ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.721734/2016-62

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

Processo nº	10166.721734/2016-62
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**2201-005.023 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de março de 2019
Matéria	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	HOSPITAL SANTA MARTA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONSTATADA. ACOLHIMENTO PARA INTEGRAÇÃO NO JULGADO

Constatada a omissão no acórdão, necessário o acolhimento para fins de integração para sanar a omissão apontada. Decisão com efeito integrativo do julgado, ou seja, sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos formalizados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF para, sem efeitos infringentes, sanar o vício apontado nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiyama, Sheila Aires

Cartaxo Gomes (Suplente Convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão de admissibilidade dos embargos de declaração da DRF de origem às fls. 2.337/2.347, por bem relatar os fatos ora questionados.

> *"Em sessão plenária de 03/07/2018, foi proferido o Acórdão nº 2201-004.587 (efls. 2269 a 2305), pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, assim ementado:*
>
> 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
>
> SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE
>
> Diante do 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.*
>
> *A decisão foi registrada nos seguintes termos:*

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.

Cientificada do acórdão a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de efls. 2306 a 2314, cuja admissibilidade resta pendente de análise.

Em 27/09/2018 (Termo de solicitação de juntada efl. 2315), antes do encaminhamento dos autos para ciência ao sujeito passivo, a DRF/Brasília, na condição de titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão, opôs os Embargos de Declaração de efls. 2317 a 2330.

Tendo em vista que o processo sequer chegou a ser movimentado para a unidade de origem, conforme demonstrado abaixo, não há como se falar em intempestividade dos aclaratórios.

Unidade	Equipe ou Operação	Atividade	Data da Operação	Tempo na Atividade	Tempo Médio na Atividade
DF CARF MF	DF-MF-CARF / Presidência da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF	Analisar Embargo de Declaração	16/10/2018 08:45:42	34 dia(s)	26 dia(s)
DF CARF MF	DF-MF-CARF-COJUL-DIPRO-2ªSEÇÃO-2ªCÂMARA / DIPRO na 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF	Tratar Retorno de Processo	15/10/2018 13:27:14	1 dia(s)	1 dia(s)
DF CARF MF	DF-MF-CARF-CEGAP-SERET / Serviço de Recepção e Triagem	Receber Processo - Triagem	13/09/2018 12:48:40	32 dia(s)	10 dia(s)
DF COCAT PGFN	APOIO/COCAT/PGFN/DF/MF	Expedir Processo / Dossiê	13/09/2018 12:28:21	0 dia(s)	0 dia(s)
DF COCAT		Elaborar			

A embargante apresenta os Embargos de efls. 2317 a 2330, com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF alegando a existência de "obscuridades, omissões e contradições" nos seguintes termos:

<u>a) Omissão na análise da totalidade dos débitos constantes do processo</u>

Alega que o acórdão só analisou o lançamento: II-I-I – CONTRATAÇÃO DE MÉDICOS como Pessoas Jurídicas – Pejotização, que trata da contratação dos serviços médicos por meio de pessoa jurídica, se os médicos possuíam ou não vínculo empregatício.

Não tendo analisado os demais lançamentos: II-I-II – CONTRATAÇÃO DOS DIRETORES como Pessoas Jurídicas – Pejotização- CONTA CONTÁBIL: 3313010010-SERVIÇOS DE CONSULTORIA /PLANEJAMENTO, referentes aos Diretores que não eram médicos e não exerciam atividades médicas.

Também não houve análise das autuações por descumprimento de obrigações acessórias:

I I I – DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, - A) AUTO DE INFRAÇÃO – CONTABILIDADE – NÃO ESCRITURAÇÃO EM TÍTULOS PRÓPRIOS.

- B) AUTO DE INFRAÇÃO – Intimação não Atendida. Deixar de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida.

b) Equívoco na utilização do princípio da primazia da resolução de mérito

Alega que houve equívoco na afirmação:

"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.'

Aduz que este princípio não obsta a análise individual de cada lançamento, pretensão, efetuados nos autos, e sim, que pequenos ajustes não ensejadores de nulidades possam ser feitos de forma célere, com a efetividade da apreciação da lide, de forma justa.

Sustenta que "mesmo que a anulação do lançamento referente a uma das obrigações principais fosse correta, não ensejaria a anulação dos demais lançamentos das obrigações principais e acessórias, pois são fatos e matérias independentes, necessitando da análise e fundamentos próprios".

c) Omissão quanto à análise da relação de emprego com amparo na legislação previdenciária

Neste tópico, a embargante alega que "O Relator, foi muito sucinto em toda análise/fundamentação. Só se ateve a fundamentar o vínculo de emprego pelo art. 3º da CLT", carecendo de "análise/fundamentação com amparo na legislação previdenciária".

d) Equívoco quanto à uma única constatação de relação de emprego

Afirma que o Relator se equivocou quando afirmou que houve uma única constatação de suposto vínculo de emprego, destacando o item 19 do voto condutor com grifos pela embargante:

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 (grifo nosso)

Sustenta que faltou a análise por parte do relator das demais constatações elencadas e discriminadas no corpo do Relatório Fiscal, de mais de 300 páginas, fls. 44 a 345 do processo.

e) Obscuridade quanto à inexistência de relação de emprego simulada

Neste quesito, a embargante entende que o relator reconheceu a inexistência de ato simulado entre prestadores de serviços médicos (PJ) e o sujeito passivo, entretanto não explicou qual a relação que existiria entre o médico contratado para a prestação de serviços por empresa terceirizada, sendo remunerado por esta mesma empresa, que não a de sócio ou de empregado desta.

f) Obscuridade quanto ao não reconhecimento do pagamento de verbas salariais através de notas fiscais de prestação de serviços

Sustenta que o Relator não esclareceu como o pagamento de salário, férias, 13º Salário, configurados nas Notas Fiscais abaixo, consideradas no contexto das demais informações do processo, não são rubricas de segurado empregado.

É o relatório.

Admissibilidade dos Embargos de Declaração

Os Embargos de Declaração estão previstos no art. 65, do Anexo II do RICARF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver **obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos**, ou **for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.** (grifei)

Dos vícios apontados:

a) Omissão na análise da totalidade dos débitos constantes do processo

A embargante alega que o relator deixou de se manifestar expressamente sobre os lançamentos decorrentes de CONTRATAÇÃO DOS DIRETORES como Pessoas Jurídicas – Pejotização e os Autos de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória, padecendo o acórdão do vício de omissão.

Com relação à essas matérias o voto condutor do acórdão assim se manifesta:

> 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 IIIIII – CONTRATAÇÃO DOS DIRETORES como Pessoas Jurídicas – Pejotização- CONTA CONTÁBIL: 3313010010SERVIÇOS DE CONSULTORIA /PLANEJAMENTO.

Da leitura do voto, constata-se que toda a análise foi centrada nos contratos referente aos prestadores de serviço pessoa

jurídica, na categoria de Médicos, concluindo pela inexistência de subordinação, conforme excerto abaixo:

> 30 A pessoalidade, 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.

Tampouco na ementa consta qualquer menção à improcedência do lançamento referente à pejotização na área administrativa

> 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.

Sendo os fundamentos para o lançamento da contratação de diretores através de pessoas jurídicas diverso do referente aos médicos, mediante comprovação documental próprias, cabe a análise pormenorizada de tal situação.

Cabe pontuar que no presente processo são cobradas apenas as contribuições sociais destinadas a outras entidades - Terceiros, conforme relatório fiscal (efls. 23)

2. Nesta ação fiscal foram lavrados autos de infração distintos de acordo com a natureza das contribuições. Os Autos de Infração relacionados às obrigações principais são:

COMPROT	Fato Gerador
10166.721.543.2016-09	Contribuição Patronal - CP – Conta Contábil: 3313010002 - Serviços Médicos Pessoa Jurídica
10166.721.543.2016-09	Contribuição Patronal - CP - Diretores.
10166.721.543.2016-09	Contribuição Segurados-CS – Conta Contábil: 3313010002 - Serviços Médicos Pessoa Jurídica
10166.721.543.2016-09	Contribuição Segurados-CS - Diretores.
10166.721.734.2016-62	Terceiros – Conta Contábil: 3313010002 - Serviços Médicos Pessoa Jurídica
10166.721.734.2016-62	Terceiros - Diretores.

Com relação aos autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias, não há que se falar em omissão no

Acórdão nº 2201-004.587, uma vez que não constam do presente processo, conforme relatório fiscal (efls. 24):

> 3. Os Autos de Infração relacionados a obrigações acessórias são:
>
> | COMPROT | Fato Gerador |
> |---|---|
> | 10166.721.543.2016-09 | - CONTÁBILIDADE- NÃO CONTABILIZAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS. |
> | 10166.721.543.2016-09 | - INTIMAÇÃO NÃO ATENDIDA- NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTO OU LIVRO RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NA LEI Nº 8.212/91 OU APRESENTAÇÃO QUE NÃO ATENDA ÀS FORMALIDADES LEGAIS EXIGIDAS. |

Conclui-se, portanto, que assiste parcial razão à embargante neste tópico.

<u>b) Equívoco na utilização do princípio da primazia da resolução de mérito</u>

A embargante aduz que:

2) Também houve equívoco na afirmação:

"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.'

Este princípio não obsta a análise individual de cada lançamento, pretensão, efetuados nos autos, e sim, que pequenos ajustes não ensejadores de nulidades possam ser feitos de forma célere, com a efetividade da apreciação da lide, de forma justa.

Segundo a melhor doutrina, o princípio da primazia da decisão de mérito procura garantir as partes que seja alcançada a solução do mérito com a maior efetividade e celeridade possíveis.

Aqui, entendo que não assiste razão à embargante, isto porque o princípio não foi utilizado como justificativa para deixar de analisar os demais lançamentos, mas sim para deixar de decretar a nulidade do lançamento, solucionando-o no mérito.

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".

Ademais, os embargos de declaração são o remédio processual para a correção de julgados que apresentem vícios decorrentes de omissão, obscuridade ou contradição entre a decisão e seus fundamentos. Por sua vez, existência de erros materiais devidos a lapso manifesto são atacáveis via embargos inominados. Não

se verificando quaisquer das situações, não merecem ser acolhidos os embargos com vistas a rediscussão de tese decorrente de mera insatisfação com o julgado.

Sem razão à embargante.

c) Omissão quanto à análise da relação de emprego com amparo na legislação previdenciária

Neste tópico, a embargante alega que "O Relator, foi muito sucinto em toda análise/fundamentação. Só se ateve a fundamentar o vínculo de emprego pelo art. 3º da CLT", carecendo de "análise/fundamentação com amparo na legislação previdenciária".

Salienta que "deve-se dar primazia não à caracterização de vínculo empregatício (instituto de Direito do Trabalho), mas, sim, à caracterização da condição de segurado empregado (instituto de Direito Previdenciário)". Cita decisões nesse sentido proferidas por outra turma do CARF.

Como dito no tópico anterior, os embargos não são a via própria para a rediscussão de tese decorrente de mera inconformidade com a decisão do julgado. Por seu turno, a existência de decisões em sentido contrário são requisito para a interposição de recurso especial à CSRF e não de embargos.

Ademais o acórdão registra que não foram reconhecidos os requisitos da relação de emprego, nos seguintes termos:

17 Esse desafio da fiscalização na minha ótica acabou na demonstração "precária" da comprovação do vínculo de emprego apor 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:

...

30 A pessoalidade, 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.

Sem razão à embargante.

d) Omissão quanto à comprovação da relação de emprego

A embargante aponta a existência de equívoco no entendimento proferido no acórdão e omissão em análise de outras constatações descritas no relatório fiscal, nos seguintes termos:

4) O Relator se equivocou quando afirmou no item 19 que houve uma única constatação:

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 (grifo nosso)

Falta a análise por parte do relator das demais constatações elencadas e discriminadas no corpo do Relatório Fiscal, de mais de 300 páginas, fls. 44 a 345 deste processo, as quais estão elencadas abaixo:

...

Entendo que não assiste razão à embargante, isto porque o relator, apesar de não mencionar cada um dos itens constantes da autuação, aponta que, pelo conjunto fático-probatório dos autos, não ficou demonstrada, de forma cabal, a relação de emprego, conforme os seguintes excertos:

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: 694.774.50120, 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 vinculo empregatício.

...

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.

...

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: 2003.01.1.0308045 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

...

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 eprocesso em arquivos não paginàveis, 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.

e) Obscuridade quanto à inexistência de relação de emprego simulada

A embargante sustenta a existência de obscuridade no julgado, nos seguintes termos:

No item 23, abaixo reproduzido, o relator afirma que:

"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" .

Porém, não argumenta como o médico contratado para prestar serviço a partir de uma empresa terceirizada, e tendo as notas fiscais sido emitidas por essa empresa terceirizada para atestar a prestação do seu serviço, não possui com ela nenhum vínculo, nem como sócio e nem como empregado. Seria o quê dessa empresa então ??.

Da leitura do acórdão, entendo que não assiste razão à embargante.

Vejamos.

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: 14.353.297/000183, 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:

...

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.

...

> 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:
>
> ... (Grifei.)
>
> *O relator conclui não se possível afirmar, com precisão, qual seria a relação existente entre as empresas prestadoras e seus contratados, portanto não há que se falar em obscuridade nesta análise.*
>
> *f) Obscuridade quanto ao não reconhecimento do pagamento de verbas salariais através de notas fiscais de prestação de serviços*
>
> *Sustenta que o Relator não esclareceu como o pagamento de salário, férias, 13º Salário, configurados nas Notas Fiscais abaixo, consideradas no contexto das demais informações do processo, não são rubricas de segurado empregado.*
>
> *Aqui também não assiste razão à embargante.*
>
> *O relator afirma em seu voto que a menção à expressão "férias" e "13º salário" em uma única nota fiscal, não seriam suficientes para caracterizar a relação de vínculo empregatício,* verbis:
>
> 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 eprocesso em arquivos não paginàveis, 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.
>
> *Portanto, não se considera obscura a decisão.*
>
> *Conclusão*
>
> *Diante do exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015,* ***ACOLHO PARCIALMENTE*** *os Embargos de Declaração opostos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF, nos termos acima.*

2 - Houve apresentação de manifestação do contribuinte em face dos embargos de declaração da DRF e apresentação de memoriais, pela manutenção do V. Acórdão recorrido.

3 - Portanto, serão objeto de decisão das razões de embargos apresentados opostos para sanar omissão no V. Acórdão de minha relatoria, apenas o tema relativo quanto ao item "a", a) Omissão na análise da totalidade dos débitos constantes do processo" relativo os lançamentos decorrentes de "CONTRATAÇÃO DOS DIRETORES como Pessoas Jurídicas – Pejotização", de acordo com os termos da decisão alhures da I. Presidência dessa C. Turma. É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

4 - O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, e portanto o conheço na forma da decisão de admissibilidade da I. Presidência dessa C. Turma.

5 - Conheço do recurso de embargos para apenas complementar o tema relativo aos lançamentos decorrentes de "CONTRATAÇÃO DOS DIRETORES como Pessoas Jurídicas – Pejotização" e quanto ao alegado "Autos de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória", não serão julgados pois são objeto de outro processo administrativo fiscal de nº 10166.721.543.2016-09 que estão sendo julgados nessa mesma sessão.

6 - Contudo, em relação ao lançamento da "Contratação dos Diretores como Pessoas Jurídicas - Pejotização" entendo que o tema foi objeto de discussão sendo que no V. Acórdão ficou consignado a fim de se evitar repetição dos mesmos fundamentos de forma repetitiva quanto aos elementos caracterizadores do vínculo de emprego e em relação à prova, ficando dessa forma indicado:

> *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: 3313010010SERVIÇOS DE CONSULTORIA /PLANEJAMENTO. (Grifei)***

7 - Apenas recebo o recurso nessa parte a fim de complementar as razões do voto que, por um lapso, em virtude do confuso relatório fiscal que ora faz referência à situação dos médicos e pessoas jurídicas de serviços médicos e ora faz relação com a pejotização de contratação de diretores, relatando ambos os lançamentos em um tópico único, houve mero lapso por parte desse relator, para manutenção da decisão, mas apenas de forma particularizada conforme passo a expor nos itens subsequentes.

8 - No item II - I indicado no V. Acórdão embargado do relatório fiscal, a autoridade fiscal estabelece como fatos para o reconhecimento da "pejotização" e indica como tema central dessa parte **"a contratação de médicos e diretores, como pessoas jurídicas- pejotização"** fls. 24.

9- Revela-se nessa parte do relatório que a autoridade fiscal trata do tema quanto aos médicos, contudo não faz nenhuma menção de forma contundente ao fundamento e provas da qual chegou à conclusão sobre a pejotização dos diretores como pessoas jurídicas.

10 - No exemplo acima, com a devida venia, a miscelânea nesse tópico quando a autoridade fiscal indica ora diretores e ora médicos, (que na realidade esses foram objeto do outro lançamento já julgado por esta Turma), e portanto, justificou-se, diante desse fato, a necessidade de se indicar no V. Acórdão embargado no item 35 a aplicação dos mesmos fundamentos quanto ao lançamento da pejotização e vínculo de emprego dos médicos e inclusive relembrando os termos do quanto fundamentado no item 6 do V. Acórdão recorrido, indicando parte do trecho do Ac. 2201004.378 j. 03/04/2018 dessa Turma, quanto ao tema abordado nessa parte do lançamento como razões de decidir.

11 - Somente às fls. 241 sob o tópico *"II-I-III – CONTRATAÇÃO DOS DIRETORES como Pessoas Jurídicas – Pejotização- CONTA CONTÁBIL: 3313010010- SERVIÇOS DE CONSULTORIA /PLANEJAMENTO."* que a fiscalização faz menção a esse lançamento, sobre os diretores em relação a questão da "pejotização".

12 - Nesse tópico, complementando os fundamentos do voto em relação a esse lançamento, com o já constatado na decisão vergastada, a autoridade fiscal faz apenas um cotejo entre informações fiscais, parte da contabilidade e de alguns documentos entregues à fiscalização, mormente notas fiscais indicadas no bojo do relatório, e ao final com suas considerações meramente analíticas a respeito de tais informações, contudo, com ilações meramente sugestivas, de indícios de possível pejotização. Em nenhum dos tópicos citados há a menção no relatório fiscal da forma como foi revelada a suposta pejotização em cada um dos diretores e médicos, citados nos itens 16 a 71.

13 - Ora a autoridade fiscal utiliza-se da análise de documentos registrados da conta contábil 3313010002 Serviços Médicos Pessoa Jurídica, em que essa turma já afastou o vínculo dos médicos para reconhecer suposta pejotização, ora outras contas contábeis.

14 - A título de amostragem, no item 43 a 51 do relatório fiscal de fls. 293/301, por exemplo, a autoridade fiscal chega à conclusão da existência da pejotização, em relação à Superintendente Luci de Fátima Emidio, apenas pela análise de dois contracheques do período de 09/2012 a 12/2012 e pela análise da GFIP de 2012, com a emissão de 4 (quatro) Notas Fiscais da empresa Felupa Serviços Administrativos Ltda., CNPJ 15.864.807/0001-40 de titularidade dessa diretora, registradas na referida conta de serviços médicos de pessoa jurídica.

15 - Segue a conclusão da autoridade fiscal para esse item, sem grifos no original:

> ***51. Dessa forma, prova-se que a SUPERINTENDENTE LUCI DE FATIMA EMIDIO, CPF 358.782.401-06, recebeu além dos salários registrados na folha de pagamento, o valor de R$ 467.507,13, por meio da empresa CNPJ: 15.864.807/0001-40- FELUPA SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA – EPP.***

16 - Contudo, entendo que o conjunto probatório revelado nesse item e nos demais citados, são insuficientes para revelar o fenômeno da pejotização, uma vez que da mesma forma que na parte do lançamento dos médicos, sequer houve a análise de eventual contrato de prestação de serviços dessas pessoas jurídicas para se confirmar com absoluta certeza se tratar de meio utilizado pelo contribuinte para pagamento de "salário por fora" através de pessoas jurídicas, montadas com essa finalidade. Não há nada de ilegal do empregado ou contribuinte individual prestar serviços de natureza eventual ao seu empregador através de uma pessoa jurídica, durante o vínculo de emprego. No caso, a autoridade fiscal não comprovou acerca de que forma esses serviços (cuja NF foi indicada) foram produzidos, o contexto de sua contratação e prestação, enfim, se era idêntico o objeto ao prestado pelo empregado para fins de se denotar fraude à relação de emprego.

17 - Todavia, é razoável que, na prestação de serviços atinentes à atividade-fim e à atividade de gestão da empresa autuada, o prestador utilize a estrutura fornecida pela contratante para o desempenho das atividades, sem que isto implique, de per si, a subordinação da contratada à contratante, visto que tais serviços podem ser prestados de forma autônoma, ainda que, para tanto, o prestador do serviço necessite utilizar a estrutura e mesmo equipamentos fornecidos pela contratante para o exercício de suas atividades.

18 - Da mesma forma se identificarmos o item 52/60 de fls. 301/308 do relatório fiscal quanto ao médico Paulo Roberto Guimarães Silva parte da análise da conta contábil 3313010010 Serviços de Consultoria/Planejamento consta pagamentos à pessoa jurídica de Gynelaser Núcleo de Ginecologia Avançada Ltda. CNPJ 07.896.231/0001-74, no valor de R$ 100.276,19, e na conta contábil 3313020002 Serviços Médicos Pessoa Jurídica constam pagamentos a essa mesma pessoa jurídica no valor de R$ 7.621,12.

19 - No item 56 consta o médico como sócio dessa empresa desde a data de 17/03/2006 como sócio administrador e no item 59 dados de prontuários entregues à fiscalização constando o médico Paulo Roberto Guimarães Silva:

HOSPITAL SANTA MARTA LTDA - CNPJ. 00.610.980/0001-44

RELATÓRIO ITEM 1.4 da TIF n. 005/2015 - TPDF n. 01.1.01.00-2014-02310-2

Data	Médico	CPF	CRM	Especialidade	Atendimento
12/07/2012	Fernando Cruvinel de Freitas	006.288.691-69	CRM 15708	Cirurgia Geral	407446
12/07/2012	Sergio Murilo Rosa	553.278.181-87	CRM 8647	Cirurgia Geral	407446
12/07/2012	Juliana Queiroz Araujo	022.469.794-39	CRM 13277	Pediatria	409823
12/07/2012	Paulo Roberto Guimaraes Silva	399.895.266-72	CRM 18663	Ginecologia e Obste	409840
12/07/2012	Joao Nei Garcia Pinto Fernandes	594.681.657-87	CRM 7346	Cardiologia	410334
24/10/2012	Paulo Roberto Guimaraes Silva	399.895.266-72	CRM 18663	Ginecologia e Obste	513522
24/10/2012	Virginia Lira da Conceicao	630.569.762-00	CRM 13484	Pediatria	513966
24/10/2012	Cleider Machado de Souza	588.198.601-63	CRM 9895	Neurologia Clínica	514002

20 - No item 60 conclui a autoridade fiscal, sem grifos no original:

> ***"60. Dessa forma, prova-se que o médico Paulo Roberto Guimaraes Silva, CPF: 399.895.266-72, recebeu a remuneração salarial por meio da empresa Gynelaser Núcleo de Ginecologia Avançada Ltda. CNPJ: 07.896.231/0001-74, no valor de R$107.897,31."***

21 - Os dois tópicos acima identificados (diretores e médicos) apenas comprovam a dificuldade em se saber no relatório fiscal, quando a autoridade fiscal está tratando de diretores (se sócios ou estatutários ou empregados não médicos com cargo de direção dentro do nosocômio) em que a embargante alega a omissão do V. Acórdão, sendo que a embargante alega a omissão deste Colegiado NESTE TÓPICO EM QUE SE DEVERIA APENAS SE DISCUTIR O LANÇAMENTO DE "CONTRATAÇÃO DOS DIRETORES como Pessoas Jurídicas – Pejotização", contudo, vemos que há uma confusão no lançamento com a indicação de outros elementos.

22 - Pelo exposto o lançamento nesse tópico prescinde dos requisitos do art. 142 do CTN pela falta de comprovação do fato gerador e demais elementos acima indicados e, portanto, complementando o V. Acórdão vergastado, com os fundamentos acima, conheço dos embargos para corrigindo a omissão indicada, sem efeitos infringentes, mas apenas com efeito

integrativo da decisão embargada no V. Acórdão 2201-004.587 de e-fls. 2269 a 2305 dou provimento ao recurso nesse tópico para afastar o lançamento quanto a Terceiro - Conta Contábil: 3313010002- Serviços Médicos Pessoa Jurídica e Terceiros - Diretores na forma da fundamentação acima.

23 - Portanto, a ementa do V. Acórdão nº 2201-004.587 de e-fls. 2269 a 2305 passa a ter a seguinte redação:

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

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE

Diante do 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.

LANÇAMENTO CONTRATAÇÃO DIRETORES COMO PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO

Não comprovação pela fiscalização de ato simulado na criação de pessoas jurídicas e que os pagamentos pelos serviços prestados estavam atrelados ao mesmo tipo de trabalho como empregados. Falta dos requisitos do art. 142 do CTN, cujo ônus da prova é da fiscalização.

Conclusão

24 - Diante do exposto, conheço dos embargos na forma da decisão de admissibilidade Presidencial, para no mérito complementar o V. Acórdão vergastado, corrigindo a omissão indicada, sem efeitos infringentes, com a integração dos fundamentos acima na decisão embargada no V. Acórdão 2201-004.587 de e-fls. 2269 a 2305 dando provimento ao recurso nesse tópico para afastar o lançamento quanto a Terceiro - Conta Contábil: 3313010002- Serviços Médicos Pessoa Jurídica e Terceiros - Diretores na forma da fundamentação acima.

assinado digitalmente

Marcelo Milton da Silva Risso