



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

**Processo n°** 10166.721543/2016-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.586 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de julho de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** HOSPITAL SANTA MARTA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Aplicação do princípio da primazia da resolução de mérito de acordo com § 2º do art. 282 do CPC de 2015 e art. 59 § 3º do Decreto-lei 70.235/72

**GRUPO ECONÔMICO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE.**

Com o provimento do recurso voluntário do sujeito passivo principal, afastando o lançamento, dá-se provimento aos recursos dos solidários para excluí-los do lançamento.

**CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MÉDICOS. RELAÇÃO DE EMPREGO. SÓCIO MÉDICO. PRESENÇA DOS REQUISITOS. SUBORDINAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA NOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO.**

Dada a formalização de contratos de prestação de serviços médicos diretamente com pessoas jurídicas, compete ao Fisco o ônus probatório da existência do vínculo de emprego entre instituição hospitalar e sócios das contratadas, na medida em que a prova cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, sob pena de insubsistência do crédito tributário.

A circunstância de o médico prestar serviços diretamente ligados à atividade-fim do hospital, por si só, não leva ao reconhecimento do vínculo de emprego, dependendo da prova da subordinação. Via de regra, não se presume a subordinação do médico, tendo em vista as peculiaridades da atividade médica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários, vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negou provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

1- Adoto como relatório o da decisão da DRJ/BEL de fls. 2.380/2.420, por bem relatar os fatos ora questionados.

### *1 DA AÇÃO FISCAL*

*Foram lavrados os seguintes Autos de Infração:*

*Contribuição previdenciária da empresa e do empregador: devidas à Seguridade Social, correspondente à cota patronal e destinada ao custeio dos benefícios concedidos em Razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, nas competências de 01/2012 a 12/2012, e não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP), lavrado em 03/03/2016, no valor de R\$ 21.520.796,57 (vinte um milhões quinhentos e vinte mil setecentos e noventa e seis reais e cinquenta e sete centavos).*

*Contribuição previdenciária dos segurados: incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, nas competências de 01/2012 a 12/2012, e não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP), lavrado em 03/03/2016, no valor de R\$ 7.117.900,91*

*(sete milhões cento e dezessete mil novecentos reais e noventa e um centavos).*

*Auto de Infração de Obrigação Acessória: lavrado em função de a empresa deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, nos termos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32, II, combinado com o art. 225, II, e §§ 13 a 17 do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. O valor da multa aplicada foi de R\$ 64.290,33 (sessenta e quatro mil duzentos e noventa reais e trinta e três centavos).*

*Auto de Infração de Obrigação Acessória: lavrado em função de a empresa deixar de prestar as informações necessárias à fiscalização, nos termos do art. 32, inciso III e § 11, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, de 3 de dezembro de 2008, convertida em Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, c/c o art. 225, inciso III, do Decreto nº 3.048/99. O valor da multa aplicada foi de R\$ 64.290,33 (sessenta e quatro mil duzentos e noventa reais e trinta e três centavos).*

*O Auditor Fiscal relata que a impugnante contratou pessoas jurídicas para prestação de serviços, que são executados por pessoas físicas, como forma de reduzir custos trabalhistas e tributários.*

### *1.1 DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL*

#### *1.1.1 Contratação de médicos como pessoas jurídicas pejotização*

*Relata que da análise de documentos, verificou alguns fatos:*

- as despesas com pagamentos a médicos era escriturada em “Serviços Médicos Pessoa Jurídica”, e as receitas com serviços médicos era contabilizada como Receita Operacional do Hospital Santa Marta (HSM);*
- as notas fiscais emitidas por essas pessoas jurídicas, apresentavam como discriminação do serviço “salários”, “férias” e “13º salário”, “adiantamentos”, “pendências”, “escalas”, “plantões”, “coordenação”, e que os médicos, cujos nomes estavam relacionados nelas como os prestadores dos serviços, não tinham qualquer vínculo societário ou empregatício com essas supostas empresas;*
- essas notas fiscais discriminavam serviços que foram prestados em período anterior à constituição daquelas pessoas jurídicas; o que também foi verificado nas escalas médicas, onde os nomes dos médicos que prestaram serviços por meio de pessoas jurídicas, constavam nessas escalas, mesmo antes da constituição das supostas empresas.*

- os sócios do HSM, e seus familiares eram os únicos sócios de empresas “pejotizadas”, como ocorreu nos casos das empresas “Laboratório de Patologia e Clínicas Ltda. – EPP (LAPAC) e Clínica Ouvir Ltda – ME; empresas por meio das quais os médicos prestaram serviços ao HSM; Além disso, o contador do HSM é contador de várias dessas pessoas jurídicas;
- em diligência realizada “in loco” no HSM verificou que os médicos presentes no dia da visita, prestavam serviços no hospital desde 2012.

*Diante dessas constatações concluiu o seguinte:*

*[...] fica muito claro que o Hospital Santa Marta usou as empresas com o único objetivo de contabilizar os salários dos médicos por meio delas; e em muitos casos, sem a preocupação sequer de haver uma relação formal destes com a empresa emitente da nota fiscal. Tendo com isso o objetivo de pagar menos tributo.*

*Assevera que a atividade médica era exercida com pessoalidade, pois as notas fiscais eram emitidas em nome dos médicos pessoas físicas, que constavam tanto na relação de médicos encaminhada ao Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde em 2012 (CNES), quanto no arquivo de prontuários entregue à fiscalização, discriminando “médicos por empresa”, e “sócios ativos” (médicos) em 2012, sendo que os serviços prestados por eles eram contabilizados na conta “serviços médicos pessoas jurídicas”.*

*Argumenta que os serviços eram exercidos continua e permanentemente, pois as escalas médicas tinham periodicidade mensal; as notas fiscais foram emitidas em vários ou em todos os meses do ano; a relação de médicos enviadas ao CNES continha os mesmos médicos em todos os meses do ano, os quais também foram informados no ano de 2015; assim como, nos prontuários entregues à fiscalização, esses médicos apareciam em todos os meses do ano.*

*Acrescenta que os serviços prestados por esses médicos fazem parte do objeto do empreendimento hospitalar. Eles eram pagos por meio de notas fiscais, que eram escrituradas na conta “serviços médicos pessoa jurídica”. Havia subordinação deles às diretrizes do hospital, pois os pacientes eram todos do hospital, que assumia toda a responsabilidade pelas ações deles.*

*Assevera que havendo obrigatoriedade de o médico comparecer ao hospital para realizar seus serviços, sem poder executá-los em outro lugar caracteriza subordinação jurídica.*

*Cita a legislação que rege a vinculação empregatícia, disposta na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), para fins de contribuição previdenciária, conforme Lei nº 8.212/91. Relembra os princípios da primazia da realidade e da indisponibilidade, e sobre a descon sideração do vínculo pactuado não se tratar de descon sideração ou anulação da personalidade jurídica.*



*Faz comentários ao art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, para afirmar que se a participação da pessoa jurídica tem caráter meramente formal, estará caracterizado o vínculo empregatício quando presentes a não eventualidade do serviço prestado e a subordinação. Cita ainda os artigos 206 e 207 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, ressaltando as situações em que não incide contribuição previdenciária sobre honorários recebidos por profissionais, que utilizam as dependências ou os serviços de empresas que atuam na área de saúde.*

*Após essas considerações o Auditor fiscal narra que analisando as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), apresentadas pelo HSM, verificou que este declarou apenas um médico como segurado e somente na competência 03/2012, enquanto na sua Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) do ano calendário 2012, havia vários beneficiários declarados no Código 1708 (Remuneração de Serviços Profissionais Prestados por Pessoa Jurídica), e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) desse ano, o contribuinte declarou receita operacional no valor de R\$ 116.598.607,32. Reproduz planilhas extraídas da Contabilidade da impugnante, da DIPJ/2012, e de notas fiscais emitidas pela impugnante, onde na descrição dos serviços realizados aparecia “serviços médicos e hospitalares prestados”.*

*Narra ainda que a impugnante escriturou em sua contabilidade a despesa de “serviços médicos pessoa jurídica”, discriminando em seu histórico o nome da pessoa jurídica e o número da nota fiscal. Na DIPJ 2012 declarou o valor de R\$ 38.295.623,12 em “serviços prestados por terceiros”, entre os quais está incluso “serviços médicos pessoa jurídica”, no valor de R\$ 32.110.712,30, conforme detalhamento apresentado para a fiscalização. Com essas informações o Auditor Fiscal concluiu:*

*Dessa forma, de plano, nos termos dos artigos 206 e 207 da IN 971/09, vê-se que toda receita pelos serviços médicos prestados no hospital era auferida pelo Hospital Santa Marta que a contabilizava na CONTA: 311103 RECEITA OPERACIONAL, valor: R\$ 116.598.607,32.*

*Também se caracteriza de plano que o Hospital Santa Marta era o responsável pelo pagamento dos salários dos médicos, e contabilizava esta despesa na conta:*

*3313010002- SERVIÇOS MÉDICOS PESSOA JURÍDICA, no valor total de R\$ 32.110.712,3.*

*Acrescenta que as notas fiscais escrituradas na conta contábil 3313010002 (serviços médicos pessoa jurídica) apresentavam no campo discriminação dos serviços prestados, o valor de salários e férias. Anexa essas notas e as informações prestadas pela empresa, relativas à conta “serviços médicos pessoa jurídica”, demonstrando a que médico corresponde cada nota fiscal.*

*Apresenta o exemplo do médico Edvaldo Silva Lima, Diretor-Médico desde 2012, conforme informação prestada pelo HSM:*

- *Ele foi declarado em GFIP com o CBO “Diretores e gerentes de operações em empresa de serviços de saúde”, totalizando o valor de R\$ 57.026,30 em 2012, e informado para o CNES como empregado celetista e carga horária de 12 horas;*

- *É sócio da pessoa jurídica Clínica de Proctologia Ltda - ME – Edvaldo Lima & Murilo Mendes Associados Ltda. (PROCTOMED), que prestou serviços ao HSM, emitindo notas fiscais que totalizaram R\$ 236.178,61, no ano de 2012. Tais notas apresentavam na discriminação dos serviços prestados o valor pago a esse médico;*

- *Em análise às empresas das quais ele é sócio, verificou que elas também emitiram notas fiscais por serviços prestados ao HSM, contendo o nome de todos os médicos que receberam por esses serviços, sem que eles tivessem qualquer vinculação empregatícia ou de prestação de serviço com aquelas empresas.*

*Afirma ainda que a prática narrada foi constatada em todas as empresas analisadas por amostragem. Descreve cada uma delas, anexando planilhas com dados extraídos dos registros contábeis, notas fiscais, cadastros das empresas, dados das DIPJ, inclusive demonstrando que muitas empresas apropriavam despesas em notas fiscais, de períodos anteriores à constituição da própria empresa.*

*Narra que realizou cotejo entre os dados constantes nos sistemas cadastrais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), os prontuários entregues pelo HSM contendo o período em que cada médico realizou os atendimentos, e as GFIP's transmitidas por ele, onde apurou que vários médicos não possuem qualquer relação de vínculo quer societário quer empregatício com as empresas emitentes das notas fiscais.*

*Informa que em diligência às dependências do HSM em 02/02/2015, onde verificou a escala médica mensal, e recolheu assinatura dos médicos em escala no dia, constatou a presença da médica “Weridyana Batista de Oliveira”, que prestou serviços ao Hospital em 2012, por intermédio das empresas “Climast Clínica de Mastologia Ginecologia E Obstetricia Ltda” e “Gestar Serviços Médicos Ltda”, conforme informações da autuada.*

*Concluiu que o fato de ela estar prestando serviços desde 2012 caracteriza vínculo empregatício. Acrescenta que essa situação ocorreu com vários médicos, dos quais o Auditor Fiscal anexou as fichas de coleta de assinatura do dia da visita, e cópia da Cédula de Identidade de Médico (CIM). Informa que o nome de todos eles constavam registrados no histórico da conta contábil 3313010002 (SERVIÇOS MÉDICOS PESSOA JURÍDICA).*

*Faz referência a processo judicial no qual a impugnante foi diretamente responsabilizada por serviço médico efetuado por um dos médicos que lhe prestavam serviços.*

*Com isso, afirma demonstrar que todos os pressupostos caracterizadores da relação empregatícia, dispostos na Lei nº 8.212/91 estavam presentes. O Auditor Fiscal citou o §2º do art. 206 da IN RFB 971/09, expondo a base de cálculo utilizada para o lançamento. Aduz ter comprovado, com os fatos apresentados, que a impugnante não tinha a qualidade de mera repassadora. Assim, considerou como remuneração a soma dos valores escriturados na conta contábil 3313010002 (SERVIÇOS MÉDICOS PESSOA JURÍDICA), sobre a qual aplicou as alíquotas determinadas pela legislação vigente.*

*Com relação aos diretores do HSM, apurou que eles recebiam remuneração por meio de emissão de notas fiscais, nas quais constava como discriminação de serviços inclusive pagamento de 13º salário. Anexou relação dos profissionais que prestaram serviço, e planilhas extraídas dos registros contábeis contendo os valores recebidos por eles por intermédio dessas empresas; resposta de um dos prestadores de serviço obtida mediante circularização na suposta empresa; contracheques; e relação dos sócios, sócios administradores, contadores e diretores, cujos nomes constavam escriturados na conta contábil “Serviços de Consultoria/Planejamento” (3313010010). Muitos deles não são informados em GFIP, nem em folha de pagamento, e se informados, o são com cargo diferente do de diretor.*

*Informa que na constituição de crédito foi considerada a faixa salarial, o teto do salário contribuição, e os valores já declarados em GFIP. Aplicou a qualificação da multa de ofício a 150%, considerando que todos os fatos relatados demonstram o intuito de sonegação, fraude ou simulação, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

## **1.2 DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*1.2.1 Não escrituração em títulos próprios A Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração porque a empresa deixou de escriturar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores de contribuição previdenciária, nos termos do inciso II do art. 32 da Lei 8.212/91 e inciso II do § 13º do art. 225 do Decreto 3.048/99.*

*Acrescenta que a impugnante lançou na conta contábil 3313010002 (SERVIÇOS MÉDICOS PESSOA JURÍDICA) outras despesas que não têm natureza de serviços médicos, tais como serviços de outdoor, hotéis, chaveiros, construção, tecnologia, dentre outros. Anexa Planilha exemplificativa.*

*A multa aplicada foi calculada nos termos do art. 92 da Lei nº 8.212/91, e art. 102 do Decreto nº 3.048/99, c/c Portaria Interministerial Ministros de Estado do Trabalho e Previdência Social - MTPS/MF nº 1 de 08 de janeiro de 2016.*

*Em função do intuito de sonegação, fraude ou simulação, o Auditor Fiscal agravou a multa, elevando-a em três vezes, nos termos dos artigos 290 e 292 do Decreto nº 3.048/99.*

### 1.2.2 Não atendimento à intimação

*O Auditor Fiscal relata ter solicitado, por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 4 e TIF nº 5, relação contendo todos os diretores, coordenadores e gerentes médicos, entretanto, a empresa apresentou uma relação contendo apenas diretor técnico e gerentes de enfermagem, por isso lavrou Auto de Infração nos termos do art. 32, inciso III, § 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; e art. 225, inciso III, do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.*

*O valor da multa foi calculado nos termos dos arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, e art. 283, inciso II, alínea “b” e art. 373 do Decreto nº 3.048/99, c/c Portaria Interministerial Ministros de Estado do Trabalho e Previdência Social - MTPS/MF nº 1 de 08 de janeiro de 2016.*

*Em função do intuito de sonegação, fraude ou simulação, o Auditor Fiscal agravou a multa, elevando-a em três vezes, nos termos dos artigos 290 e 292 do Decreto nº 3.048/99.*

### 1.3 DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA: GRUPO ECONÔMICO DE FATO

*O Auditor Fiscal relata que os sócios da impugnante são também sócios de outras empresas, que por serem controladas, controladoras e coligadas, formam grupo econômico de fato (conforme tabela abaixo), que decorre do exercício do poder de controle. Anexa planilha com dados cadastrais das empresas do grupo, com percentual de participação dos sócios em cada empresa. Atribuiu responsabilidade solidária às empresas do grupo, nas contribuições objeto do lançamento e aos Autos de Infração decorrentes de obrigação acessória.*

CNPJ	Nome Razão Social
00.454.686/0001-90	LAPAC - LABORATORIO DE PATOLOGIA E CLINICAS L
00.610.980/0001-44	HOSPITAL SANTA MARTA LTDA
10.639.775/0001-65	ISMEP - INSTITUTO SANTA MARTA DE ENSINO E PES
12.607.012/0001-68	MARLAU & COUTO EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS L
12.663.114/0001-09	ISMEP - INSTITUTO SANTA MARTA DE ENSINO E PES
15.056.192/0001-25	SANTA MARTA SERVICOS DE IMAGEM LTDA S/S
15.077.007/0001-89	SANTA MARTA CUIDADOS INTENSIVOS LTDA
15.182.563/0001-15	SERF EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
17.025.204/0001-80	ALBUQUERQUE & DINIZ SORVETES FINOS LTDA - ME
24.091.552/0001-10	SIMEAO ADMINISTRACAO IMOBILIARIA LTDA

### 1.4 DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA: ART. 135 DO CTN

*O Auditor Fiscal responsabilizou solidariamente os dirigentes da empresa, Manuel Ronaldo de Oliveira Simeão, Sebastião Maluf, Marcos Antonio da Costa Diniz, e o contador Marcio Silva Cunha, pois foram os responsáveis pelos documentos/notas*

*fiscais escriturados na contabilidade, e em função de a conduta da empresa caracterizar as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a intenção de causar prejuízo ao Fisco.*

*Fundamenta a responsabilização nos seguintes dispositivos: artigos 124, I, II, combinado com o art. 149, inciso VII, e art. 135, incisos II e III do CTN; inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91; e art. 167 da Lei nº 10.406/02. Exemplifica que a empresa Centro de Medicina Intervencionista Ltda – ME, além de possuir o mesmo endereço, objeto e contador do HSM, a quantidade de sócios/médicos que entraram e saíram dessa suposta empresa destoa da intenção de criar uma sociedade, servindo apenas de respaldo para lançamentos contábeis.*

*Acrescenta que a solidariedade dos grupos econômicos abrange a multa por descumprimento das obrigações acessórias, nos termos do art. 152, §5º da IN RFB nº 971/09. E no caso da ocorrência de interesse comum ou dolo, abrangem as contribuições previdenciárias e relativas a outras entidades e fundos.*

## **2 DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO HOSPITAL SANTA MARTA**

*A impugnante faz uma síntese da constituição do crédito lançado pela fiscalização, transcrevendo trechos do Relatório Fiscal, e aduz serem inverídicos os fatos apontados pela fiscalização, pugnando pelo cancelamento e nulidade dos Autos de Infração.*

### **2.1 A DISTINÇÃO ENTRE SERVIÇOS MÉDICOS E SERVIÇOS HOSPITALARES**

*A impugnante começa distinguindo serviços médicos de serviços hospitalares:*

*[...] serviços médicos (serviços intelectuais, de natureza científica, atinente ao exercício da medicina), os quais são prestados por profissionais médicos ou por grupos de profissionais constituídos em pessoas jurídicas, [...] serviços hospitalares (consistente no fornecimento de leitos, apartamentos, estrutura de enfermagem, nutrição, além do fornecimento de materiais, medicamentos e alimentação, especificamente solicitados pelos profissionais médicos), que são prestados pelos Hospitais.*

*Afirma que o Auditor Fiscal cometeu equívoco ao confundir esses dois institutos, pois entendeu que o hospital presta serviços médicos quando em realidade presta exclusivamente serviços hospitalares, que complementam os serviços médicos propriamente ditos, que são prestados exclusivamente por médicos, “[...] que atuam como pessoa física ou constituídos em forma de pessoa jurídica, [...]”. Explica o funcionamento de hospitais com quadro clínico aberto, que possuem um mínimo de corpo clínico e permitem que profissionais médicos internem seus pacientes em sua estrutura, havendo diferença entre quem*

*presta os serviços médicos e os hospitalares. Diz que este é o caso do HSM. De outro lado, estão os hospitais com quadro clínico fechado, que possuem corpo clínico próprio, havendo interação entre os serviços médicos e hospitalares. Cita que o Ministério da Saúde distingue essas modalidades.*

*Assim, ela ressalta que não exerce a atividade da medicina, e que os médicos externos precisam ser cadastrados no Hospital para aferição de que estão habilitados para exercer a medicina, e que eles exercem suas atividades eventualmente nas dependências do HSM sem pertencer ao seu corpo clínico. Acrescenta que esses médicos exercem suas atividades em outros hospitais e também atendem em seus próprios consultórios, podendo ser substituídos por qualquer profissional habilitado sem qualquer autorização do HSM, e que também não faz nem controla a escala de plantão como afirmou a fiscalização, estando ausentes os requisitos da pessoalidade e subordinação, razão pela qual eles não podem ser considerados seus funcionários.*

*Com esses argumentos afirma que a hipótese de “pejotização” levantada pela Autoridade Fiscal não se sustenta. Aduz que a fiscalização não observou o contrato social da contribuinte para demonstrar a identidade entre as atividades do hospital e das clínicas, e presumiu que havia terceirização de atividade fim e relações empregatícias.*

## **2.2 DA CORRETA DEFINIÇÃO DE CONTRATANTE, CONTRATADO, TOMADOR E REPASSADOR NA RELAÇÃO JURÍDICA OBJETO DA AUTUAÇÃO**

*Explica que o paciente atendido no HSM é o tomador de serviço, o plano de saúde é o contratante (ou o paciente se for particular), o médico ou clínica médica é o contratado, e o HSM, por determinação das operadoras de Planos de Saúde, recebe o valor pelos serviços prestados e imediatamente o repassa aos médicos, e, portanto, estas ou os pacientes particulares são os contratantes que pagam diretamente os honorários aos médicos.*

## **2.3 A NULIDADE DO AUTO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**

*Aduz que não tem qualquer ingerência ou conhecimento sobre os valores pagos diretamente pelos planos de saúde às clínicas médicas, nem pela forma de pagamento pelos serviços prestados por essas pessoas jurídicas. Afirma, que em função da liberdade de atuação em virtude de existência de hospitais de quadro clínico aberto, há dificuldade de as operadoras de Planos de Saúde e negociar com milhares de médicos individualmente, por isso, por imposição dos convênios o pagamento dos honorários médicos é feito em conjunto com o de serviços hospitalares pela utilização de sua estrutura. Anexa contratos com essas operadoras. Diz que o Hospital encaminha ao Convênio uma nota fiscal com as receitas próprias e com os honorários dos profissionais de saúde ou da clínica que prestou o serviço. Acrescenta que o montante pago pelo Convênio ao HSM é*

*repassado à clínica ou ao médico, por isso sua natureza de receita de terceiros. Aduz que a responsabilidade pelo pagamento das contribuições previdenciárias deve recair sobre o particular ou operadoras de Planos de Saúde que são as verdadeiras fontes pagadoras. Cita os artigos 206 e 207 da Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009. Informa que o pequeno equívoco contábil quanto aos recursos que ingressaram no HSM, e posteriormente repassados, não desnatura a intermediação existente nessa relação. Assevera que as notas fiscais emitidas pelas clínicas médicas demonstram que elas receberam a integralidade dos honorários que lhe cabiam.*

*Cita a Resolução do Conselho Federal de Medicina nº 1.642, de 7 de agosto de 2002, que dispõe que as operadoras de saúde, cooperativas, hospitais e empresas de seguro de saúde devem efetuar o pagamento dos honorários diretamente aos médicos sem qualquer retenção. Arrazoa que a contabilização de tais recursos com despesa dedutível do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorre da dificuldade contábil da empresa de segregar as receitas hospitalares das médicas, que são pagas de uma só vez pelos Convênios, pois há emissão de uma única nota fiscal. E, apesar dessa forma de escrituração, os recursos são repassados integralmente aos profissionais e clínicas médicas.*

*Nessa argumentação afirma ser nulo o Auto de Infração por erro na identificação do sujeito passivo. Cita art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, e transcreve doutrina para embasar a nulidade requerida por erro de direito.*

*2.4 A AFRONTA, CONTIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO AOS DISPOSITIVOS DA LEI Nº 11.196/05 Alega que o lançamento contraria o permissivo da Lei nº 11.196/05, que permite aos serviços que se encaixam em seu tipo legal de se constituírem em pessoas jurídicas. Acrescenta, que a fiscalização também se imiscuiu na seara do Poder Judiciário Trabalhista para desconsiderar a pessoa jurídica regularmente constituída, e reconhecer elementos de vínculos empregatícios, usurpando competência.*

*Descreve que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 regularizou a atividade de prestação de serviços por profissionais liberais, por meio da constituição de pessoas jurídicas, pois antes esse tipo de contratação era contestado pela Secretaria da Receita Federal e Instituto Nacional do Seguro Social, que a entendiam como forma de evitar o pagamento de tributos e disfarçar os vínculos empregatícios. Assevera que não existia e não há qualquer dispositivo que restrinja a constituição de pessoa jurídica por um indivíduo, para prestação de serviços. Nesse sentido, cita o art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e o princípio da livre iniciativa, nos termos do art.*

*170 da Constituição Federal de 1988. Assevera que a inclusão desse artigo na Lei teve a intenção de inibir as autuações originadas por essas interpretações, e cristalizar que a competência para reconhecer as relações de emprego é exclusivamente do Poder Judiciário.*

*Aduz ainda que a SRFB carece de competência para desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa legalmente constituída, cuja atribuição é também do Poder Judiciário.*

*Arrazoa que se a SRFB entendesse que determinada empresa estaria sendo constituída para lesar o Fisco evitaria sua criação, não emitindo Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), nem documentos de regularidade fiscal, uma vez que seria paradoxo, conferir vida à empresa e depois desconsiderá-la juridicamente, por incapacidade de controle, e autuar terceiro que mantém relação jurídica com ela.*

**2.5 DA AUSÊNCIA DOS ELEMENTOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO E DO DOLO NA CONDUTA DO CONTRIBUINTE**

*Alega que não estão presentes os pressupostos previstos no art. 12, da Lei nº 8.212/91. Transcreve carta encaminhada à Delegacia Regional do Trabalho do Distrito Federal (DRTDF) pelas entidades representativas dos profissionais médicos, na qual os médicos afirmam não existir relação de emprego mantida com o HSM. Diante disso, a impugnante conclui que somente a Justiça Trabalhista poderia contrapor essa manifestação de vontade.*

## **2.6 DOS SUPOSTOS PAGAMENTOS A DIRETORES COMO PESSOAS JURÍDICAS**

*Arrazoa a impugnante que não se deve confundir as atividades administrativas do diretor do hospital, por exemplo, com suas atividades de profissional médico junto a seus pacientes, pois para aquela atividade não há exigência de exclusividade, cuja remuneração é distinta da recebida quando as atividades médicas são exercidas por meio de sua pessoa jurídica. Acrescenta que mesma situação ocorre com outros diretores que cumulam funções distintas sem correlação com a área médica. Afirma que a fiscalização não provou que não houve a prestação de serviço pelas pessoas jurídicas, nem que ocorreu simulação ao pagamento de diretores; portanto, como não houve a descaracterização da prestação de serviço, não há como manter o lançamento tributário.*



*2.7 DO NÃO CABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA A impugnante alega que, ao contrário do que a fiscalização tenta demonstrar, a constituição dos médicos em pessoas jurídicas não foi uma determinação dela em conluio com esses profissionais. Transcreve trecho do Relatório Fiscal.*

*Relembra a carta enviada ao DRTDF, em que há a afirmação de que esses profissionais atuam de forma autônoma por meio dessas pessoas jurídicas. Conclui que a fiscalização não comprovou a existência de simulação ou fraude, e, portanto, não cabe a aplicação da multa qualificada. Argumenta que caberia ao Fisco comprovar de forma definitiva a intuição do agente, o dolo em realizar conluio com o objetivo de sonegação fiscal.*

*Alega que também não foi demonstrada qualquer ação dolosa da impugnante no sentido de mascarar a obrigação tributária. Afirma que em momento algum escondeu ou modificou o fato gerador. Assevera que ocorreu entendimentos diferentes entre ela e o Fisco, o qual acredita que o fato descrito se trata de relação de emprego, enquanto ela que se trata de relação entre pessoas jurídicas. Ressalta que as figuras da fraude, dolo e simulação não foram comprovadas, cita doutrina e jurisprudência do CARF, no sentido do ônus da prova nessas situações para fins de qualificação da multa.*

*2.8 DAS INFRAÇÕES POR DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS Arrazoa que sendo cancelado o lançamento fiscal em função das alegações apresentadas, os Autos de Infração decorrentes de obrigações acessórias também não subsistem.*

*2.8.1 Da suposta ausência de atendimento à intimação Argumenta que o Auditor Fiscal foi contraditório ao dizer que o HSM não apresentou os documentos solicitados; se o que afirma se comprovasse não teria conseguido relacionar todos os diretores. Diz que houve uma insatisfação da Autoridade Fiscal pela forma como as informações foram apresentadas. Transcreve jurisprudência do CARF sobre multa por não atendimento à intimação e apresentação de forma insatisfatória de livros contábeis e fiscais. Arrazoa que se as informações estavam insuficientes, a fiscalização deveria ter reiterado e detalhado como gostaria de receber os documentos.*

*2.9 O NÃO CABIMENTO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – GRUPO ECONÔMICO Alega que não se sustenta a responsabilidade solidária, em função da caracterização do grupo econômico. Transcreve trechos do Relatório Fiscal, para dizer que “[...] o Auto de Infração somente se “esqueceu” de fazer a imprescindível vinculação entre os fatos geradores objeto da presente autuação e as ações perpetradas por essas demais empresas.”.*

*Diz que a Autoridade Fiscal considerou que as contribuições devidas por uma sociedade passariam automaticamente para outras, apenas pelo fato de formarem grupo econômico.*

*Discorda dessa situação, pois as sociedades do grupo têm personalidades jurídicas distintas, gestão e organização independentes, e não há provas nos autos de que tenha havido confusão entre as empresas apontadas, seja no âmbito operacional, comercial, trabalhista e financeiro; o que seria necessário para atribuir solidariedade tributária a um terceiro, pois a vinculação ao fato gerador é requisito para essa caracterização. Nesse sentido cita doutrina e artigos 113, 118, 121 e 128 da Lei nº 5.172/66.*

*Acréscita que a responsabilização deveria ter sido fundamentada em provas de que as empresas atuaram na realização do fato gerador de descumprimento da obrigação tributária, cujo ônus cabe ao Fisco. Cita jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRT/4ª), do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e de julgado da Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Belo Horizonte (DRJ/BHE).*  
**2.10 DA INDEVIDA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS DO CONTRIBUINTE**

*Transcreve trecho do Relatório Fiscal para alegar que o Fisco deveria ter comprovado que os diretores participaram da suposta fraude da “pejotização”, pois não é o simples interesse comum ou econômico na situação que constitui o fato gerador, conforme art. 124, I e II do CTN, “[...] que justifica a solidariedade passiva, mas o interesse jurídico, vinculado a uma atuação comum ou conjunta quanto ao fato gerador.”. Assevera que a suposta “pejotização” não foi criada por ela, muito menos pelos dirigentes, e se foi criada pelos médicos não se pode aplicar o art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN).*

*Quanto ao inciso III do art. 135, do CTN, assevera que os supostos atos tidos contrários à legislação teriam sido praticados pela pessoa jurídica e não pelos administradores, o que daria razão para a reforma do Auto de Infração. Acrescenta que esse artigo só teria aplicabilidade se os atos de infração à lei fossem cometidos pelos administradores à revelia da sociedade, caso contrário, quem estará praticando o ato será a sociedade e não o sócio, e quem responderá pelos tributos é a pessoa jurídica. Aduz que “[...] a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza societária, o que em momento algum restou demonstrado no presente Auto de Infração.”. Afirma que em momento algum houve infração à lei societária que justificasse a solidariedade dos diretores, mas tão somente atos praticados pela sociedade, cujas suposições de infração à lei derivaram de presunções e conclusões precipitadas sem provas que a suportassem.*

## **2.11 DOS PEDIDOS**

*A impugnante quer:*

- a) Nulidade do lançamento fiscal;*
- b) Procedência da impugnação, cancelamento da exigência e afastamento das multas aplicadas, inclusive as decorrentes das*

*obrigações acessórias e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos.*

*c) Se não reconhecidos os pedidos anteriores, a desqualificação da multa de 150% para 75% d) Reforma do lançamento quanto à solidariedade tanto das empresas quanto dos diretores arrolados como responsáveis.*

*e) Todos os meios de prova admitidos e juntada posterior de documentos.*

### **3 DAS IMPUGNAÇÕES APRESENTADAS POR SEBASTIÃO MALUF, MARCOS ANTONIO DA COSTA DINIZ, MANUEL RONALDO DE OLIVEIRA SIMEÃO**

*Os impugnantes fazem uma síntese da constituição do crédito tributário, transcrevendo trechos do Relatório Fiscal, e aduzem que os fatos apontados pela fiscalização são inverídicos. Afirmam ser ilegal e sem razão a inclusão deles como responsáveis solidários.*

#### **3.1 O NÃO CABIMENTO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

*Nesse ponto, as impugnações têm o mesmo teor da apresentada pelo HSM.*

*Os defendentes alegam que a Autoridade Fiscal considerou que as contribuições devidas por uma sociedade passariam automaticamente para seus diretores em função do cargo ocupado por eles no Hospital Santa Marta.*

*Acrescenta que a regra é a responsabilização da pessoa jurídica, os diretores e sócios-gerentes apenas seriam responsabilizados “quando agissem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou dos estatutos”, nos termos do art. 124, do CTN, e não há provas de que o impugnante teria atuado dessa forma, seja no âmbito operacional, comercial, trabalhista e financeiro.*

*Interpretam que o art. 30 da Lei nº 8.212/91 só poderia ser utilizado para impor responsabilidade tributária às empresas do grupo e aos diretores mediante provas concretas de que aquelas atuaram de forma a determinar a realização do fato gerador, e estes com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou dos estatutos.*

#### **3.2 QUANTO AO MÉRITO**

*Utilizam as mesmas razões apresentadas na impugnação do HSM, quanto à consideração de um planejamento tributário efetuado por ele, e dizem que o Fisco distorceu os fatos por desconhecer a realidade do setor médico-hospitalar no Distrito Federal, atribuindo uma inexistente situação de fraude ou simulação ao hospital, e ignorando a existência de pessoas jurídicas regularmente constituídas.*

*Ressaltam que os Autos de Infração devem ser cancelados, pois extrapolam a competência da Autoridade Fiscal, no reconhecimento de vínculo empregatício, e em razão de erro na identificação do sujeito passivo.*

### 3.3 DOS PEDIDOS:

*Os impugnantes requerem: a) acolhimento total das impugnações e cancelamento da imputação da responsabilidade solidária a eles;*

*b) nulidade dos Autos de Infração pelas mesmas razões apresentadas na impugnação do HSM;*

*c) provar o alegado por todos os meios de prova e juntada posterior de documentos.*

*4 DAS IMPUGNAÇÕES APRESENTADAS POR SERF EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.; SANTA MARTA CUIDADOS INTENSIVOS LTDA.; SANTA MARTA SERVIÇOS DE IMAGEM LTDA. S/S; ALBUQUERQUE & DINIZ SORVETES FINOS LTDA.; MARLAU & COUTO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.; LAPAC - LABORATÓRIO DE PATOLOGIA E CLÍNICAS LTDA.; ISMEP - INSTITUTO SANTA MARTA DE ENSINO E PESQUISA LTDA.; ISMEP - INSTITUTO SANTA MARTA DE ENSINO E PESQUISA; SIMEAO ADMINISTRAÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA.*

### 4.1 O NÃO CABIMENTO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

*As impugnações apresentadas têm o mesmo teor da apresentada pelos diretores solidários e pelo HSM. Dizem não ter razão a inclusão deles como responsáveis solidários, em função da caracterização de grupo econômico. Os defendentes alegam que a Autoridade Fiscal considerou que as contribuições devidas por uma sociedade passariam automaticamente para outra, apenas em função de formarem grupo econômico.*

*Discorda dessa situação, pois as sociedades do grupo têm personalidades jurídicas distintas, gestão e organização independentes, e não há provas nos autos de que tenha havido confusão entre elas, seja no âmbito operacional, comercial, trabalhista e financeiro; o que seria necessário para atribuir solidariedade tributária a um terceiro, pois a vinculação ao fato gerador é requisito para essa caracterização. Nesse sentido cita doutrina e artigos 113, 118, 121 e 128 do CTN.*

*Interpretam que, de acordo com o art. 30 da Lei nº 8.212/91, a responsabilização deveria ter sido fundamentada em provas de que as empresas atuaram na realização do fato gerador de descumprimento da obrigação tributária. Cita jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF/4ª), do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e de julgados da Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Belo Horizonte (DRJ/BHE).*

#### 4.2 QUANTO AO MÉRITO

*Utilizam as mesmas razões apresentadas na impugnação do HSM, quanto à consideração de um planejamento tributário efetuado por ele, e dizem que o Fisco distorceu os fatos por desconhecer a realidade do setor médico-hospitalar no Distrito Federal, atribuindo uma inexistente situação de fraude ou simulação ao hospital, e ignorando a existência de pessoas jurídicas regularmente constituídas.*

*Ressaltam que os Autos de Infração devem ser cancelados, pois extrapolam a competência da Autoridade Fiscal, no reconhecimento de vínculo empregatício, e em razão de erro na identificação do sujeito passivo.*

#### 4.3 DOS PEDIDOS:

*Os impugnantes requerem:*

- a) acolhimento total das impugnações e cancelamento da imputação da responsabilidade solidária;*
- b) nulidade dos Autos de Infração pelas mesmas razões apresentadas na impugnação do HSM;*
- c) provar o alegado por todos os meios de prova e juntada posterior de documentos.*

2 – A impugnação foi julgada improcedente por decisão da DRJ assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012*

#### *NULIDADE DO LANÇAMENTO*

*Estando os atos administrativos revestidos de suas formalidades essenciais, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.*

#### *COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL*

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

#### *PEJOTIZAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES. EMPRESA*

#### *INTERPOSTA. EFEITOS FISCAIS E PREVIDENCIÁRIOS. CONJUNTO*

### PROBATÓRIO.

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

### LEI 11.196/05. INAPLICABILIDADE QUANDO HÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COM CARACTERÍSTICAS DA RELAÇÃO DE EMPREGO.

*A contratação de prestadores de serviços na condição de pessoas jurídicas somente é legal, de acordo com o art. 129 da Lei nº 11.196/05, desde que não se caracterize vínculo de emprego entre a empresa contratante e a prestadora de serviços contratada. Constatados os requisitos necessários para a configuração de vínculo empregatício, deve ser desconsiderado o vínculo pactuado e ser efetuado o enquadramento como segurado empregado.*

### SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE

*São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

*Diante de expressa previsão legal, é cabível a responsabilização solidária de administradores ou representantes de pessoas jurídicas pelos créditos tributários decorrentes, uma vez comprovada documentalmente, por uma série de elementos convergentes, a sua atuação determinante, na direção dos rumos empresariais, para a prática de condutas ilícitas.*

### MULTA QUALIFICADA

*A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.*

### DILAÇÃO PROBATÓRIA

*A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão.*

### DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

*É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.*

3 - Cientificado da decisão de piso o sujeito passivo principal interpôs recurso voluntário às fls. (2.648/2.701), mantendo praticamente os mesmos argumentos da impugnação e ao final requer o provimento do recurso com o cancelamento do auto de infração e os sujeitos passivos por solidariedade manejaram os recursos às fls. 2.534/2.545 Albuquerque e Diniz Sorvetes Finos Ltda., fls. 2.707/2.719 e 2.725/2.737 IMESP – Instituto Santa marta de Enisno e Pesquisas Ltda., fls. 2.743/2.754 Lapac – Laboratório de Patologia e Clínicas Ltda., fls. 2.760/2.772 Manuel Ronaldo de Oliveira Simeão, fls. 2.778/2.790 Marcos Antonio da Costa Diniz, fls. 2.796/2.807 Marlau e Couto Empreendimentos Imobiliários Ltda., fls. 2.812/2.824 Santa Marta Cuidados Intensivos Ltda., fls. 2.830/2.841 Santa Marta Serviços de Imagem Ltda., fls. 2.847/2.859 Sebastião Maluf, fls. 2.865/2.876 Serf Empreendimentos Imobiliários Ltda., e fls. 2.882/2.893 Simeão Administração Imobiliária Ltda.

4 - É o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

5 – Todos os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles o conheço.

6 - Peço venia antes de adentrar ao mérito para indicar a análise teórica sobre o tema ora em discussão nesse lançamento introduzida pelo I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no Ac. 2201004.378 j. 03/04/2018 que diante de seu grande conhecimento poderá nos elucidar com suas lições, *verbis*:

*"Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:*

*"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*(...)*

*Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."*

*O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.*

*Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.*

*Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister.*

*Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.*

*Não obstante, a prestação de serviços atividade econômica cujo o objeto é uma obrigação de fazer por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.*

*Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um 'facere' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despicienda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.*

*Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.*

*O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.*



*Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:*

*"Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil."*

*Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.*

*Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:*

*" Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.*

*(...)*

*Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

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

*(...)*

*Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação." (destaquei)*

*Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.*

*Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de*

*emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.*

*Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por desconsideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da desconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.*

*A doutrina trabalhista é assente em reconhecer o vínculo de emprego quando presentes, simultaneamente, as características da pessoalidade, da onerosidade, da habitualidade e da subordinação.*

*Confrontemos as disposições da melhor doutrina trabalhista com os ditames específicos da Lei nº 11.196/05, com o objetivo de encontrarmos a exata diferenciação entre a relação de emprego e a prestação de serviços por pessoa jurídica.*

*Em primeiro lugar é necessário observar que a pessoalidade não é relevante na distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõem a sociedade prestadora de serviços.*

*Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes.*

*Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.*

*A análise da onerosidade também não ajuda no traço distintivo. Cediço que tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços, o pagamento pelos serviços prestados está presente.*

*Logo, o ponto fulcral da distinção é a subordinação. Somente na relação de emprego o contratante, no caso*

*empregador, subordina o prestador de serviços, no caso, o empregado.*

***Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.***

*Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.*

*A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso o contratante da prestação de serviços conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva onde o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordens específicas sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordistataylorista de produção.*

*Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação que esta subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e por certo, desses decorre subordinação jurídica, posto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.*

*Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.*

*Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.*

*Com essas considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente recurso voluntário será encontrada a partir da comprovação, ou não, da existência*

*da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação, entre as pessoas físicas que prestaram os serviços mencionados no auto de infração e a Recorrente."*

7 - De acordo com a fiscalização, fls. 44/344 em síntese a autuada é um hospital, sendo que todos ou a maioria dos atendimentos médicos realizados por pessoas jurídicas contratadas e depois de examinar livros contábeis, notas fiscais de prestação de serviços, escalas de plantão médico, entre outros documentos, concluiu pela existência de simulação e fraude na contratação das sociedades de profissionais para a prestação de serviços médicos, tendo por finalidade a dissimulação da verdadeira relação de emprego mantida entre a empresa autuada e os sócios das sociedades civis contratadas (pessoas físicas) e outros médicos que não tinham nenhum vínculo formal com as pessoas jurídicas, mas que prestavam serviço dentro do hospital através dessas pessoas jurídicas. O lançamento e a constatação de tais fatos foram todos estabelecidos através de arbitramento.

8 - Dessa maneira a fiscalização entendeu que tanto os sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviços na área médica foram considerados segurados empregados da autuada, devido à comprovação da presença dos requisitos básicos da relação empregatícia: serviço prestado por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, da mesma forma os médicos sem qualquer vínculo formal com essas pessoas jurídicas.

9 - A título de comprovação dos fatos imputados ao sujeito passivo, os seguintes elementos de prova, entre outros, depreende-se das considerações consignadas pela autoridade fiscal no item 4 e 5 do Relatório Fiscal (fls. 45/48), foram, em síntese, considerados segurados empregados pelas seguintes razões:

*"4. Como resultado da ação fiscal, constatado que houve Pejotização- contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços quando estes são de fato executados por pessoas físicas, de forma subordinada, habitual e onerosa, visando proporcionar irregularmente a redução de custos trabalhistas e economia de tributos (Contribuições Previdenciárias e Imposto de Renda), tanto por parte da contratante quanto dos prestadores de serviço. Foram apurados os créditos tributários previdenciários mediante lançamento dos valores devidos.*

*5. II-I-I – CONTRATAÇÃO DE MÉDICOS como Pessoas Jurídicas – Pejotização- Da análise das notas fiscais, da contabilidade e dos demais documentos apresentados aferiu-se, entre outros:*

- *As receitas com os serviços médicos prestados foram contabilizadas pelo hospital na conta de resultado: conta contábil: 311103 - Receita Operacional no valor de R\$ 116.598.607,32;*
- *As despesas com os pagamentos aos médicos foram escriturados na conta de resultado: 3313010002 - SERVIÇOS MÉDICOS PESSOA JURÍDICA, no valor total de R\$ 32.110.712,3.*
- *Há caso em que a própria nota fiscal emitida discrimina que os serviços médicos prestados trata-se do pagamento de SALÁRIOS e de FÉRIAS;*
- *Há caso em que a própria nota fiscal emitida discrimina que os serviços médicos prestados trata-se do pagamento de 13º SALÁRIO;*
- *A empresa individualizou no corpo da nota fiscal, confirmado pela relação de médico por nota fiscal entregue pelo contribuinte à fiscalização (anexo 4 - Médicos por empresas - conta 3313010002 SERVIÇOS MÉDICOS PESSOA JURÍDICA.), médicos que não possuem nenhuma vinculação com a empresa emitente da nota fiscal. (não são sócios, nem empregados).*
- *Houve a prestação de serviços médicos de forma extemporânea. Os médicos prestaram serviços antes de se tornarem sócios das empresas emitentes das notas fiscais.*
- *Houve apropriação de despesas de escalas médicas extemporâneas; ou seja, os serviços médicos foram prestados pelos médicos antes da constituição da empresa.*
- *Houve apropriação de despesas no corpo da nota fiscal atinentes a adiantamentos, pendências, escalas, plantões, coordenação. O que evidencia a pessoalidade, subordinação, onerosidade, não eventualidade.*
- *O próprio sócio do Hospital Santa Marta, Manuel Ronaldo de Oliveira Simeao- CPF: 193.230.777-04, e seu cônjuge Suely Maria Pimentel Simeao, CPF: 028.977.761-53, são os únicos sócios de empresa que prestou serviço ao Hospital Santa Marta: Empresa LAPAC - Laboratorio de Patologia e Clinicas LTDA – EPP, CNPJ: 00.454.686/0001-90.*
- *Ressalte-se ainda que o cônjuge CPF: 028.977.761-53- SUELY MARIA PIMENTEL SIMEAO, CBO: 251510-PSICOLOGO CLINICO, junto com as filhas:*  
  
*CPF: 864.967.191-87- VANESSA PIMENTEL SIMEAO e CPF: 864.079.371-91- SIMONE PIMENTEL SIMEAO também são sócias da empresa CNPJ: 08.329.752/0001-02 -CLINICA OUVIR LTDA – ME, que prestou serviços médicos ao Hospital Santa Marta.*

- O contador do Hospital Santa Marta, CPF: 308.432.781-53 - Marcio Silva Cunha, também é o contador de várias empresas que prestaram serviços ao Hospital Santa Marta;

- Em trabalho de campo no Hospital Santa Marta, realizado em 02/02/2015, feito por amostragem, foi constatada a prestação de serviço in loco da médica Weridyana Batista de Oliveira, CPF: 694.774.501-20, CRM:17616, com a coleta de sua assinatura. Esclareça que o Hospital Santa Marta informou que ela teria prestado serviços médicos em 2012 intermediada por empresas; contudo, em análise aos cadastros da RFB, ela não possuía nenhuma vinculação com tais empresas (não era sócia nem empregada). Bem como, o fato de continuar prestando serviços em 2015 é caracterizador do vínculo empregatício.

- Coincidentemente, nesse trabalho de campo, todas as assinaturas dos médicos coletadas foram de médicos que prestaram serviços médicos em 2012, e continuam prestando em 2015. O que demonstra, de forma clara, os vínculos empregatícios.

- Dessa forma, fica muito claro que o Hospital Santa Marta usou as empresas com o único objetivo de contabilizar os salários dos médicos por meio delas; e em muitos casos, sem a preocupação sequer de haver uma relação formal destes com a empresa emitente da nota fiscal. Tendo com isso o objetivo de pagar menos tributo.

*E como a atividade médica era exercida com:*

- Pessoalidade (personalizados no corpo das notas fiscais emitidas, na relação de médicos encaminhadas ao CNES - Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde em 2012, no arquivo de prontuário entregue à fiscalização, na relação médico por empresa entregue à fiscalização, na relação de sócios ativos (médicos) em 2012 das empresas contabilizadas na conta contábil 3313010002 serviços médicos pessoa jurídica. Vide ANEXOS.

- De maneira continua e permanente: as escalas médicas são de periodicidade mensal, as notas fiscais são emitidas em vários meses no ano; quando não, em todos os meses do ano, a relação de médicos encaminhadas ao CNES - Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde em 2012, engloba os mesmos médicos em todos os meses do ano e comprova que médicos informados em 2012 continuam sendo informados em 2015. O prontuário entregue à fiscalização relaciona os médicos nos dozes meses do ano.

- Assim como o serviço prestado é parte integrante da cadeia produtiva do hospital; ou seja, insere-se no objeto do empreendimento hospitalar.

- Os médicos recebiam pagamentos, ainda que por meio de notas fiscais escrituradas na conta de resultado: 3313010002 - Serviços Médicos Pessoa Jurídica, no valor total de R\$

*32.110.712,3. (Configurado como mera tentativa de fraude a direitos trabalhistas e tributários - pejetização) - onerosidade.*

*- Havia subordinação às diretrizes traçadas pelo hospital: os pacientes eram todos do hospital (Receita Operacional de R\$ 116.598.607,32), que assumia os riscos do trabalho executado pelo médico, a chamada alteridade, como ocorrido no Processo: 2003.01.1.030804-5 do TJDFT).*

*- Outrossim, só o fato de haver obrigatoriedade de o profissional médico comparecer ao hospital para prestar o seu serviço, não podendo realizá-lo em outro local, por si só, já caracteriza a subordinação jurídica.*

*Denota-se, por amostragem, o vínculo empregatício."*

10 - Quanto ao mérito do recurso entendo que deve ser dado provimento, uma vez que a autoridade fiscal não se desvencilhou em comprovar os elementos caracterizadores do vínculo de emprego.

11 - No que concerne à chamada "pejetização" de empregados, importa verificar se há, ou não, a presença dos elementos fático-jurídicos caracterizadores do vínculo empregatício na relação de trabalho constituída entre a recorrente e os trabalhadores que, apontados pela fiscalização, lhe teriam prestado serviço nos períodos de competência fiscalizados.

12 - Entendo com a devida venia, nos caso dos autos, não obstante o trabalho realizado, a autoridade lançadora passou ao largo da demonstração inequívoca, e até mesmo da comprovação, da existência desses elementos fático-jurídicos na relação de trabalho, sobretudo no que pertine à comprovação da subordinação na prestação dos serviços.

13 - Dada a prestação de serviços diretamente com pessoas jurídicas, compete ao Fisco o ônus probatório da existência do vínculo de emprego, visto que a prova dos fatos jurídicos cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que afirma.

14 - Em outras palavras, a fiscalização deve adicionar aos autos os elementos que demonstrem indubitavelmente a ocorrência dos fatos que invoca como fundamento à sua pretensão, assim como as circunstâncias em que foram verificados durante o procedimento investigatório.

15. Na hipótese de médicos, enquadrados na categoria dos profissionais liberais, a comprovação da prestação de serviços na condição de empregados representa ainda mais desafio à fiscalização, tendo em vista as peculiaridades do exercício da profissão, em caráter personalíssimo, com independência de opinião e autonomia de execução da medicina, via de regra.

16 - Dito de outro modo, o tão só fato de que os sócios das pessoas jurídicas contratadas pela fiscalizada prestavam diretamente o serviço contratado não se afigura suficiente para provar que o elemento da pessoalidade na relação de trabalho está ligado à pessoa física do sócio e não à pessoa jurídica, fazendo-se necessário que a imputação esteja acompanhada de outros elementos de prova que descredenciem a pessoa jurídica como o sujeito dessa relação, o que, todavia, na espécie, a fiscalização, a meu ver, não logrou fazer integralmente.

17 - Esse desafio da fiscalização na minha ótica acabou na demonstração "precária" da comprovação do vínculo de emprego por amostragem, utilizando-se de forma genérica de situações que sequer chegam próximo dos elementos caracterizadores indicados nos arts. 2º e 3º da CLT aplicando os mesmos efeitos jurídicos a todas as pessoas jurídicas e pessoas físicas indicadas na autuação, sem estabelecer qualquer motivação para efetuar o levantamento fiscal e o cálculo através de aferição indireta na forma do art. 148 do CTN.

18 - No detalhamento desses pressupostos da prestação de serviço com vinculação empregatícia, o Fisco Federal não os individualizou por contrato ou profissional de saúde, como muitas vezes procede os diversos Termo de Verificação Fiscal já analisados em casos como este, mas sim optou em considerar provado o vínculo de emprego reproduzindo esse fato a todos os profissionais médicos, a título de elementos de prova do vínculo de emprego da seguinte forma:

***"- Em trabalho de campo no Hospital Santa Marta, realizado em 02/02/2015, feito por amostragem, foi constatada a prestação de serviço in loco da médica Weridyana Batista de Oliveira, CPF: 694.774.501-20, CRM:17616, com a coleta de sua assinatura. Esclareça que o Hospital Santa Marta informou que ela teria prestado serviços médicos em 2012 intermediada por empresas; contudo, em análise aos cadastros da RFB, ela não possuía nenhuma vinculação com tais empresas (não era sócia nem empregada). Bem como, o fato de continuar prestando serviços em 2015 é caracterizador do vínculo empregatício.***

***- Coincidentemente, nesse trabalho de campo, todas as assinaturas dos médicos coletadas foram de médicos que prestaram serviços médicos em 2012, e continuam prestando em 2015. O que demonstra, de forma clara, os vínculos empregatícios.***



- Dessa forma, fica muito claro que o Hospital Santa Marta usou as empresas com o único objetivo de contabilizar os salários dos médicos por meio delas; e em muitos casos, sem a preocupação sequer de haver uma relação formal destes com a empresa emitente da nota fiscal. Tendo com isso o objetivo de pagar menos tributo.

E como a atividade médica era exercida com:

- Pessoalidade (personalizados no corpo das notas fiscais emitidas, na relação de médicos encaminhadas ao CNES - Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde em 2012, no arquivo de prontuário entregue à fiscalização, na relação médico por empresa entregue à fiscalização, na relação de sócios ativos (médicos) em 2012 das empresas contabilizadas na conta contábil 3313010002 serviços médicos pessoa jurídica. Vide ANEXOS.

- De maneira contínua e permanente: as escalas médicas são de periodicidade mensal, as notas fiscais são emitidas em vários meses no ano; quando não, em todos os meses do ano, a relação de médicos encaminhadas ao CNES - Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde em 2012, engloba os mesmos médicos em todos os meses do ano e comprova que médicos informados em 2012 continuam sendo informados em 2015. O prontuário entregue à fiscalização relaciona os médicos nos dozes meses do ano.

- Assim como o serviço prestado é parte integrante da cadeia produtiva do hospital; ou seja, insere-se no objeto do empreendimento hospitalar.

- Os médicos recebiam pagamentos, ainda que por meio de notas fiscais escrituradas na conta de resultado: 3313010002 - Serviços Médicos Pessoa Jurídica, no valor total de R\$ 32.110.712,3. (Configurado como mera tentativa de fraude a direitos trabalhistas e tributários - pejetização) - onerosidade.

- Havia subordinação às diretrizes traçadas pelo hospital: os pacientes eram todos do hospital (Receita Operacional de R\$ 116.598.607,32), que assumia os riscos do trabalho executado pelo médico, a chamada alteridade, como ocorrido no Processo: 2003.01.1.030804-5 do TJDFT).

- Outrossim, só o fato de haver obrigatoriedade de o profissional médico comparecer ao hospital para prestar o seu serviço, não podendo realizá-lo em outro local, por si só, já caracteriza a subordinação jurídica.

Denota-se, por amostragem, o vínculo empregatício." Sem grifos no original

19 - A partir dessa única constatação acima reproduzida a fiscalização utilizou para identificar a relação de emprego para todos os casos. Contudo, se utilizarmos

também através de amostragem alguns pontos identificados no próprio relatório fiscal vamos constatar que a fiscalização adota premissa equivocada e que por si só na visão desse relator afasta o lançamento tributário.

20 - A fiscalização alega que *"fica muito claro que o Hospital Santa Marta usou as empresas com o único objetivo de contabilizar os salários dos médicos por meio delas; e em muitos casos, sem a preocupação sequer de haver uma relação formal destes com a empresa emitente da nota fiscal. Tendo com isso o objetivo de pagar menos tributo."*; com essa afirmação a fiscalização parte do pressuposto de que as pessoas jurídicas foram constituídas de forma fraudulenta a título de não pagar diretamente os "salários" pelos serviços médicos dos prestadores que não tinham nenhum contrato formal com as pessoas jurídicas prestadoras e o hospital e até mesmo dos sócios das pessoas jurídicas.

21 - Às fls. 77 do relatório fiscal a fiscalização faz referência como prova da empresa DIGESTIVE CLINICA DO APARELHO DIGESTIVO CNPJ: 14.353.297/0001-83, que foi uma das desconsideradas pela fiscalização, alegando que havia nas Notas Fiscais a indicação de médicos que não eram sócios e não tinham nenhum contrato ou vínculo formal a título de prestação de serviços, contudo a fiscalização junta aos autos a GFIP dessa empresa em que identificamos diversos empregados registrados:

DIGESTIVE CLINICA DO APARELHO DIGESTIVO 14.353.297/0001-83					
Código GFIP	Mês	(CBO)	Categoria	BC mensal SOMA	QTD Trab SOMA
NmA313kaWMb0000-8	06/2012	Recepcionistas	Empregado	697,32	1
NmA313kaWMb0000-8	06/2012	Supervisores administrativos	Empregado	476,67	1
NmA313kaWMb0000-8	06/2012	Técnicos e auxiliares de enfermagem	Empregado	746,40	1
DdaCcrwl1MC0000-7	07/2012	Administradores	Empregado	2.000,00	1
DdaCcrwl1MC0000-7	07/2012	Recepcionistas	Empregado	804,60	1
DdaCcrwl1MC0000-7	07/2012	Técnicos e auxiliares de enfermagem	Empregado	746,40	1
GVuSDUWmUsM0000-4	08/2012	Recepcionistas	Empregado	804,60	1
GVuSDUWmUsM0000-4	08/2012	Técnicos e auxiliares de enfermagem	Empregado	746,40	1
Mn9YINHMmaR0000-9	09/2012	Recepcionistas	Empregado	804,60	1
KtCXykP6ILz0000-8	09/2012	Supervisores administrativos	Contribuinte Individual - autônomo	1.300,00	1
KtCXykP6ILz0000-8	09/2012	Técnicos e auxiliares de enfermagem	Contribuinte Individual - autônomo	1.000,00	1
DqSbukRZnox0000-7	10/2012	Recepcionistas	Empregado	804,60	1
DqSbukRZnox0000-7	10/2012	Supervisores administrativos	Empregado	1.000,00	1
DqSbukRZnox0000-7	10/2012	Técnicos e auxiliares de enfermagem	Empregado	1.492,80	2
CWA1DtbrYQ30000-0	11/2012	Recepcionistas	Empregado	804,60	1
CWA1DtbrYQ30000-0	11/2012	Supervisores administrativos	Empregado	1.000,00	1
CWA1DtbrYQ30000-0	11/2012	Técnicos e auxiliares de enfermagem	Empregado	1.492,80	2
KkNZDIk5V0O0000-8	12/2012	Recepcionistas	Empregado	804,60	1
KkNZDIk5V0O0000-8	12/2012	Supervisores administrativos	Empregado	1.000,00	1
KkNZDIk5V0O0000-8	12/2012	Técnicos e auxiliares de enfermagem	Empregado	1.492,80	2

22 - Continuando seu raciocínio a autoridade fiscal afirma:

*"Portanto, os médicos personalizados nas Notas Fiscais e no documento entregue pelo contribuinte, abaixo:*

*Livia Gomes dos Santos Tavares – CPF 002426761-91;*

*Adriano Cláudio Pereira de Moraes – CPF 023672874-00;*

*Alexandre Chastuni Pereira Teixeira – CPF 043815116-03;*

*Juline Monteiro Marinho – CPF 051928714-25;*

*José Guilherme Filho – CPF 268933983-87;*

*Edson Lustosa Machado – CPF 096062203-97;*

*Jandui Gomes de Abreu Filho – CPF 3478894-15;*

*Dr<sup>a</sup> Lina.*

*Não possuem nenhuma vinculação com a empresa DIGESTIVE CLINICA DO APARELHO DIGESTIVO LTDA.*

*Portanto, os médicos não poderiam ser pessoas jurídicas já que não eram sócios da pessoa jurídica emitente da nota fiscal. Nem eram terceirizados, já que também não eram empregados dessa pessoa jurídica emitente da nota fiscal.*

*- Fica muito claro que o Hospital Santa Marta usou as empresas com o único objetivo de contabilizar os salários dos médicos por meio delas; sem a preocupação sequer de haver uma relação formal destes com a empresa emitente da nota fiscal. Tendo com isso o objetivo de pagar menos tributo."*

23 - Não verifico nos autos nenhuma prova que sugere que as pessoas jurídicas, tais como a acima indicada, fosse utilizada para orquestrar um ato simulatório no qual alega a fiscalização. Pelo contrário, verifico que a fiscalização parte de uma premissa sem qualquer fundamento e provas concretas para alegar tal fato. Chega-se ao absurdo de se alegar a simulação de uma pessoa jurídica que contem empregados no setor administrativo, sem ao menos promover o levantamento da estrutura de fato e de direito de tal empresa. Às fls. 2.623 por exemplo o recorrente traz prova de uma estrutura da referida empresa e de outras indicadas como emissoras das notas fiscais.

24 - Verificamos portanto que partindo da mesma premissa que a fiscalização, ou seja, através de amostragem, não há prova da simulação perpetrada pelas pessoas jurídicas que prestavam serviço à recorrente, e portanto, com isso a autuação é improcedente, posto que de acordo com art. 2º da CLT:

*"Art. 2º - **Considera-se empregador** a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, **assalaria** e dirige **a prestação pessoal de serviço.**"*  
**Grifei**

25 - Ora, se considera empregador aquele que "assalaria" ou remunera de alguma forma o trabalho pessoal da pessoa física. Contudo, no caso, sem a prova robusta de que as pessoas jurídicas que prestavam serviço à recorrente foram utilizadas como meros "anteparos" ou "pessoa interposta" para tentar "mascarar a relação de emprego", e pelo fato desses profissionais que de acordo com a fiscalização "os médicos não poderiam ser pessoas

*jurídicas já que não eram sócios da pessoa jurídica emitente da nota fiscal. Nem eram terceirizados, já que também não eram empregados dessa pessoa jurídica emitente da nota fiscal."* o fato de serem remunerados pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviço já afastaria qualquer tipo de responsabilidade da recorrente.

26 - No caso, não sabemos sequer a relação desses prestadores para com as prestadoras de serviço, no máximo, o que podemos considerar sem qualquer sombra de dúvida é uma relação de prestação de serviço autônoma, e mesmo assim para com essas prestadoras que remuneravam esses médicos, não podendo se afirmar qualquer tipo de vínculo tal como foi alegado de forma categórica pela fiscalização sem qualquer fundamento jurídico, *verbis*:

**"Em trabalho de campo no Hospital Santa Marta, realizado em 02/02/2015, feito por amostragem, foi constatada a prestação de serviço in loco da médica Weridyana Batista de Oliveira, CPF: 694.774.501-20, CRM:17616, com a coleta de sua assinatura. Esclareça que o Hospital Santa Marta informou que ela teria prestado serviços médicos em 2012 intermediada por empresas; contudo, em análise aos cadastros da RFB, ela não possuía nenhuma vinculação com tais empresas (não era sócia nem empregada). Bem como, o fato de continuar prestando serviços em 2015 é caracterizador do vínculo empregatício."**

27 - A constatação acima mencionada pela autoridade fiscal com o consequente efeito jurídico não é crível, não há elementos de causa e efeito que por si só geram a relação de emprego, o simples fato da pessoa ter trabalhado para uma outra em época anterior sem qualquer tipo de contrato formal (CLT ou autônomo) e o fato de ainda continuar trabalhando nos mesmos moldes, em nada prova e configura o vínculo de emprego ou a denominação de empregado do art. 3º da CLT.

28 - Outrossim, outros fatos narrados a seguir em nada faz crer por si só que existe a configuração do vínculo de emprego:

**- Assim como o serviço prestado é parte integrante da cadeia produtiva do hospital; ou seja, insere-se no objeto do empreendimento hospitalar.**

**Omissis**

**- Havia subordinação às diretrizes traçadas pelo hospital: os pacientes eram todos do hospital (Receita Operacional de R\$ 116.598.607,32), que assumia os riscos do trabalho executado pelo médico, a chamada alteridade, como ocorrido no Processo: 2003.01.1.030804-5 do TJDFT).**

**- Outrossim, só o fato de haver obrigatoriedade de o profissional médico comparecer ao hospital para prestar o seu**

**serviço, não podendo realizá-lo em outro local, por si só, já caracteriza a subordinação jurídica. Grifei**

29 - A respeito desse assunto acima indicado (subordinação) adoto como razões de decidir parte do voto do I. Conselheiro Cleber Alex Friess no Ac. 2401004.413 em caso similar temos, *verbis*:

*33.1 A par da participação integrativa do trabalhador na atividade da empresa, é necessária a demonstração adicional da existência de poder diretivo e disciplinar do empregador, afastando de vez a autonomia da atividade do trabalhador, ainda que tais requisitos não se configurem sob a forma clássica de ordens diretas voltadas à prestação de serviço.*

*34. Com o devido respeito aos que pensam diferente, o fato de o médico prestar serviços diretamente ligados à atividade fim do hospital, por si só, não leva ao reconhecimento do vínculo de emprego, até porque, nessa área médica, não é incomum a relação ocorrer de uma forma autônoma.*

*35. Passando-se mais especificamente à análise dos fatos e motivos que amparam a acusação fiscal, verifico que o Regimento Interno do Corpo Clínico do Hospital Ministro Costa Cavalcanti não estabelece uma relação vertical e hierárquica entre diretor clínico e profissional médico, mas sim, como destaca a recorrente, uma aproximação horizontal, de caráter técnico, assegurada a autonomia e a ética no exercício da medicina (fls. 8.858/8.877).*

*36. É frágil a proposta de descaracterizar a autonomia que usufruem os profissionais médicos pelo fato de fazerem parte do corpo clínico do hospital, submetendo-se às normas administrativas estabelecidas no regimento.*

*36.1 O respeito dos horários de consultas e exames agendados, assim como o cumprimento das normas administrativas emanadas pela entidade hospitalar, não são de molde a caracterizar a subordinação. Longe disto, porquanto o respeito às normas de organização interna básica é algo imprescindível ao funcionamento de qualquer instituição que presta serviços de saúde.*

*37. Por sua vez, não localizei nos autos elementos contundentes que revelem a falta de definição da agenda pelo próprio médico, de modo a lhe faltar independência para estabelecer a sua jornada diária e eventuais ausências, tendo que comparecer necessariamente ao hospital, mesmo que concedido ao profissional alguma flexibilidade nos seus horários.*

*38. No caso da escala de plantões, embora obrigação identificada em diversos contratos, por haver necessidade da presença de médicos "in loco" no período de 24 (vinte e quatro)*

*horas, não há provas que deixava de levar em conta a disponibilidade de horários de cada médico, com interferência da instituição além de uma finalidade de acompanhamento e coordenação da atividade.*

*38.1 Aparentemente, eventuais substituições dos plantonistas eram permitidas, mediante troca de horários de plantões entre os colegas da respectiva sociedade contratada, inexistindo uma obrigação de um determinado médico comparecer ao hospital, sob pena de punição, proibindo-lhe assim de mandar outro profissional no seu lugar, sem autorização prévia do contratante.*

*39. Em uma visão geral, os contratos de prestação de serviços e os respectivos valores das notas fiscais emitidas indicam o faturamento pelas pessoas jurídicas de valores constantemente alterados ao longo dos meses, conforme fls. 8.303/8.422, evidenciando o repasse a título de honorários médicos ao contratado, oriundos da produtividade variável aferida no atendimento a pacientes particulares e conveniados, e não o pagamento de salários.*

*40. Segundo a fiscalização, a disponibilização do espaço físico, da estrutura de recepção e marcação de consultas, entre outros aspectos, às pessoas jurídicas contratadas, sem custos adicionais, acabaria afastando os riscos econômicos decorrentes da criação das sociedades médicas contratadas, demonstrando que constituía o objeto pactuado, indubitavelmente, a própria atividade do profissional de saúde.*

*40.1 Tal raciocínio, porém, deve ser avaliado no contexto da natureza dos serviços prestados, em que a dispensabilidade da interposição da pessoa jurídica na relação contratual é evidente, dadas as características dos serviços médicos contratados, os quais serão desempenhados necessariamente por uma pessoa física que fornece a sua força de trabalho, ainda que vinculada a uma pessoa jurídica.*

*40.2 De todo modo, mesmo constatada que a participação da pessoa jurídica tem caráter meramente formal, apenas restará configurado o vínculo empregatício se comprovada a subordinação jurídica na relação mantida entre tomador do serviço e sócio da sociedade médica.*

*41. Ante as especificidades próprias da profissão de médico, em que não há impedimento legal, segundo entendo, para a contratação de pessoa jurídica ou mesmo de autônomos (contribuintes individuais) na atividade fim de hospitais, caberia a fiscalização, por exemplo, aprofundar a investigação junto aos prestadores de serviço, preferencialmente avaliando de maneira individual a situação do profissional.*

*41.1 Tal procedimento poderia auxiliar na demonstração pormenorizada do vínculo empregatício existente, inclusive quanto à eventual imposição pelo hospital aos médicos da forma jurídica para a sua contratação.*

42. *Embora possível, a generalização da existência de subordinação nas dezenas de contratações de pessoas jurídicas exige bastante cautela e, principalmente, um conjunto probatório robusto e convincente da realidade fática comum.*

42.1 *É imprescindível a fiscalização convencer o julgador que os serviços não eram prestados de forma autônoma para a entidade hospital, havendo significativa limitação de comando e controle sobre as atividades profissionais exercidas, caracterizando, desse modo, trabalho subordinado.*

43. *Em vista de exposto, em que pese o esforço despendido pela autoridade fiscal para demonstrar os pressupostos da relação de emprego, não logrou êxito em comprovar o requisito subordinação, em linguagem de prova convincente, o que dispensa a análise da presença dos demais requisitos cumulativos ensejadores do vínculo empregatício noticiados pela acusação fiscal e refutados pela fiscalizada no recurso voluntário."*

30 - A personalidade, não eventualidade e onerosidade são requisitos que podem estar presentes em outras relações de trabalho, como na atividade autônoma. É, contudo, o requisito da subordinação que tem papel relevante e fundamental para delimitar se o trabalhador detém a condição de empregado ou não.

31 - Via de regra, não se presume a subordinação do médico. É nesse ponto, em especial, que reside as dificuldades da área de fiscalização previdenciária, porque o reconhecimento do vínculo empregatício entre hospital e o profissional de saúde exige prova cabal dessa subordinação, ou pelo menos indícios sérios, convergentes e contundentes da submissão da atividade que desempenha ao poder de direção do tomador, implicando clara limitação da autonomia do médico.

32 - Portanto não há elementos de prova robustos, sendo que até mesmo a alegação de nota fiscal indicando salário e férias e 13º salário, após a análise por esse relator por amostragem nas milhares de notas fiscais, juntadas no e-processo em arquivos não pagináveis, consideradas como um dos elementos de prova pela fiscalização, não verifiquei outras notas com o mesmo teor, (a grande maioria consta serviços médicos prestados) sendo que ao que parece a fiscalização utilizou apenas de uma nota com esse teor para comprovar a existência de vínculo de emprego.

33 - Em relação à prova em caso similar julgado recentemente por essa Turma de relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no excerto antes indicado *verbis*:



*"Não há uma única prova das alegações fiscais.*

*Há, sim, anexos que relacionam o nome de médicos que prestaram serviços ao hospital (fls. 92/132), anexo com nomes de médicos que não eram sócios das empresas declaradas em DIRF (fls. 133/169), anexo de com nomes de profissionais que constavam dos prontuários do hospital e eram sócios das empresas prestadoras (fls. 170/174), Anexo com o quadro societário das pessoas jurídicas prestadoras de serviço (fls. 210/226), inúmeros contratos de prestação de serviços anexados ao Relatório Fiscal (fls 495/565) e várias notas fiscais das empresas prestadoras (fls. 566/582).*

*Nada mais!*

*Nenhuma prova das alegações fiscais. Nenhuma comprovação nem por amostragem de que uma pessoa física, aquele ser individualmente considerado, prestou serviço pessoal para o tomador, por intermédio de pessoa jurídica.*

*Nenhuma comprovação, mesmo que indiciária, de que fulano de tal estava subordinado, hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.*

*Ora, mera análise de contrato, embasada em percepção da autoridade fiscal, fundada em frase de efeito e imputações de vícios de consentimento e de ilicitudes várias, não tem o condão de comprovação da fraude, ou simulação previstas no artigo 9º da CLT que ensejam a aplicação das normas trabalhistas ao caso concreto.*

*Não há subordinação que seja insita a um tomador de serviços que, por previsão contratual, determine o local da prestação de serviços!*

*Ofende o primado da lógica, querer crer que algum contratante de serviços a serem prestados, alguém que contrate outrem para um facere, para uma obrigação de fazer, não defina o local aonde o serviço será prestado, ou preveja, contratualmente, a eventual alteração de tal local.*

*Não se pode por ser um argumento pueril dizer que por existir na avença a possibilidade do contratante mudar o local do atendimento médico a ser prestado pelo contratado (mudar o consultório do médico que paga pelo aluguel do mesmo), demonstra a vinculação do prestador às regras do tomador, que reproduzimos abaixo com o perdão da repetição (fls 56, in fine):*

***Trechos que deixam clara a permissão de ocupação de área física, para permitir que o médico atue dentro do ambiente do Hospital, sob o seu controle e subordinação:***

***“CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO O presente contrato tem por objetivo a ocupação de área física no Ambulatório do HOSPITAL CONTRATANTE, adequada ao exercício das atividades profissionais da CONTRATADA e restrita a***

*atendimento ambulatorial para o exercício das atividades profissionais da CONTRATADA, relativa à sua especialidade de Ginecologia, mediante o pagamento mensal de uma taxa de ocupação.”*

*Ora, se há pagamento pela utilização do espaço do hospital, resta de maneira cabal, afastada a alegada subordinação e controle. Não se pode emprestar presunção de veracidade a alegações que pretendem imputar relação de emprego com base em um contrato que prevê pagamento por ocupação de um espaço físico no pretenso empregador.*

*Nunca soube de empregado que pagasse aluguel por sua mesa ou espaço de trabalho para seu empregador.*

*Não há, como dito, nenhuma comprovação das alegações fiscais. Não se prova pessoalidade pelo simples motivo de que não há nenhuma identificação concreta de que fulano, beltrano ou sicrano, prestavam serviços 'intuito personae' ao Recorrente. Não se comprova tal argumento com a seguinte afirmação (fls. 72)*

*" (...) 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 da REDE DOR – HSL "*

*Ora, qualquer um dos milhares de médicos registrados no CRM são, potencialmente habilitados a prestar serviços médicos, tendo registro, formação e especialização, afastando de forma patente para se usar a expressão da autoridade fiscal a pessoalidade exigida para a caracterização do empregado.*

*Diante de todo o exposto, e ressaltando a necessidade da comprovação da relação de emprego para a desconsideração da relação entre as pessoas jurídicas prestadoras e a tomadora dos serviços, forçoso reconhecer a procedência das alegações recursais, em razão da comprovação dos fatos impeditivos do direito do Fisco ao crédito tributário lançado."*

34 - Deixo de me manifestar em relação às preliminares indicadas no recurso em vista do seu provimento quanto ao mérito aplicando o princípio da primazia da resolução de mérito de acordo com § 2º do art. 282 do CPC de 2015 e art. 59 § 3º do Decreto-lei 70.235/72 que se pode afirmar que, "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta".

35 - Pelo exposto nesse tópico dou provimento ao recurso e por consequência afasto, deixo de analisar as razões recursais no tocante a qualificadora da multa e ao

---

descumprimento de obrigações acessórias, sendo que tais fundamentos são aplicados também quanto ao lançamento indicado no item quanto a **II-I-III – CONTRATAÇÃO DOS DIRETORES como Pessoas Jurídicas – Pejotização- CONTA CONTÁBIL: 3313010010-SERVIÇOS DE CONSULTORIA /PLANEJAMENTO.**

36 - Quanto aos recursos dos sujeitos passivos por solidariedade, em vista do provimento do recurso principal, dou provimento aos mesmos afastando a solidariedade passiva dos mesmos.

### **Conclusão**

37 - Diante do exposto, com fundamento na legislação competente e nas disposições acima mencionadas, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO do sujeito passivo principal e DOU PROVIMENTO aos recursos dos sujeitos passivos por solidariedade.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso