentro da empresa, utilizando os próprios da empresa, cumprindo jornada,*

*de trabalho pré-determinadas, trabalhando na atividade fim, executando serviços especificamente relacionados aos clientes da empresa, cumprindo uma escala de serviço pré-determinada ou ficando a disposição e recebendo mensalmente pelos serviços prestados, esta fiscalização entendeu inegável o vínculo empregatício da pessoa relacionada no Relatório de Lançamentos, anexo, pela presença dos pressupostos básicos da relação de emprego, tais como a subordinação, a pessoalidade, a remuneração certa, a não eventualidade, a utilização de toda a estrutura necessária ao desenvolvimento das atividades clínicas oferecidas pela Clínica aos pacientes.*

*12 - O Contrato de trabalho é "intuitu personae" no que diz respeito ao empregado, isto é, leva em conta a pessoa contratada, constituindo obrigação, que pode ser delegada sem anuência do empregador. Esta característica traduz no princípio da pessoalidade oriundo do direito trabalhista. A pessoalidade é bem demonstrada na relação do médico contratado e a Clínica contratante, tendo em vista a própria natureza da profissão, não podendo suas atividades serem delegadas a terceiros, sem o consentimento do Empregador.*

*13 - A subordinação é evidenciada quando o trabalho a ser executado é determinado pelo empregador que tendo contratado os serviços com clientes, determina ao empregado que execute, fazendo com que este fique em estado de sujeição quanto aos pacientes a serem atendidos, e ainda, na determinação dos dias e os horários a serem trabalhados, principalmente com o médico plantonista que cumpre escalas de trabalho.*

*14 - A não eventualidade ficou constatada pela natureza e pela regularidade na prestação dos serviços.*

*15 — Concluo que Mary Lillian Antunes Araújo, é empregada da Empresa, que a remuneração está demonstrada em contrato de trabalho, em cheques e cópias de cheques emitidos que serviram de base de cálculo deste lançamento.*

*16 — A empresa, conforme itens acima, apresentou folhas de pagamentos e GFIP de forma deficiente, que de acordo com o art. 33, parágrafo 3º, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 233, parágrafo único do Decreto 3.048/99, considera-se deficiente o documento ou a informação apresentada que não preencha as formalidades legais e que omita informação verdadeira.*

*17 — A contabilidade foi desconsiderada, porque não registra a total utilização da mão de obra a seu serviço, passando a ser aferida conforme determina o Art. 33, parágrafo 6 da Lei 8.212/91 e Art. 235 do Decreto 3.048/99 "Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas, por aferição indireta e*

*lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrario".*

*18 — A presente notificação , está fundamentada na Lei 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, cujo enquadramento encontra-se anexo, no relatório de fundamentos legais do débito.*

Além do que, o Anexo do Relatório Fiscal, às fls. 41 a 44, denominado “Demonstrativo de Observações Contábeis”, mostra que na ação fiscal desenvolvida na junto à empresa encontrou-se os seguintes erros contábeis praticados na sua contabilidade, dentre outros, o que demonstra que a contabilidade da empresa não apresenta a real movimentação contábil da empresa:

*- Em 13/05/2004, emitiu cheque 851024 no valor de R\$ 27.671,88 para pagamentos diversos entre eles, Dra Mary e Dr Freitas, sem o correspondente documento e valor para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 11/06/2004, emitiu cheque 851069 no valor de R\$ 45.264,70 para pagamentos diversos entre eles, Dra Mary e Dr Freitas, sem o correspondente documento e para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 14/07/2004, emitiu cheque 851108 no valor de R\$ 31.643,85 para pagamentos diversos entre eles, Dra Mary e Dr Freitas, sem o correspondente documento e valor para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 10/09/2004, emitiu cheque 196464 no valor de R\$ 22.449,87 para pagamentos diversos entre eles, Dr Freitas e Dra Mary, sem o correspondente documento e valor para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 14/10/2004, emitiu cheque 196425 no valor de R\$ 20.425,00 para pagamentos diversos entre eles, Dra Mary e Dr Freitas, sem o correspondente documento e valor para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização dos lançamentos.*

*- Em 25/10/2004, emitiu cheque 196440 no valor de R\$ 500,00 para pagamento por conta de material e mão de obra, sem o correspondente documento e identificação a quem foi pago, o que se deduz o não lançamento contábil, pela não localização do lançamento.*

*- Em 03/12/2004, emitiu cheque 218908, R\$ 5.000,00 para pagamento de salários de Lucila, Paola, Laura, Márcia, Viviane, Rosane, Risete e sobre aviso, funcionários pertencentes a outra empresa, sem o correspondente recibo, conseqüentemente se deduz o não lançamento em despesas, pela não localização de tal lançamento.*

- Em 20/12/2004, emitiu cheque 218940, R\$ 13.258,70 para pagamentos diversos, inclusive de salários de Viviane, Rosane, Risete e Vali, funcionários pertencentes a outra empresa, sem o correspondente recibo, conseqüentemente se deduz o não lançamento em despesas, pela não localização de tal lançamento.
- Em 13/01/2005, emitiu cheque 213375, R\$ 22.426,26 para pagamentos diversos, entre eles Dra Mary e Dr Freitas, sem correspondente comprovante de pagamento para lançamento na conta de despesas, o que se deduz o não lançamento em despesas, pela não localização do lançamento.

Ademais, a Auditoria-Fiscal, em resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, anexou os seguintes documentos, às fls. 80 a 177, que contribuem para a fundamentação da caracterização da relação de emprego:

*Contrato de Trabalho Temporário; Cópia de cheques e movimento do caixa da empresa; Recibos de Pagamentos assinados pela De Mary Lilian Antunes Araújo; Vales correspondentes a "Adiantamento de salário"; Recibos de pagamento de honorários; Cópia de cheques para pagamento de diversas despesas incluindo "sobreaviso" à De Mary; Recibos de pagamentos diversos à Dr' Mary; Cópias de movimento do caixa; Alterações contratuais; Notas Fiscais de Serviço; Demonstrativos de Gastos com materiais e honorários; e Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF por serviços prestados a pessoas jurídicas.*

Não obstante, A Auditoria-Fiscal, em resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, se manifestou, às fls. 178 a 182, concluindo pela caracterização da relação de emprego a partir de provas fáticas e materiais:

(...)

5 -.Nas folhas 80 a 177 anexou-se documentos, na tentativa de comprovar os pressupostos necessários. ao enquadramento da segurada como empregada.

6 - Já no Relatório Fiscal, item 6, as folhas 46, a fiscalização descreveu que a Dra. Mary trabalhou na empresa no período de 06/2001 a 04/2007, sonde assinou contrato de Trabalho Temporário, na função de médica, com o fim específico de atender pacientes em tratamento de diálise, conforme 'Cláusula Primeira do referido Contrato, anexo as folhas 80, entendendo a fiscalização, que o serviço foi executado nos pacientes e nos próprios da empresa, estabelecendo assim os pressupostos básicos da relação de emprego como a subordinação e a personalidade.

7 - Comparamos o que já foi citado no item 11 d'o Relatório Fiscal, as fls. 46, com o contrato de trabalho e recibos de pagamentos, anexos As fl. 80 a 128: **Diante de fatos** como a execução de serviços dentro da empresa (cláusula primeira do contrato), utilizando os próprios da empresa (cláusula primeira do, Contrato); cumprindo 'jornada de trabalho pré-determinadas (recibos de pagamentos), trabalhando na atividade fim (cláusula primeira do' contrato); executando serviços especificamente relacionados aos clientes da empresa (cláusula primeira do contrato), Cumprindo uma escala de serviço **predeterminada** (recibos de pagamentos) **ou ficando a disposição** (conforme recibo de sobre aviso, anexos às fls. 84, 108, 109,, - '114, 12. 2, • 124, 125, 126 e 127); recebendo , **mensalmente pelos serviços prestados** (cláusula terceira recibos de pagamento). Ainda, contrato de trabalho estabelece **exclusividade**, quando na sua Cláusula Sétima, estabelece que o Contratado não poderá exercer sua atividade profissional para outra empresa. '

8 - Quanto a comprovação da não eventualidade e frequência dos pagamentos efetuados, levou-se em consideração a que a empresa contratou a Médica Dra. Mary, não. assinou s'a sua carteira de trabalho, lido emitiu folhas ,de pagamento e o mais grave tentou esconder a sua relação de - trabalho; quando não lançou na contabilidade, o Contrato e seus pagamentos, a empresa pagou quase que sempre via Caixa/Dinheiro, sem o correspondente recibo de pagamento, dito pagamento por fora, com fins específicos :de sonegação fiscal, situação que para a fiscalização a Empresa vem a confirmar, quando em sua defesa às fls. 73,. alega: "Quanto a cópia de chequei estes eram apenas retiradas para o fundo de caixa e com eles eram elaborados diversos pagamentos, e a referencia anotadas nas observação eram apenas referência a algum dos pagamentos a que se destinavam".

9 – O Contrato de trabalho estabelece prazo ate 31/05/2003; podendo ser prorrogado e foi o que a fiscalização entendeu -que houve prorrogação de contrato, pela continuidade de pagamentos feitos a médica; pelo não repatriamento ao pais de origem (Cláusula Sexta. do Contrato) da segurada, já que trabalha até hoje para a .empresa pela declaração feita pelo Sr. Tulio Menezes Assinann, médico que também prestou serviços empresa (NFLD 37.134.565-0) de que prestou serviços juntamente com a Di' Mary e a Dra Ruth Lilian Dias de Avila (NFLD 37.048.705-2), onde trabalhavam dentro da empresa, atendendo os pacientes da empresa, que cumpriam sim uma forma' de **escala** de serviço, nunca deixando a empresa (pacientes), sem os seus Serviços, mesmo aos fins de semana, recebendo **sobre aviso** como demonstra os' recibos as folhas 84, 108, 109, 114, 12 124, 125, 126 e 127. Entendeu-se que o contrato foi prorrogado, porque se sabia, qlue a Dra Mary lá trabalhava; que em 09/03/2007, constituiu .a empresa EULA E ANTUNES SERVIÇOS MÉDICOS SOCIEDADE SIMPLES LTDA, CNPJ 08.750.725/0001-09, conforme anexos As fls. 129 a 131, - nova forma encontrada ,pela empresa para. dissimular o vinculo empregatício que a empresa mantém com os Médicos a **seus serviços, ou seja, a mesma forma encontrada quando tomou**

os serviços das empresas Centro, Clinico Brunet Assmann ' S/C Ltda é Centro Cirúrgico Livramento S/C Ltda. ,

10 - As verbas pagas pela empresa a seus empregados; a título de **Sobreaviso**, nunca integraram a folha de pagamento, eram pagas sem recibos, sem identificação a quem eram pagas; a despesa não era contabilizada, conforme se verifica nos recibos, daí a fiscalização entender, que quem recebia salários vem forma de sobre aviso, eram aquelas pessoas que geralmente ficavam a disposição da empresa aos fins de semanas e ou aquelas que faziam plantões e ou aquelas que tinham, a obrigação, de atender o paciente na hora. necessária, como é o caso da Dra. Mary.

11 - Nos recibos anexos As folhas 91,,92, 95, 99, 106, 191, 107 e 109, demonstram que a médica Dra Mary, trabalhou em determinados dias do, mês, conforme discriminado-nos recibos, ditos como turnos e também aos finais de semanas, conforme foi constatado via calendário da época, anexo As fls. 175- e -176, caracterizado muito a relação de emprego, que têm com a empresa, confirmando o que já havia sido relatado em Relatório Fiscal nos item 11, às fls 46. Como a fiscalização detectou serviços de médicos aos finais de semanas, de serviços 'pagos por turnos, de salários em forma de sobre aviso e a clinica prestar serviços- a pacientes que ficam internados aos seus cuidados, é natural que se deduza que a empresa utilize empregados em serviços de plantões.

12 - Pelo exposto no item 9 do Relatório Fiscal, às folhas 46 -e item 9 acima; Pela sonegação v fiscal comprovada via processo de Representação Fiscal para -Fins Penais e Informação Fiscal da NFLD- 37.048.706-0, anexa às fls. 160 a . 173, onde demonstra e comprova a falta de lançamentos contábeis de muitas despesas; Pelos documentos aqui já anexados; Pela atitude da empresa em não permitir ingresso da fiscalização no seu interior, para verificação física, conforme correspondência, anexa às fls. 174; entende a fiscalização que o período trabalhado da Dra Mary, tenha sido ininterruptamente de 06/2001 . a 04/2007, .na qualidade de segurada empregada.

13 - Encontramos todos os requisitos necessários para caracterizar como empregada a segurada que prestou os serviços Médicos, Dra. Mary Lilian. Pois, os serviços foram prestados com pessoalidade e recebeu na sua contraprestação uma **remuneração**; a pessoalidade é verificada na real' prestação de serviços em que ela própria a prestou; os pagamentos foram efetuados **mensalmente** demonstrando **habitualidade** e prestados nas dependências da empresa CARDIO NEFROCLINICA; vos serviços prestados são todos necessários e indispensáveis ao funcionamento: da empresa contratante, "sem os quais a mesma não alcançaria seus objetivos sociais; a **subordinação** está, explicita na prestação de serviços, a qual exige inclusive o cumprimento de plantões médicos, .situação que a empresa reconhece em sua defesa às fls. 81, da NFLD 37.048.705-2, anexo às . fls. 177, quando diz:

"O relato do senhor fiscal é correto -quando afirma que a Dra Lilian, ficava a disposição da empresa nos fins, e mais, este tipo de atividade exige que se fique a **disposição 24 horas por dia, pois para trata-se de doença das pessoas, que não tem dia ou hora para acontecer** esta é a regra, nestes termo é que se contrata profissionais destas áreas, mas o tipo da atividade desempenha nada tem a ver com a forma jurídica. como este serviço é prestado.

(...)

16 - Quanto aos valores lançados como salários recebidos no período de 06/2001 a 12/2003, levou-se em 'consideração o valor estipulado em contrato, nas competências 01/2064 e 02/2004, a base foi recibos de pagamento, anexo às fls. 109, embora d recibo da competência 02/2004, não foi possível anexar, pela não mais localização, quando do retorno à empresa na diligência fiscal.

17 -- Como já foi relatado no item 8, do Relatório Fiscal, às fls. 46, que para o período de 03/2004 a 04/2007, tomou-se como base para o salário .da. empregada,.o valor constante e discriminado na copia do cheque 850.932. O valor constante na copia do cheque **850.932**, anexo as fls. 112, pago a Dra.Mary é de **R\$ 3.850,00** e não de **R\$ 6.300,00**, constituindo assim **lapso da fiscalização**, solicitando desta forma que seja corrigido e o salário atribuído a empregada seja a partir de 63/2004 a 04/2007 de. **R\$ 3..850,00**.

18 — O salário da Dra Mary foi aferido, porque além do já relatado no item 12; a partir da competência 03/2004, a fiscalização conseguiu constatar que a segurada sempre trabalhou na empresa, diferente do alegado, que tenha trabalhado em alguns meses de forma alternada.

(...)

Observa-se que a Auditoria-Fiscal expressamente caracteriza a relação de emprego, observando os requisitos que ensejam tal caracterização:

13 - Encontramos todos os requisitos necessários para caracterizar como empregada a segurada que prestou os serviços Médicos, Dra. Mary Lilian. Pois, os serviços foram prestados com pessoalidade e recebeu na sua contraprestação uma **remuneração**; a pessoalidade é verificada na real' prestação de serviços em que ela própria a prestou; os pagamentos foram efetuados **mensalmente** demonstrando **habitualidade** e prestados nas dependências da empresa CARDIO NEFROCLINICA; vos serviços prestados são todos necessários e indispensáveis ao funcionamento: da empresa contratante, "sem os quais a mesma não alcançaria seus objetivos sociais; a **subordinação** está, explícita na prestação de serviços, a qual exige inclusive o cumprimento de plantões médicos, .situação que a empresa reconhece em sua defesa às fls. 81, da NFLD 37.048.705-2, anexo às . fls. 177, quando diz: "O relato do senhor fiscal é correto -quando afirma que a Dra

*Lilian, ficava a disposição da empresa nos fins, e mais, este tipo de atividade exige que se fique a **disposição 24 horas por dia, pois para trata-se de doença das pessoas, que não tem dia ou hora para acontecer esta é a regra, nestes termo é que se contrata profissionais destas áreas, mas o tipo da atividade desempenha nada tem a ver com a forma jurídica. como este serviço é prestado.***

Neste mesmo diapasão, a decisão de primeira instância afasta os argumentos aduzidos pela empresa, em sede de Impugnação, reconhecendo a caracterização da relação de emprego:

*(...) No mérito, está a impugnante inconformada com o enquadramento da Dr<sup>a</sup>. Mary como segurada empregada, posto que em nenhum momento a notificada negou os serviços prestados pela referida segurada. Portanto, o foco da impugnação consiste em comprovar se a segurada prestou serviços na condição de contribuinte individual ou empregada. Tais definições devem ser vistas sobre a ótica previdenciária, mesmo que reproduzindo o conceito do Art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, conforme definidos no artigo 12 da Lei nº 8.212/91, (...)*

*(...) Das provas trazidas aos autos, verifica-se que os pagamentos efetuados à Dra. Mary eram constantes e decorreram de serviços prestados à impugnante, inclusive na condição de "sobreaviso", ou seja, a impugnante pagava valores à segurada pela sua disponibilidade, mesmo que não houvesse atendimento emergencial. Observa-se que inicialmente os pagamentos eram feitos a título de "salário" e, posteriormente, chamados de "honorários" o que não modifica a condição da segurada. Ainda tendo por sustentação as provas anexadas, observa-se que a segurada não estava registrada, mas tinha Contrato de Trabalho Temporário, assinado em 01/06/2001 pelo sr. João Andreuchetti Delta de Freitas, sócio majoritário (98%) da CARDIO NEFROCONICA DELTA SOCIEDADE SIMPLES LTDA, conforme 4ª Alteração Contratual em 01/06/2000, cláusula primeira e reconhecida no 1º Tabelionato de Santana do Livramento e, portanto, infundada a afirmação na peça impugnatória na folha 73 de que a segurada "jamais teve vínculo empregatício (...)*

Neste sentido de caracterização do segurado empregado quando presentes as premissas da relação de emprego, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aponta nesta direção:

Segundo Conselho de Contribuintes - . 6ª Câmara. Turma Ordinária  
 Título Acórdão nº 20600979 do Processo 37299000092200552  
 Data 05/06/2008

Ementa Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/10/2003 a 30/06/2004 CUSTEIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA –SEGURADO-EMPREGADO - CARACTERIZAÇÃO. É atribuída à fiscalização da SRP a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregado da empresa contratante, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n. 8.212/91. Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD. Recurso Voluntário Negado.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária

Título Acórdão nº 240300068 do Processo 10552000525200737  
 Data 08/07/2010

Ementa ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/09/2002 A 30/11/2006 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTE PATRONAL E TERCEIROS CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. SEGURADO EMPREGADO. ASSOCIADOS ELEITOS PARA CARGO DE DIREÇÃO EM COOPERATIVA. A EMPRESA É OBRIGADA A ARRECADAR AS CONTRIBUIÇÕES A SEU CARGO E AS DESTINADAS AOS TERCEIROS E RECOLHER O PRODUTO ARRECADADO DENTRO DO PRAZO ESTIPULADO PELA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SE O AUDITOR FISCAL CONSTATAR QUE O SEGURADO, QUALQUER QUE SEJA A DENOMINAÇÃO QUE LHE FOR DADA, PREENCHE AS CONDIÇÕES QUE CONFIGURAM A RELAÇÃO DE EMPREGO (PESSOA FÍSICA, PESSOALIDADE, ONEROSIDADE, SUBORDINAÇÃO E NÃO EVENTUALIDADE), DEVERÁ DESCONSIDERAR O VÍNCULO PACTUADO E EFETUAR O ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO. SÃO SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS EMPRESÁRIOS OS ASSOCIADOS ELEITOS PARA CARGO DE DIREÇÃO EM COOPERATIVA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DA 4ª CÂMARA / 3ª TURMA ORDINÁRIA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, NAS PRELIMINARES POR UNANIMIDADE DE VOTOS EM REJEITAR A DECADÊNCIA. NO MÉRITO POR MAIORIA DOS VOTOS EM DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO E DETERMINAR O RECALCULO DA MULTA DE MORA COM BASE ART. 32-A DA LEI 8.212/91 NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.941/2009 E PREVALÊNCIA DA MULTA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. VENCIDOS OS CONSELHEIROS RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA E CLEUSA VIEIRA DE SOUZA (CONVOCADOS) QUE VOTARAM POR NEGAR PROVIMENTO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/03/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 02/05/2012 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

## Segundo Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária

|        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Título | Acórdão nº 20601581 do Processo 35582002142200777                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Data   | 06/11/2008                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Ementa | Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2005 CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO- AUDITORIA FISCAL - COMPETÊNCIA. É atribuída à fiscalização a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados, se constatar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego. RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO. Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Recurso Voluntário Negado. |

Devemos observar a posição do CARF (conforme se observa de vários julgados) no sentido de que pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ou seja, houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores nos relatórios que compõem a NFLD, possibilitando o pleno conhecimento pela Recorrente. A contratação de trabalhadores por meio de pessoas jurídicas, sem que se demonstre o cumprimento aos preceitos legais e que a realidade fática diverge dos documentos apresentados, acaba por descaracterizar a contratação nessa modalidade, provocando o enquadramento como segurados empregados perante a Previdência Social.

Diante das provas fáticas e materiais fartamente colacionadas pela Auditoria-Fiscal nos autos, tanto em sede de Relatório Fiscal, quanto em sede de resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, inclusive com as provas apontadas de irregularidades na contabilidade da empresa, conforme o Anexo do Relatório Fiscal, às fls. 41 a 44, denominado “Demonstrativo de Observações Contábeis, afasto as argumentações da Recorrente e concluo que está presente a relação de emprego com características de pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade, subordinação, e continuidade, nos termos dos arts. 2º e 3º da CLT.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

### **CONCLUSÃO**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NAS PRELIMINARES**, se declarar a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados na competência 10/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN, e, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO** para que se recalcule o valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro