



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

**Processo n°** 18329.000215/2007-78  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-01.162 – 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: 01/05/2002 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 - 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.

Resalva-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 dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 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 18-10.669 - 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. 37.048.704-4, com ciência da Recorrente em 01.11.2007, às fls. 01, com valor consolidado inicial de R\$ 9.145,25, sendo retificado para R\$ 7.648,99.

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 05/2002 a 04/2007.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 37 a 40, o débito previdenciário tem por base a constatação pela Auditoria Fiscal da desconsideração do segurado contribuinte individual (autônomo), para consideração de segurado empregado.

Os segurados Patrícia de Moraes Alvin, nutricionista, Éden Sara Bjosk, Psicóloga e Maria de Lurdes Almeida Bisio, Assistente Social, receberam através de recibos de pagamentos, muitos prestaram serviços como plantonistas, utilizando os próprios da empresa, cumprindo uma espécie de escala de serviço, recebendo ordens e cumprindo determinações, sempre da empresa, totalmente subordinados, suas profissões estão relacionadas diretamente a atividade fim da empresa.

Segundo ainda o Relatório Fiscal, às fls. 37 a 40:

*9 - A empresa Cardio Nefroclinica Delta Sociedade Simples Ltda, 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, da psicologia, da nutricionista, da assistente social, da enfermeira, da auxiliar de enfermagem e outros mais, mas que contrata e remunera esses profissionais, que lá trabalham, como contribuintes individuais.*

*10 - Enquadra-se como Contribuinte Individual Aquele que presta serviços em caráter eventual a uma ou mais empresas, sem relação de emprego. A eventualidade está diretamente ligada A necessidade que o Empregador tem dos serviços dos contratados. A inexistência de vinculo empregatício está ligada A ausência de subordinação. A não relação de emprego está intimamente ligada a não subordinação ou A faculdade que o prestador de serviços tem de se auto determinar, de não se sujeitar a vontade do Empregador.*

11 - Segundo o art. 12, I, alínea "a" da Lei 8.212/91: "Considera Empregado aquele que presta serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive o diretor empregado".

12 — A Clínica necessita para exercer suas atividades de todas as profissões aqui já relacionadas, ou seja, que estes profissionais trabalhem diariamente para atender a demanda dos pacientes, sob pena de encerrar suas atividades.

(...)

14 -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 das pessoas relacionadas 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.

15 - 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 psicólogo, do nutricionista, do assistente social 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.

16 - 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.

17 - A não eventualidade ficou constatada pela natureza do serviço e pela regularidade na prestação, conforme verificado em recibos de pagamento, emitidos pela Empresa, sempre compostas pelos mesmos profissionais.

18 — Concluo que estes profissionais são empregados da Empresa, que a remuneração está demonstrada em recibos de pagamento e GFIP que serviram de base de cálculo deste lançamento.

19 — 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, apresentado no processo nº 18329.000212/2007-34, 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. 41.

O período objeto da NFLD, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, às fls. 16, é de 05/2002 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. 49 a 75.

A unidade julgadora de primeira instância fez Requisição de Diligência Fiscal, às fls. 77 a 78, nos seguintes termos:

1) No item 04 do Relatório Fiscal (fl.37) o auditor notificante aponta como base do lançamento a "Relação de Pagamentos" feitos aos empregados que prestaram serviços em horários normais e ou plantões dentro da empresa, fato que não foi comprovado com os documentos necessários (planilhas de horários, escalas de plantão, etc.);

2) Ainda no item 04 do Relatório Fiscal — RF o auditor menciona uma "Relação de Pagamentos" feitos aos empregados, documento que constitui evidência da condição dos prestadores de serviço, se pagos da mesma forma e com mesma remuneração dos empregados normais da notificada;

3) O auditor desconsidera o enquadramento feito pela notificada com base nos pressupostos de personalidade, não eventualidade e subordinação, qualificando as atividades de psicólogo, nutricionista e assistente social como atividades fins da tomadora, fato que requer avaliação dos objetivos da CARDIO NEFROCLINICA DELTA SOCIEDADE SIMPLES LTDA para o devido enquadramento, portanto, solicitamos anexar o Contrato Social e alterações;

4) Esclarecer o item 12 do Relatório Fiscal quanto a necessidade dos serviços dos profissionais de nutrição, assistência social e psicologia para a continuidade dos serviços da notificada posto que, a exceção da nutricionista, os pagamento não contemplam todas as competências lançadas;

5) Anexar os documentos que levaram o auditor a afirmar que os profissionais estão obrigados a cumprir jornadas de trabalho pré-determinadas, escalas de serviços pré-determinadas, remuneração do profissional por estar a disposição da notificada e demais elementos que levaram o auditor a concluir

6) *Manifestação fiscal sobre a alegação de que não são verdadeiras as afirmações no Relatório Fiscal de que a prestação dos serviços é feita nas dependências da notificada pois, segundo a peça impugnatória, ocorrem nos consultórios dos profissionais e eventualmente na residência dos pacientes, além da prestação dos serviços a outros tomadores.*

A Auditoria-Fiscal, em resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, anexou os seguintes documentos, às fls. 79 a 132:

*Contrato de Trabalho Temporário; Cópia de cheques e movimento do caixa da empresa; Recibos de Pagamentos assinados; Vales correspondentes a "Adiantamento de salário"; Recibos de pagamento de honorários; Cópia de cheques para pagamento de diversas despesas incluindo "sobreaviso; Recibos de pagamentos diversos; Cópias de movimento do caixa; Alterações contratuais; Notas Fiscais de Serviço; Demonstrativos de Gastos coin 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, se manifestou, às fls. 133 a 138, atendendo a todos os requisitos da Diligência Fiscal,. conforme, por exemplo, trechos abaixo:

(...)

*12 -'Transcrevemos o contrato da psicóloga Eden Sara Bjoski; anexo às fls. 97, que em sua primeira cláusula, as partes firmam o seguinte: "A contratada exercerá sua atividade de Psicologia junto ao serviço de hemodiálise prestado pela contratante, na sede da mesma". Na cláusula segunda: "Os serviços serão prestados de segunda a sexta-feira, totalizando 22 (vinte e duas horas) por semana e por fim a cláusula terceira: "A contratante pagará à contratada, pelos serviços acima descritos, o valor de R\$ 600,00".*

*13 — Comparamos o que já foi citado no item 14 do relatório Fiscal, às fls. 39, com o contrato de trabalho: Diante dos fatos como execução de serviços dentro da empresa (cláusula primeira), utilizando os próprios da empresa (cláusula primeira), cumprindo jornada de trabalho pré-determinadas (cláusula segunda), trabalhando na atividade fim (cláusula primeira ), executando serviços especificamente relacionados aos clientes da empresa (cláusula primeira ), cumprindo uma escala de serviço pré-determinada (cláusula segunda) ou ficando á disposição (conforme recibo de sobre aviso, anexos às fls. 100 a 106) e recebendo mensalmente pelos serviços prestados (cláusula terceira). '*

O Contribuinte, após regularmente intimado da resposta à Solicitação de Diligência Fiscal, se Manifesta às fls. 144 a 157, ratificando os pontos argüidos em sede de Impugnação.

Após análise dos autos, houve a emissão do Acórdão nº 18-10.669 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria - RS, julgando procedente em parte a autuação, de forma a declarar parcialmente a decadência, com base no art. 150, § 4º, CTN, das competências 05/2002 a 10/2002, inclusive.

Segue a Ementa do Acórdão nº 18-10.669 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria - RS:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/05/2002 a 30/04/2007*

*DECADÊNCIA - CERCEAMENTO 1)0 DIREITO DE DEFESA  
DESCARACTERIZAÇÃO DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL*

*Estão decadentes as contribuições cujos fatos geradores objeto de autolanzamento tenham ocorrido a mais de cinco anos da ciência da autuação fiscal.*

*Não pode ser -aceita a premissa de cerceamento de defesa por falta de identificação do fato gerador e da legislação pertinente quando a autuada claramente a identifica na peça impugnatória.*

*Identificados os pressupostos de não eventualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração, deve a fiscalização efetuar o enquadramento do segurado como empregado e lançar eventuais diferenças de contribuições previdenciárias.*

*Lanzamento Procedente em Parte*

Inconformada com a decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 180 a 206, ratificando os pontos da defesa apresentados em sede de Impugnação, em síntese:

**Em sede Preliminar.**

***(i) Preliminar de nulidade por invalidade formal da autuação.***

*Tal fundamento não pode prosperar, pois da leitura dos documentos citados é possível se constatar que o Sr. Fiscal limitou-se a enquadrar a conduta da RECORRENTE de forma genérica, sem a fundamentação legal específica para a autuação, ou seja, não há um exame das questões de fato e de direito, com a construção lógica da parte decisória, bem como*

*o enquadramento das normas legais aplicáveis de forma expressa com a precisa indicação do artigo violado, o que se*

*percebe da leitura do relatório fiscal, que por diversas vezes remete-se a outros fatos que em nada dizem respeito a autuação em questão, o que fortalece a tese a seguir invocada, qual seja, o cerceamento de defesa.*

**(ii) Nulidade por cerceamento de defesa**

*preliminar acima suscitada enseja o cerceamento de defesa da RECORRENTE, virtude do processo não conter elementos que determinem com segurança a natureza da infração e o seu preciso fundamento legal.*

**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 37.048.704-4 por parte desta Egrégia Câmara, é matéria de direito público suscetível de reconhecimento de ofício.*

**(iv) Dos segurados autônomos. Da não caracterização da relação de emprego**

*Patricia de Moraes Alvin — nutricionista. Maria de Lurdes Almeida Bisio — assistente social. Éden Sara Bjosk — psicóloga.*

*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 á 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*

*(...) 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.*

*(...) É evidente que a atividade do nutricionista, do psicólogo e do assistente social, não tem uma relação direta com a atividade fim da impugnante que é a prestação de serviços médico-nefrológico, como consta em seu contrato social. Em momento algum a fiscalização sequer faz menção relativamente a que tipo de atividade o profissional psicólogo, assistente social, e nutricionista exerce na empresa impugnante, tampouco esclarece em que medida e de que forma ocorre a dita necessidade da atuação destas especialidades nas atividades fins da empresa. O correto seria ir mais além determinando que tipo de atividade, de que forma e em que condições as pessoas individualmente consideradas Patricia, Eden e Maria laboraram no período relacionado na NFLD.*

*(...) Afirmar que a pessoa física que presta serviços de forma continuada na atividade fim da empresa é considerada segurada empregada, pois inerente a subordinação e as demais condicionantes da relação empregatícia, além de tomar como verdadeira a premissa não comprovada de que as pessoas físicas atuam na atividade fim da empresa, faz tabula rasa da . definição doutrinária de subordinação, pois se a atividade fim da empresa é a prestação de serviços médicos nefrológicos (hemodiálise) e médico cardiológicos, não se pode presumir jure et jure que psicólogos, nutricionistas e assistentes sociais, exercem atividades ligadas aos fins da empresa.*

fls. 209.

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 à fl. 209.

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

**DAS PRELIMINARES*****(i) Preliminar de nulidade por invalidade formal da autuação.***

*Tal fundamento não pode prosperar, pois da leitura dos documentos citados é possível se constatar que o Sr. Fiscal limitou-se a enquadrar a conduta da RECORRENTE de forma genérica, sem a fundamentação legal específica para a autuação, ou seja, não há um exame das questões de fato e de direito, com a construção lógica da parte decisória, bem como com o enquadramento das normas legais aplicáveis de forma expressa com a precisa indicação do artigo violado, o que se percebe da leitura do relatório fiscal, que por diversas vezes remete-se a outros fatos que em nada dizem respeito a autuação em questão, o que fortalece a tese a seguir invocada, qual seja, o cerceamento de defesa.*

***(ii) Nulidade por cerceamento de defesa***

*preliminar acima suscitada enseja o cerceamento de defesa da RECORRENTE, virtude do processo não conter elementos que determinem com segurança a natureza da infração e o seu preciso fundamento legal.*

Analisemos os itens (i) e (ii) conjuntamente.

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)*

*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, FLAD, 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 37.048.704-4, 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, cumpri-lhe 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.*

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 37.048.704-4 por parte desta Egrégia Câmara, é matéria de direito público suscetível de reconhecimento de ofício.*

Analisemos.

Conforme já verificado nos itens (i) e (ii), 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) Dos segurados autônomos. Da não caracterização da relação de emprego**

*Patricia de Moraes Alvin — nutricionista. Maria de Lurdes Almeida Bisio — assistente social. Éden Sara Bjosk — psicóloga.*

*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*

*(...) 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.*

*(...) É evidente que a atividade do nutricionista, do psicólogo e do assistente social, não tem uma relação direta com a atividade fim da impugnante que é a prestação de serviços médico-nefrológico, como consta em seu contrato social. Em momento algum a fiscalização sequer faz menção relativamente a que tipo de atividade o profissional psicólogo, assistente social, e nutricionista exerce na empresa impugnante, tampouco esclarece em que medida e de que forma ocorre a dita necessidade da atuação destas especialidades nas atividades fins da empresa. O correto seria ir mais além determinando que tipo de atividade, de que forma e em que condições as pessoas individualmente consideradas Patricia, Eden e Maria laboraram no período relacionado na NFLD.*

*(...) Afirmar que a pessoa física que presta serviços de forma continuada na atividade fim da empresa é considerada segurada empregada, pois inerente a subordinação e as demais condicionantes da relação empregatícia, além de tomar como verdadeira a premissa não comprovada de que as pessoas físicas*

*atuam na atividade fim da empresa, faz tabula rasa da definição doutrinária de subordinação, pois se a atividade fim da empresa é a prestação de serviços médicos nefrológicos (hemodiálise) e médico cardiológicos, não se pode presumir jure et jure que psicólogos, nutricionistas e assistentes sociais, exercem atividades ligadas aos fins da empresa.*

#### Analiseamos.

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 05/2002 a 04/2007.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 37 a 40, o débito previdenciário tem por base a constatação pela Auditoria Fiscal da desconsideração do segurado contribuinte individual (autônomo), para consideração de segurado empregado.

Os segurados Patrícia de Moraes Alvin, nutricionista, Éden Sara Bjosk, Psicóloga e Maria de Lurdes Almeida Bisio, Assistente Social, receberam através de recibos de pagamentos, muitos prestaram serviços como plantonistas, utilizando os próprios da empresa, cumprindo uma espécie de escala de serviço, recebendo ordens e cumprindo determinações, sempre da empresa, totalmente subordinados, suas profissões estão relacionadas diretamente a atividade fim da empresa.

O Relatório Fiscal, às fls. 37 a 40, traz aos autos provas materiais e fáticas de que, em relação aos segurados Patrícia de Moraes Alvin, nutricionista, Éden Sara Bjosk, Psicóloga e Maria de Lurdes Almeida Bisio, Assistente Social, se evidenciam as características da relação de emprego para com a Recorrente:

*9 - A empresa Cardio Nefroclinica Delta Sociedade Simples Ltda, 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, da psicologia, da nutricionista, da assistente social, da enfermeira, da auxiliar de enfermagem e outros mais, mas que contrata e remunera esses profissionais, que lá trabalham, como contribuintes individuais.*

*10 - Enquadra-se como Contribuinte Individual Aquele que presta serviços em caráter eventual a uma ou mais empresas, sem relação de emprego. A eventualidade está diretamente ligada A necessidade que o Empregador tem dos serviços dos contratados. A inexistência de vínculo empregatício está ligada A ausência de subordinação. A não relação de emprego está intimamente ligada a não subordinação ou A faculdade que o prestador de serviços tem de se auto determinar, de não se sujeitar a vontade do Empregador.*

11 - Segundo o art. 12, I, alínea "a" da Lei 8.212/91: "Considera Empregado aquele que presta serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive o diretor empregado".

12 — A Clínica necessita para exercer suas atividades de todas as profissões aqui já relacionadas, ou seja, que estes profissionais trabalhem diariamente para atender a demanda dos pacientes, sob pena de encerrar suas atividades.

(...)

14 - 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 das pessoas relacionadas 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.

15 - 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 psicólogo, do nutricionista, do assistente social 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.

16 - 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.

17 - A não eventualidade ficou constatada pela natureza do serviço e pela regularidade na prestação, conforme verificado em recibos de pagamento, emitidos pela Empresa, sempre compostas pelos mesmos profissionais.

18 — Concluo que estes profissionais são empregados da Empresa, que a remuneração está demonstrada em recibos de pagamento e GFIP que serviram de base de cálculo deste lançamento.

19 — 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, apresentado no processo nº 18329.000212/2007-34 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. 79 a 132, 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; Vales correspondentes a "Adiantamento de salário"; Recibos de pagamento de honorários; Cópia de cheques para pagamento de diversas despesas incluindo "sobrevisto; Recibos de pagamentos diversos; 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. 133 a 138, concluindo pela caracterização das relações de emprego a partir de provas fáticas e materiais, como por exemplo, no trecho a seguir:

(...)

*12 -"Transcrevemos o contrato da psicóloga Eden Sara Bjoski; anexo às fls. 97, que em sua primeira cláusula, as partes firmam o seguinte: "A contratada exercerá sua atividade de Psicologia junto ao serviço de hemodiálise prestado pela contratante, na sede da mesma". Na cláusula segunda: "Os serviços serão prestados de segunda a sexta-feira, totalizando 22 (vinte e duas horas) por semana e por fim a cláusula terceira: "A contratante pagará à contratada, pelos serviços acima descritos, o valor de R\$ 600,00".*

*13 — Comparamos o que já foi citado no item 14 do relatório Fiscal, às fls. 39, com o contrato de trabalho: Diante dos fatos como execução de serviços dentro da empresa (cláusula primeira), utilizando os próprios da empresa (cláusula primeira), cumprindo jornada de trabalho pré-determinadas (cláusula segunda), trabalhando na atividade fim (cláusula primeira ), executando serviços especificamente relacionados aos clientes da empresa (cláusula primeira ), cumprindo uma escala de serviço pré-determinada (cláusula segunda) ou ficando à disposição (conforme recibo de sobre aviso, anexos às fls. 100 a 106) e recebendo mensalmente pelos serviços prestados (cláusula terceira). '*

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

*13 — Comparamos o que já foi citado no item 14 do relatório Fiscal, às fls. 39, com o contrato de trabalho: Diante dos fatos como execução de serviços dentro da empresa (cláusula primeira), utilizando os próprios da empresa (cláusula primeira), cumprindo jornada de trabalho pré-determinadas (cláusula segunda), trabalhando na atividade fim (cláusula primeira), executando serviços especificamente relacionados aos clientes da empresa (cláusula primeira), cumprindo uma escala de serviço pré-determinada (cláusula segunda) ou ficando à disposição (conforme recibo de sobre aviso, anexos às fls. 100 a 106) e recebendo mensalmente pelos serviços prestados (cláusula terceira).'*

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:

*(...)Em que pese à tentativa da impugnante de desviar o foco da discussão para a falta de comprovação, o que deveria ter feito no prazo para impugnação, não atentou para o contrato da folha 97, sob o título de "Contrato de Prestação de Serviço sem Vínculo Empregatício, onde a psicóloga EDEN SARA BJOSKI NAKATSUKASA, foi contratada para atuar junto aos clientes dos serviços de hemodiálise da contratante, na sua sede, no período de segunda a sexta-feira, cumprindo jornada de 22 horas semanais, percebendo remuneração de R\$600,00 (seiscentos reais) mensais e, portanto, atendendo explicitamente aos requisitos para enquadramento da contratada como segurada empregada para fins de tributação previdenciária*

*No presente caso, o contrato firmado deixa claro que o risco da atividade é da contratante e a remuneração independe do serviço efetivamente prestado, o que não deixa dúvidas quanto ao enquadramento da segurada.*

*O mesmo ocorre no contrato firmado com a nutricionista Maria Lucia Oliveira Rosses para atendimento dos pacientes da Cardio Nefroclinica Delta S/S Lida, na própria nas dependências da contratante ou no consultório da contratada, recebendo o valor de R\$674,16 (seiscentos e setenta e quatro reais e dezesseis centavos), desvinculado totalmente do atendimento, deixando evidente a relação contratual fática. Pelo exposto, depreende-se*

*que é pratica da impugnante a realização de tais contratos buscando mitigar suas contribuições ao órgão arrecadador.*

*A alegação de que os psicólogos, nutricionistas e assistentes sociais não são indispensáveis à prestação dos serviços da notificada, não constitui óbice ao enquadramento destes profissionais na condição de segurados empregados, posto que contribuem para a realização do objetivo principal da Empresa que, segundo documento da folha 84, Quinta Alteração Contratual e Consolidação da Sociedade Simples, alterou a redação da Cláusula Terceira do Contrato Social estabelecendo como objetivo da sociedade a "**Prestação de serviços médicos e clínica de tratamento, prevenção e reabilitação de nefropatia e cardiopatia.**" e, portanto, incluindo os profissionais ora enquadrados como segurados empregados para fins previdenciários.*

*(...) Portanto, restou evidente no caso em tela que a contratação de pessoas físicas (psicólogo, nutricionista e assistente social) alterou a forma como os serviços eram oferecidos pois agregou suporte a atividade principal com o objetivo de alcançar maior resultado operacional com os pacientes da Cardio Nefroclinica Delta S/S Ltda, devendo tais pessoas ser consideradas empregadas, para fins previdenciários.*

*Aplica-se portanto, ao caso, o artigo 9º, da Consolidação das Leis do Trabalho, que considera nulo de pleno direito os atos praticados com objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos nela contidos. E como o parágrafo 2º do art. 229 do Decreto 3.048/99, permite ao Auditor Fiscal desconsiderar o vínculo pactuado, a Auditoria, ao verificar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego, agiu em conformidade com ditames legais e enquadrou corretamente os trabalhadores como empregados da notificada para efeitos da legislação previdenciária.*

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

COPIA

**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 CONTRIBUINTE 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.

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, apresentado no processo nº 18329.000212/2007-34 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.

Processo nº 18329.000215/2007-78  
Acórdão n.º **2403-01.162**

**S2-C4T3**  
Fl. 260

---

### CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **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