Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.720726/2017-80

Processo nº	10166.720726/2017-80
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-010.349 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de outubro de 2023
Recorrente	HOSPITAL LAGO SUL S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Recai sobre o recorrente o ônus de produzir todas as provas necessárias para comprovar erro material que cometeu, devendo a juntada posterior de documentos ser permitida somente nas hipóteses previstas ao § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.232/72, sob pena de preclusão.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. INTIMAÇÃO. ENDEREÇO CORRETO. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Início de Fiscalização foi enviado ao endereço informado pelo recorrente na Declaração de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, e posteriormente lhe foi oportunizada à apresentação de impugnação, razão pela qual não há que se falar em nulidade do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

O art. 33, § 3°, da Lei n° 8.212/1991 autoriza a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

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

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

REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração - *ex vi* da al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81 -, há disparidade entre a forma de pactuação e a realidade. Mister reconhecer ser o indivíduo segurado obrigatório da Previdência Social.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

A multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata será duplicada caso comprovado pela fiscalização a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo HOSPITAL LAGO SUL S/A contra acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), que *rejeitou* as impugnações apresentadas para manter o auto de infração referentes a contribuições previdenciárias (terceiros) incidentes sobre remuneração pagas ou devidas a trabalhadores segurados empregados, no total de $ 1.535.616,16 (um milhão, quinhentos e trinta e cinco mil, seiscentos e dezesseis reais e dezesseis centavos).

Em sede de impugnação (f. 231/285), após distinguir serviços médicos daqueles de natureza hospital, arguiu as seguintes matérias de defesa: **i)** "generalização arbitrária sem a demonstração cabal do fato gerador"; **ii)** "da evidente distorção na aferição indireta realizada no presente caso"; **iii)** "ausência dos requisitos para caracterização de uma relação de emprego"; **iv)** "do erro na identificação do sujeito passivo"; **v)** "do real princípio da primazia da realidade"; **v)** "a afronta ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005"; **vi)** "a autoridade fiscal não pode obrigar uma classe a ser empregada contra sua vontade"; **vii)** "do diretor médico"; **viii)** "do não cabimento da responsabilidade solidária"; **ix)** "do não cabimento da multa qualificada"; **x)** "das infrações por descumprimento das obrigações acessórias"; e, **xi)** "da prova no processo administrativo fiscal."

Por derradeiro, protestou "provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos, bem como pela realização de perícia e/ou diligência fiscal, se necessário for." (f. 284)

Acostados documentos às f. 286/426.

Original

Ao se debruçar sobre as razões de insurgência, prolatou a DRJ o acórdão assim ementado:

> **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
> Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012
> **AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.**
> O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é autoridade competente para lançar as contribuições sobre folha de pagamento e pertinentes multas por descumprimento de obrigação acessória, sob o fundamento de a prova colhida, no seu entender, ser suficiente para o exercício do poder-dever de desconsiderar os vínculos formalmente pactuados em prol da efetiva relação jurídica consubstanciada no plano fático.
> **Impugnação Improcedente**
> **Crédito Tributário Mantido** (f. 458)

Cientificado, apresentou recurso voluntário (f. 527/570) nos exatos mesmos termos daqueles declinados pelos responsáveis solidários. Pede, *preliminarmente*, seja anulado o lançamento por motivo do "alargamento dos efeitos da presunção como meio de prova", porquanto "a presunção utilizada como meio de prova sequer decorre de um fato conhecido e apurado pela autoridade lançadora, advindo tão somente do entendimento fiscal de que um hospital precisa de médicos, e esses médicos, obrigatoriamente, devem ser contratados como empregados."

Ainda em caráter preliminar, afirma que "no momento da Impugnação, apresentou contraprova por meio de Notas Fiscais emitidas contra pacientes pessoas físicas e contra outros hospitais, Contratos de Credenciamento firmados com Operadoras de Planos de Saúde, bem como print´s dos sites e fotos das sedes das Clínicas."

No mérito, reitera a "distinção entre serviços médicos e serviços hospitalares" declinada em sede de impugnação – *vide* f. 542/546 – e discorre sobre a possibilidade de terceirização da atividade-fim. Pontua a "ausência dos requisitos para caracterização de uma relação de emprego" e a "distorção na aferição da base de cálculo." Diz haver "erro na identificação do sujeito passivo", porquanto

> [e]m um contexto de situações diversas, podemos identificar o médico que utiliza o espaço do hospital para atender seus pacientes de consultório ou do plano de saúde, agindo sob a autonomia assegurada pelo Código de Ética Médica, fixando direta e livremente seus honorários, escolhendo inclusive a equipe de profissionais que participará da cirurgia, por exemplo.
> Indiscutível que, nestas hipóteses, não se verifica o requisito da subordinação, tampouco o da onerosidade, tendo em vista que a remuneração sequer é definida pelo hospital. Paralelamente, há casos em que o hospital recebe honorários pagos por Operadoras de Plano de Saúde e os repassa ao médico.

Repisa não poder a "autoridade fiscal obrigar uma classe a ser empregada contra a sua vontade", sustentando que "o que se está a defender é que por existir dispositivo legal em vigência que permite, de forma expressa, a constituição de Pessoa Jurídica pelo médico (art. 129 da Lei n. 11.196/2005), devemos levar em consideração sua vontade."

Original

No tópico dedicado aos "diretores-médicos", afirma que "não pode ser confundida a atividade como diretor de um hospital, de natureza eminentemente administrativa e burocrática, que não exige dedicação exclusiva, com a atividade médica junto a pacientes." (f. 938)

> No tocante à atribuição da responsabilidade solidária, sustenta que
> a própria DRJ reconhece que a fiscalização não se ocupou de comprovar nos autos o interesse comum.
> Paralelamente, pode-se afirmar não constar dos autos também qualquer comprovação de que tenha havido confusão entre as pessoas jurídicas elencadas, seja no âmbito operacional, comercial, trabalhista ou financeiro, além da existência de alguns sócios e diretores comuns à época dos fatos. Também não foi apresentado um único ato jurídico das demais empresas que pudesse demonstrar a influência dominante tampouco a participação ou o interesse comum na situação que constituiu o alegado fato gerador do presente lançamento. (f. 940)

Em caráter subsidiário, pretende o afastamento da multa qualificada, argumentando que,

> conforme exaustivamente mencionado na Preliminar, na esfera tributária a negligência investigativa da fiscalização não pode se aproveitar da conduta do Recorrente em não produzir provas impossíveis ou de difícil produção, criando-se pretenso contexto de fraude a justificar a multa qualificada.
> (...)
> Para comprovar o alegado, cabia ao Fisco demonstrar, de forma cabal e induvidosa, a existência da vontade do HLS em realizar a "fraude", com o objetivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com a adulteração de comprovantes, notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas frias ou paralelas, entre outros exemplos.

Em arremate, ao seu talante, afirma não haver "que se falar em preclusão na apresentação de novos documentos, posto que o processo administrativo fiscal está pautado pela verdade material, sendo orientado pela busca da verdade dos fatos e de seus preceitos fundamentais." Pede a reforma do acórdão da DRJ também neste tocante.

Acostados em todas as peças recursais autos de apresentação e apreensão, além de petição, subscrita por entidades médicas, informando que

> [o]s médicos que atuam nos hospitais privados do Distrito Federal o fazem na qualidade de profissionais autônomos ou de sócios de pessoas jurídicas próprias. Não se encontram presentes na relação Médicos *versus* Hospitais as condições de subordinação e exclusividade, bem como qualquer tipo de contraprestação pela prática da medicina.
> Os médicos possuem autonomia em sua atuação, que em geral é realinda em mais de um hospital ou clínica, cumprindo escalas de trabalho de acordo com seus interesses e disponibilidade. Os profissionais médicos atendem aos beneficiários dos planos de saúde através de contratos diretos ou em cumprimento aos contratos firmados com os Planos de Saúde por Entidade

Original

> Médica que os representa. Cabe aos Planos de Saúde é, responsabilidade pelo pagamento direto dos honorários aos médicos
> O que interessa ao profissional médico é pactuar e receber diretamente dos Planos de Saúde os seus honorários, escolhendo, ainda, os locais e horários em que deseja atuar.
> Por sua vez, os hospitais e clínicas negociam, faturam e recebem, igualmente junto aos planos de saúde, as despesas hospitalares procedentes de taxas hospitalares, diárias, exames etc., efetuadas em suas dependências.
> Preserva-se, assim, a independência do profissional médico, único que detém o conhecimento e a habilitação necessários para a preservação da saúde e da vida humana. Subordinar o médico ao hospital, dentro de relação de emprego, seria absolutamente nefasto para todo o sistema suplementar de saúde, devendo ser evitado. (f. 515)

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Conheço do tempestivo recurso, presentes os pressupostos de admissibilidade.

No tocante à apresentação extemporânea de documentos, consabido que todas as razões de defesa e provas devem ser apresentadas na impugnação, nos ditames do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, sob pena de preclusão, salvo se tratar das hipóteses previstas nos incisos do § 4º daquele mesmo dispositivo. Entretanto, em atenção ao princípio da verdade material, pode o julgador deferir a juntada de documentos *a posteriori* acostados, sempre que servir para complementar as provas e alegações *a priori* carreada aos autos ou para contrapor teses suscitadas pela DRJ quando da apreciação da impugnação.

Não merece guarida a alegação dos recorrentes no sentido de que "não há que se falar em preclusão na apresentação de novos documentos" (f. 902) tampouco que "a negativa ao contribuinte de exame de novos documentos violaria o princípio do contraditório" (f. 902), seja em âmbito administrativo, seja em âmbito judicial. O processo é um caminhar para frente, razão pela qual não se pode, como querem os recorrentes, seja facultada a apresentação de provas *ad aeternum*. Ausente qualquer justificativa para a apresentação de prova que lhe aproveitaria, bem como não constatada a ocorrência das causas previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.232/72, **preclusa apresentação de provas.**

De toda sorte, embora possa parecer que os documentos acostados na peça recursal sejam novos, não o são, além de inaptos a modificar o deslinde da lide. Como narrado, os autos de apresentação e apreensão (f. 956/963) e petição, subscrita por entidades médicas, certificando que "os médicos que atuam nos hospitais privados do Distrito Federal o fazem na qualidade de profissionais autônomos ou de sócios de pessoas jurídicas próprias" (f. 964) não tem o condão de elidir a autuação. A uma porque trata-se de mera declaração, sem qualquer lastro probatório. A duas, pois me parece pouco crível poder entidades médicas asseverarem com tamanha veemência como se dão as múltiplas relações de prestação de serviços ocorridos em um base territorial extensa, como a do Distrito Federal. Quanto aos autos de apresentação e apreensão juntados (f. 956/963), sequer possível precisar qual a sua prestabilidade, eis que

Original

imprestáveis para comprovar a não apresentação dos documentos requisitados pela fiscalização. Lançado nos recursos que

> não foram apresentados contratos de prestação de serviços, de posse da Polícia Civil conforme Termo de Apreensão anexo; não houve apresentação do Regimento Interno, que o Recorrente não possui; nem escalas médicas, das quais a Recorrente não dispõe, exatamente porque quem informava o quantitativo de profissionais disponíveis, de acordo com a disponibilidade de horário dos próprios médicos, eram as clínicas, em consonância com a autonomia inerente à atuação como prestadoras de serviços. (f. 910/911)

Além de não ser possível precisar quais documentos supostamente estariam em posse exclusiva da Delegacia de Repressão ao Crime Organizado, das palavras colhidas dos próprios recorrentes fica evidenciado que a operação deflagrada não foi o ensejador da não apresentação daquilo que requisitado pela fiscalização. O Regimento Interno diz não ter; sobre as escalas médicas ocorridas dentro de suas dependências igualmente diz não ter informações.

De mais a mais, reconhecem os recorrentes terem

> [t]ranscr[ito] na Impugnação, declaração ora anexada, advinda de entidades médicas afirmando que os próprios médicos não têm interesse em prestar seus serviços de forma celetista, especialmente pela redução da autonomia em desempenhar outras atividades. O elemento foi refutado no Acórdão sob o argumento de que "não se refere especificamente ao fiscalizado e nem aos médicos em questão e é anterior ao ano de 2012." (fl. 492) – *vide* f. 936.

Assim, em que pese ter acostado o documento em grau recursal, certo que seu teor já foi, a meu aviso, escorreitamente apreciado pela DRJ, que concluiu pela imprestabilidade da prova.

I – DAS PRELIMINARES

I.1 – DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO & DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SJEITO PASSIVO

Em cariz preliminar afirma padecer a autuação de nulidade, por vício material, ao argumento de que

> [e]m se tratando da presunção como meio de prova, esta deve partir de um fato conhecido cuja existência é certa, a partir do qual retira-se a certeza jurídica da ocorrência do fato desconhecido, ante a provável correlação de existência entre ambos. Ainda que mediante presunção, o elemento probatório deve ser apto a reconstruir o fato supostamente ocorrido, a corroborar seu enquadramento no mundo do direito, sempre pautado pela busca da verdade material.
> (...)
> Feitas as necessárias considerações iniciais, no que tange ao presente caso, se houvessem sido verificados os elementos do vínculo empregatício - pessoalidade, onerosidade, habitualidade e subordinação - perante cada profissional médico prestador de serviço, ou no mínimo, perante algum sócio de cada uma das clínicas prestadoras de serviços ao HLS, restaria demonstrada a ocorrência do fato gerador relativo à contribuição previdenciária.
> (...)

Original

> Todavia, olvida-se a autoridade fiscal que contratação de pessoas jurídicas, por si só, não fere a legislação trabalhista, tampouco a tributária. Por conseguinte, ainda que não concorde com esse formato, não pode presumir, contra lege, que há uma ampla e irrestrita terceirização da atividade fim e, portanto, considerar automaticamente como empregatícias todas as relações firmadas entre médicos e o hospital.
> (...)
> A **fragilidade da instrução do processo** é tamanha que não há menção à frequência, semanal ou mensal, com que os profissionais compareciam ao hospital. Ademais, as notas fiscais não são sequenciais e, conforme apresentado pela própria autoridade fiscal, foram emitidas em nome das pessoas jurídicas, o que destoa de práticas trabalhistas. (f. 905/907, *passim*; sublinhas deste voto)

Da leitura dos motivos declinados fica evidenciado não se tratar de questão preliminar, e sim meritória; contudo, imprescindível desde já aclarar serem dos recorrentes a culpa pela ausência de robusta instrução processual, eis que furtou-se apresentar a documentação requisitada, como confessado nas próprias razões recursais, especificamente neste tópico em que pleiteado o reconhecimento da nulidade da autuação. Ali é dito:

> Deveras, não soa razoável que possa vingar tese que mantém a tese de vínculo empregatício claramente inexistente, tão somente porque a conduta da empresa durante a fiscalização, na opinião da autoridade julgadora, mostrou-se "coerente com a existência de fraude" (item 7.1 do Acórdão – fl. 487), porque **não foram apresentados contratos de prestação de serviços, de posse da Polícia Civil conforme Termo de Apreensão anexo; não houve apresentação do Regimento Interno, que o Recorrente não possui; nem escalas médicas, das quais a Recorrente não dispõe, exatamente porque quem informava o quantitativo de profissionais disponíveis, de acordo com a disponibilidade de horário dos próprios médicos, eram as clínicas, em consonância com a autonomia inerente à atuação como prestadoras de serviços**.
> (...)
> Diante disso, o entendimento desposado no Acórdão, assim como ocorreu no Relatório Fiscal, **se resume ao cenário concebido pela autoridade fiscal, como se pudesse prevalecer proposição idealizada, desacompanhado da apuração fática que a sustente.**
> **(...)**
> Não bastasse, **o Recorrente além de demonstrar a nulidade do lançamento, no tocante à produção de provas, exercendo papel que deveria ser do Fisco, apresentou juntamente com a Impugnação, Notas Fiscais emitidas contra pacientes pessoas físicas e contra outros hospitais, Contratos de Credenciamento firmados com Operadoras de Planos de Saúde, bem como print´s dos sites e fotos das sedes das Clínicas**. (f. 910/913, *passim*; sublinhas deste voto)

Original

Parece-me quererem os recorrentes beneficiarem-se de sua própria torpeza, furtando da apresentação dos documentos capazes de robustecer a autuação, ao mesmo tempo que demandam corpulenta "apuração fática que a sustente."

Mesma estratégia é identificada no tópico destinado ao apontamento "do erro na identificação do sujeito passivo" – f. 934 – em que discorre sobre o modo como qual se daria a relação entre médicos e estabelecimentos hospitalares e, a partir da narrativa de situação hipotética, pretende descaracterizar a autuação. Confira-se:

> **Em um contexto de situações diversas, podemos identificar o médico que utiliza o espaço do hospital para atender seus pacientes de consultório ou do plano de saúde, agindo sob a autonomia assegurada pelo Código de Ética Médica, fixando direta e livremente seus honorários, escolhendo inclusive a equipe de profissionais que participará da cirurgia, por exemplo**.
> **Indiscutível que, nestas hipóteses, não se verifica o requisito da subordinação, tampouco o da onerosidade, tendo em vista que a remuneração sequer é definida pelo hospital**. Paralelamente, há casos em que o hospital recebe honorários pagos por Operadoras de Plano de Saúde e os repassa ao médico.
> Sob tal formato, o paciente assume o papel de TOMADOR dos serviços prestados, o plano de saúde (ou o próprio paciente no caso de pagamento particular) passa a ser o CONTRATANTE dos serviços, o CONTRATADO é o médico ou clínica médica, e o hospital, em verdade, serve apenas para promover o REPASSE de tais verbas entre o convênio médico e a clínica.
> (...)
> Nesse quadro, o Hospital encaminha ao Convênio uma Nota Fiscal com as receitas próprias (serviço de hotelaria, exames, remédios, alimentação, por exemplo), e com os honorários das Clínicas médicas ou do profissional médico que prestou o serviço ao conveniado.
> Lado outro, quando a clínica possui contrato direto com as OPS's, em que pesem prestarem serviços médicos nas dependências do estabelecimento, que possui o aparato necessário e inerente à prestação do serviço hospitalar, as clínicas faturam e recebem seus honorários diretamente das operadoras, não tendo o hospital qualquer ingerência ou conhecimento sobre valores, tampouco sobre a forma de pagamento dos serviços prestados por estas pessoas jurídicas.
> À vista disso, verifica-se que, **buscando facilitar o trabalho de autuação, optou o Fisco não apenas por lançar tributo cujo fato gerador sequer foi comprovado, como também o lançou de forma irrestrita sob a ótica do sujeito passivo**. (f. 934/936, *passim*; sublinhas deste voto)

Nota-se que embora faça parecer se tratar de questão preliminar – ilegitimidade passiva –, certo ser temática relativa ao mérito, pretendendo-se novamente que faça a autoridade fiscal minudente descrição da situação fática ensejadora do fato gerador, a despeito da carência de fornecimento de documentos para tanto.

I.2 – DA (IN)COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO

Ainda que não tenham tratado a tese como de natureza preliminar entendo que o que pretendem as recorrentes ver reconhecida a nulidade dos autos de infração, ante a

Original

incompetência da autoridade para reconhecimento da relação de segurado obrigatório, embora não tenha apresentado a insurgência nestes termos. Dito que "a autoridade fiscal não pode obrigar uma classe a ser empregada contra a sua vontade" (f. 936), pugnando que

> [n]ão se diga, como usualmente a Receita Federal assevera, que as disposições privadas não podem ser oponíveis ao Fisco! De fato, sob a ótica jurídica, tal brocardo pode ser aplicável. No entanto, no presente caso, referida manifestação serve para confirmar uma situação de fato (e não de direito!) existente no mercado, que contraria por completo todas as assertivas fáticas contidas no Auto de Infração, especialmente de que teria o hospital agido dolosamente para prejudicar o Fisco. (f. 937)

Mister esclarecer, desde logo, não ter a autoridade fazendária estabelecido vínculo empregatício entre o sujeito passivo e os médicos prestadores de serviço; embora consabido estar em trâmite no exc. Supremo Tribunal Federal a ADPF nº 647, que põe em xeque a constitucionalidade das decisões prolatadas por este eg. Conselho e também das DRJs que chancelaram a competência dos auditores fiscais para caracterização da qualidade de segurado obrigatório do RGPS, a despeito de pronunciamento da Justiça do Trabalho.

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

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

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) "aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado." Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o

Original

poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade.

Farta é a jurisprudência deste eg. Conselho que colide com a pretensão da recorrente – a título exemplificativo, cf. Acórdão nº 3303-006.137, Cons. Rel. VALCIR GASSEN, sessão de 21/05/2019; Acórdão nº 2401-007.105, Cons. Rel. JOSÉ LUÍS HENTSCH BENJAMIN PINHEIRO, sessão de 05/11/2019; Acórdão nº 2402-006.976, Cons. Rel. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA, sessão de 13/02/2019; Acórdão nº 2202-005.260, Cons. Rel. MARTIN DA SILVA GESTO, sessão de 05/06/2019; Acórdão nº 2202-005.189, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08/05/2019. Firmada a competência da fiscalização, **rejeito a preliminar**.

I.3 – DA (IM)POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO

Novamente se arvorando na deficiência probatória nos presentes autos – omitindo que foram os próprios recorrentes que a deram causa, *frise-se* – dizem haver

> **evidente distorção da base de cálculo, ausente a análise pormenorizada relativa a cada médico que, obviamente, mesmo na visão distorcida do Fisco, não receberia todo o valor repassado à clínica pela alegada retribuição de seu trabalho**.
> Em suma, novamente exorbitando os limites da autorização legal que lhe foi dada, o Fisco não buscou elementos concretos de forma que a base de cálculo das contribuições
> ndevidamente lançadas correspondesse ao valor aproximado de cada uma das pretensas remunerações atribuídas aos profissionais médicos, contentando-se em lançar base de cálculo excessiva, claramente dissociada da realidade do mercado.
> Diante disso, a aferição indireta tal como realizada está maculada de vício material, não permitindo a identificação do movimento real da alegada remuneração, nos termos do art. 33, §6o, da Lei n. 8.212/91.
> Daí porque, também neste ponto, deve ser integralmente anulado o presente Auto de Infração. (f. 932/934, *passim*; sublinhas deste voto)

Peço vênia para transcrever, no que importa, os motivos ensejadores da aplicação da técnica da aferição indireta para fins de apuração da base de cálculo apresetados no relatório fiscal da autuação:

> As Bases de cálculo omitidas das Folhas de Pagamento e dos recolhimentos foram aferidas com base em dados da Contabilidade, DIRF, informações fornecidas pela empresa e nestes valores foram aplicados os percentuais dos itens 8.1, 8.2 e 8.3 acima e no caso do percentual descontado dos segurados foi aplicado o percentual de 8% (oito por cento) **em toda a base de cálculo apurada por aferição, justamente por não ter sido possível individualizar os valores totalizados lançados em contabilidade e nem os valores declarados na DIRF, pois os valores foram indevidamente registrados de forma global como pagos para Pessoas Jurídicas interpostas** - Art. 30, I, "a" da Lei no 8.212/1991 c/c Art. 33, §§ 3o e 6o da Lei no 8.212/1991, além de também ter embasamento na Lei no 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148 e no

Original

> Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06.05.99, artig os 231, 234 e 235.
> (...)
> Desta forma, as bases de cálculo, sobre a qual incidirão as contribuições previdenciárias, serão apuradas em **procedimento fiscal de aferição indireta**, de acordo com o citado art. 33, Lei nº 8.212/91. Os valores da base de cálculo serão lançados por mês de competência, e são equivalentes às importâncias mensais referentes aos serviços prestados pelos profissionais de saúde, com interposição das pessoas jurídicas.
> **Tais valores foram declarados em DIRF e registrados nas contas da escrituração contábil, conforme anexos, do presente processo. Sabendo-se ainda que os lançamentos nas referidas contas contábeis têm como suporte as notas fiscais emitidas para justificar as remunerações auferidas pelos empregados "PEJOTIZADOS".**
> **Contudo, verificou-se a partir da Planilha apresentada pela empresa com a relação de todas as notas fiscais (ANEXO 6), que o HLS deixou de relacionar algumas notas fiscais na DIRF apresentada pela empresa (ANEXO 4), assim como outras notas fiscais não foram devidamente registradas na contabilidade da empresa (ANEXO 5).**
> Isto posto, a fiscalização elaborou uma planilha com a relação das notas fiscais não informadas na DIRF e/ou registradas na Contabilidade (ANEXO 7).
> **Considerando que a planilha apresentada pelo Hospital Lago Sul com a relação das notas fiscais (ANEXO 6) é o único documento que contém todas as notas fiscais emitidas pelas empresas PEJOTIZADAS, a fiscalização utilizou as informações constantes dessa planilha para fins de apuração da base de cálculo e lançamento fiscal**.

Por não ter apresentado os documentos que comprovassem o movimento real das remunerações dos segurados, a base de cálculo das contribuições sociais há de ser feita aferição indireta, conforme determinado pelo §6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91:

> § 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, **cabendo à empresa o ônus da prova em contrário**.

Sinalizando não terem compreendido que sobre os seus ombros recai o ônus probatório afirmam que,

> por óbvio, mesmo na visão distorcida do Fisco, não receberia todo o valor repassado á clínica pela alegada retribuição de seu trabalho. No mesmo passo, o montante repassado à clínica sequer seria integralmente distribuído aos sócios, ante descontos inerentes à atividade empresarial que alcançam desde o pagamento de tributos, luz, telefone e salários de eventuais empregados. **Além disso, mais uma vez olvidando-se de suas atribuições, cabe ao Fisco buscar outros meios para estimar razoavelmente a base de cálculo. Cabe a ele o ônus da apuração, e não ao contribuinte realizar trabalho que lhe compete**. (f. 933; sublinhas deste voto)

Original

Deixo de acolher, por esses motivos, o pedido de declaração de nulidade por vício material.

II – DO MÉRITO: DA (IN)EXISTÊNCIA DOS REQUISITOS PARA CARACTERIZAÇÃO DO SEGURADO OBRIGATÓRIO

De acordo com o § 2º do art. 229 do RPS, "[s]e o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do *caput* do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado."

Além disso, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade foi chancelada pelo exc. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsidere situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

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

No caso, mister a verificação do preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como *segurado obrigatório*, exclusivamente para fins previdenciários. É no inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não no art. 3º da CLT – que estão descritas as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados. Deveras, a al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 carrega redação similar à do art. 3º da CLT ao determinar ser segurado obrigatório (empregado) "aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado." Entretanto, ser o empregado segurado obrigatório da Previdência Social não o faz celetista – para tal reconhecimento, necessária a provocação da justiça especializada.

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

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

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

Original

Acrescento ainda que a mera invocação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não se presta, *a priori*, a elidir os achados da fiscalização, eis que como bem pontuado pelo relatório fiscal,

> diversas empresas, de forma equivocada, começaram a contratar trabalhadores utilizando as ditas pessoas jurídicas interpostas, acobertando a ilicitude dessa relação no dispositivo legal transcrito.
> (...)
> Da mesma forma existe uma Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público do Trabalho que vincula empresa PEJOTIZADA (MED FISIO Serviços de Fisioterapia LTDA, CNPJ: 04.174.619/0001-73), objeto deste lançamento fiscal, com o **Hospital Lago Sul S/A** (PROCESSO:0001445-89.2013.5.10.0003).
> 22. O Ministério Público do Trabalho propôs a ação civil pública em questão a partir de denúncia de que os serviços de fisioterapia prestados pela ré seriam terceirizados. Instaurou-se procedimento preparatório, posteriormente convertido em inquérito civil público.
> 23.Em Sentença proferida no dia 06/05/2012, a Meritíssima Juíza do Trabalho, Dra. Thais Bernardes Camilo Rocha, determinou que o **Hospital Lago Sul S/A** se abstenha de terceirizar os serviços de fisioterapia, ainda que estes sejam executados pelos trabalhadores que figurem como sócios das pessoas jurídicas contratadas, devendo desenvolver tais atividades por meio de empregados próprios (diretamente contratados). Sentença convalidada por Acórdão da 3a Turma do Tribunal Regional do Trabalho – TRT da 10ª Região. (f. 195)

Para que reste caracterizado como segurado obrigatório, mister o preenchimento de 4 (quatro) requisitos inarredáveis e cumulativos: **(i)** pessoalidade, **(ii)** habitualidade, **(iii)** subordinação e com pagamento de **(iv)** remuneração – *ex vi* da al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81.

Destaco alguns excertos extraídos do termo de verificação fiscal:

> Para tentar individualizar os profissionais médicos e os seus atendimentos, **a fiscalização emitiu TIF - Termos de Intimações Fiscais (TIF 03, TIF 04 e TIF 05), todos em anexo, para solicitar a identificação, individualizada, desses profissionais, nos prontuários de atendimentos de pacientes do hospital, assim como as escalas médicas dos mesmos.**
> **Em resposta aos termos supracitados, o HLS elaborou uma planilha, a partir dos prontuários médicos, com a relação dos médicos (com destaque de suas especialidades) que trabalharam para o Hospital em 2012. O Hospital afirmou ainda não dispor das escalas médicas destes profissionais no ano de 2012**.
> (...)
> 53. O ANEXO 11 deste relatório fiscal traz a relação completa do Corpo Clínico do Hospital Lago Sul S/A obtidas do site do HLS (consulta formulada em janeiro de 2017). A planilha abaixo relaciona os vários médicos que são sócios das pessoas jurídicas interpostas, prestaram serviços em 2012 e que fazem parte do Corpo Clínico do HLS até a presente data:

Original

(...)
Tanto no ano de 2012 como agora em Janeiro de 2017, todo o corpo clínico médico do hospital é formado por médicos contratos por intermédio de pessoas jurídicas interpostas.
55.**Além dos médicos já citados, o HLS contratou ainda Fisioterapeutas, conforme já descrito anteriormente neste relatório fiscal. O ANEXO 12 traz os documentos referentes a Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público que vincula a empresa PEJOTIZADA "MED FISIO Serviços de Fisioterapia LTDA" com o Hospital Lago Sul S/A.**
56.Destaca-se ainda que o Sr. José Wilson do Bonfim Lopes, além de prestar serviços médicos por intermédio de empresas PEJOTIZADAS, é o Diretor Médico do HLS desde 10/06/2010 (ANEXO 13).
(...)
As empresas "PEJOTIZADAS" não declaram médicos em seus quadros e informam funcionar com pouquíssimos segurados, na maioria das vezes sem nenhum funcionário da área de saúde, evidenciando se considerarem pessoas físicas e pensando não terem tal obrigação.
Neste ponto, cabe ressaltar que em 2012 o próprio HLS declara suas GFIPs sem nenhum médico e sem nenhum fisioterapeuta, sob a alegação de que os mesmos não existem e no lugar destes profissionais quem presta serviço são Empresas Interpostas ("PEJOTIZADAS"), ou seja, é um hospital fantasma sem médicos para atender aos seus clientes.
(...)
Embora tenham sido solicitados reiteradamente por esta fiscalização, o Hospital Lago Sul S/A não apresentou os contratos firmados com as empresas interpostas ("PEJOTIZAÇÃO"), afirmando que "tais documentos foram apreendidos pela Polícia Civil do Distrito Federal, em razão de procedimento investigatório realizado em face de médicos e empresas que vendem, próteses e outros materiais médicos".
A fiscalização abriu diligências em algumas das empresas PEJOTIZADAS e solicitou que as mesmas apresentassem os referidos "Contratos de Prestação de Serviço". Porém, nenhuma das empresas apresentou os contratos. Sob a alegação de que os referidos contratos eram informais, ou tácitos, ou que não ficavam com nenhuma via dos tais contratos e que os mesmos ficavam apenas na posse do HLS, ou ainda que o contrato era pró-forma.
A empresa Climater apresentou um e-mail encaminhado pelo Sr. Wirlane (Gerente Financeiro do Hospital Lago Sul S/A), com o seguinte título "acordo pró-forma de serviços 2010 GINECOLOGIA OS" (ANEXO 14).
No acordo pró-forma apresentado pelo HLS a empresa Climater observa-se claramente a subordinação dos médicos contratados ao Hospital Lago Sul:
"o médico deverá seguir as normas internas, atender com presteza e agilidade..."
"o médico deverá seguir a padronização de medicamentos, bem como as normas internas da CCIH..."
"Honorários:
a) Plantões de 12 horas: R$ 500,00 líquido mês;

Original

b) Faturamento mínimo: R$ 30.000,00. Empresa da equipe médica fatura e o hospital completa até o valor do faturamento mínimo. Ex. empresa fatura guias no valor de R$ 19.500,00, o hospital complementa o valor de R$ 10.500,00;
c) Parecer médico: incluído para efeito do cálculo de produção;
d) Visitas: Incluído para efeito dos cálculos de produção;
e) Consulta cartão Daher: cobrar conforme previsto no programa de descontos."
(...)
O curioso é que após solicitação do regimento Interno do Hospital por parte desta fiscalização, o HLS respondeu que não possuía tal regimento. Apresentando tão- somente o Estatuto Social e o Organograma. Como se fosse possível um hospital dessa magnitude funcionar sem um Regimento com normas claras e precisas de planejamento e organização. O que demonstra claramente a intenção do hospital em dificultar a apuração por parte do fisco da real situação de fato. Ou seja, a contratação de empregados pessoa física por intermédio de pessoas jurídicas interpostas (PEJOTIZAÇÃO). O ANEXO C contém as respostas apresentadas pelo HLS.
(...)
94. **O pressuposto da não-eventualidade está configurado pelo prolongado período em que os obreiros prestaram serviços remunerados ao Hospital Lago Sul S/A, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes a atividade essencial e fim da empresa autuada. A partir da análise das DIRF entregues pelo HLS, verificou-se que a maioria das empresas PEJOTIZADAS, prestam serviços continuados desde 2010 até o ano de 2015 (último ano com informações no sistema). O ANEXO 15 traz a análise da continuidade dos serviços prestados.** Destaca-se que embora o ano de 2015 seja o último com informações nos sistemas da RFB, várias destas empresas possuem vínculo com o HLS até a presente data.
(...)
96.Ou seja, **os profissionais atuavam e atuam na atividade fim do Hospital, trabalham com continuidade e clara habitualidade na prestação de serviços como médicos e profissionais de saúde, recebem remuneração mensal, e alguns inclusive estão cadastrados no CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde) há vários anos, fazem parte do corpo clínico do HLS e trabalham seguindo as normas estabelecidas pelo próprio hospital, o que indica subordinação. O ANEXO 16 traz a relação dos médicos com informações no CNES.**
97.**Quanto aos pressupostos de que a prestação de serviço era realizada por "pessoa física" com "Onerosidade", se revelam incontestáveis na medida que para a prestação de serviços médicos, foram criadas empresas interpostas que tem convenientemente em seus quadros de sócios, os médicos necessários como empregados para desempenhar a atividade exigida pelo hospital**.
98.O pressuposto da **onerosidade**, é facilmente identificado a partir da comprovação contábil e por notas fiscais das empresas interpostas, o que comprova que todos os profissionais de saúde eram remunerados periodicamente pelo respectivo trabalho. Pois, em regra, a remuneração das pessoas físicas, contratadas sob a fachada de pessoa jurídica interpostas

Original

> ("PEJOTIZADAS"), é mensal, geralmente em valor variável, a ser pago em prazo certo.
> 99.**As notas fiscais no "ANEXO D - Notas Fiscais por amostragem", demonstram que existe apenas uma intermediação para que os médicos e profissionais de saúde recebam seus honorários, deixando claro que é um mero pagamento de honorários pelos serviços prestados pelos médicos ou demais profissionais de saúde que estão efetivamente sendo pagos.**
> 100. Por se tratar de prestação de serviços médicos, **a pessoalidade** é patente, pois faz-se necessário a interveniência de profissionais de saúde de quem são exigidos requisitos funcionais, como: registro no CRM, formação e especialização, que permitem que o profissional e somente ele possa executar os procedimentos nos pacientes do HLS.
> 101. De acordo com análise já explorada neste Relatório Fiscal, restou clara **serem completamente dispensáveis as pessoas jurídicas interpostas na execução dos serviços médicos**, haja vista todos os meios necessários para a realização do trabalho do médico estarem a disposição de cada profissional fornecidos pelo próprio Hospital. Sendo considerada como uma relação simulada e de fachada a triangulação que envolve a contratação de médicos utilizando a ficção criada "**Médico x Empresa Interposta x Hospital Lago Sul S/A**".
> 102. E fica clara **a subordinação** pois ao participar do Corpo Clínico do Hospital Lago Sul S/A, o médico passa a sujeitar-se à hierarquia, ao Estatuto Social e as Normas de Serviços impostas pelo hospital.

Acrescento ainda que, como bem elucidado pelo Min. MARCO AURÉLIO no julgamento do RE nº 1.072.485, o preceito habitualidade "sinaliza periodicidade no auferimento dos valores, contrapondo-se a recebimentos eventuais, desprovidos de previsibilidade." Irrelevante para o caso em espeque ter a prestação do serviço ocorrido em um único dia, em vários dias. Importa o achado da fiscalização de que havia uma periodicidade – quinzenal, mensal, bimensal, *etc.* – na emissão das notas fiscais.

No que tange ao único médico que ocupa o cargo de diretor, constatou a fiscalização que ainda prestava serviços médicos por intermédio de empresas pejotizadas, fato não contestado pelas recorrentes.

Como bem pontuado pela DRJ,

> [a] ausência de uma análise individual e detalhada da prestação de serviços por cada um dos prestadores de serviço advém da conduta da própria impugnante, a exigir que a fiscalização considere o todo pela prova que se conseguiu colher para a configuração da subordinação jurídica subjetiva, conjugando-a com a subordinação jurídica objetiva ou estrutural, esta resultante da integração dos médicos na atividade fim da fiscalizada, a autorizar a conclusão pela existência de vínculos de trabalho subordinado. (f. 631)

Na esteira do que consignado neste voto desde a análise das teses de cariz preliminar, pretendem impor intransponível ônus à fiscalização ao exigir "análise pormenorizada" de documentos que optaram por não entregar. Tendo a autoridade lançadora logrado êxito, a partir daquilo que lhe foi disponibilizado pelos autuados, demonstrado a necessidade de descaracterização dos negócios jurídicos supostamente firmados, **mantenho a autuação.**

Original

III – DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO: DA MULTA QUALIFICADA

Ao sentir dos recorrentes, "na esfera tributária a negligência investigativa da fiscalização não pode se aproveitar da [suas] conduta[s] (...) em não produzir provas impossíveis ou de difícil produção, criando-se pretenso contexto de fraude a justificar a multa qualificada." (f. 946)

Deveras, consabido inexistir sonegação, fraude ou conluio sem que a conduta dos agentes seja dolosa. E, por não ser o dolo presumido, cabe à autoridade fazendária comprová-lo. Seria diabólico o ônus de comprovar a intenção do agente, eis que intrasubjetiva e inacessível à fiscalização. Daí o porquê necessário a descrição de fatos que circundam a conduta perpetrada como fraudulenta, de modo a comprová-la.

Portanto, somente "justificável a exigência da multa qualificada quando o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, minuciosamente justificado e comprovado nos autos." (**CARF**. Acórdão nº 9202-008.631, Rel.ª Ana Paula Fernandes, sessão de 17/02/2020)

Firmadas essas premissas, peço vênia para transcrever, no que importa, o relatório fiscal:

> De todo o anteriormente exposto registra-se que o processo de "PEJOTIZAÇÃO" criado pelo Hospital configura-se como **SONEGAÇÃO, FRAUDE, CONLUIO e SIMULAÇÃO** com **DOLO** claro, ou seja, houve a vontade do Hospital em provocar o afastamento do ato real (utilização de segurados empregados) com a simulação imposta por uma roupagem diversa (contratação de pessoa jurídica interposta). Impõe-se, portanto, aplicação do inciso VII do art. 149 da Lei no. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):
> (...)
> O HLS e os profissionais de saúde (médicos e outros) de forma deliberada em conluio de vontades criaram a falsa roupagem chamada de "PEJOTIZAÇÃO" para mascarar contratos empregatícios com o objetivo de promover a sonegação de tributos e contribuições cometendo o ajuste doloso de que trata o artigo 73 da Lei n° 4.502/64.
> As pessoas envolvidas na "PEJOTIZAÇÃO" (Hospital Lago Sul S/A, os profissionais de saúde e as empresas interpostas) se associaram para impedir que corresse o fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes da relação de trabalho existente entre os profissionais de saúde e o Hospital criando uma relação fictícia de terceirização de mão de obra não condizente com a realidade dos fatos. Assim promoveram uma ação dolosa que, conforme demonstrado anteriormente, resultou na redução dos tributos devidos incidindo, portanto, nas tipificações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da referida lei, quais sejam, sonegação, fraude e conluio com o objetivo de fraude que teve como efeito a redução dos valores dos tributos recolhidos. (f. 216/217)

Além de o tópico supratranscrito ter aclarado os motivos ensejadores da qualificação da multa, outros trechos do relatório fiscal há apontamentos sobre condutas antijurídicas perpetradas, o que motivou, inclusive, a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais. De mais a mais, como já amplamente abordado, estar-se diante de uma interposição

Original

fraudulenta, minudentemente descrito pela fiscalização. Na esteira do entendimento consolidado pela CSRF deste eg. Conselho, "[a]qualificação da multa de ofício está condicionada à caracterização inequívoca das hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, em conformidade com a legislação aplicável." (**CARF**. Acórdão nº 9202-010.520, sessão de 22 nov. 2022.) **Mantenho, com base nessas razões, a multa qualificada.**

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Original