



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.721734/2016-62
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.759 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL SANTA MARTA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados, o Recurso Especial da Divergência deve ser conhecido.

LANÇAMENTO. VÍCIO NA NORMA INTRODUZIDA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL.

A não demonstração clara e precisa da relação de emprego entre os sócios da pessoa jurídica e contratante, afasta a incidência da contribuição previdenciária haja vista a ausência de caracterização do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Milton da Silva Risso, que não conheceram. No mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de contribuição previdenciária destinada a outras entidades e fundos (cota Terceiros), relativa ao período de 01/2001 a 12/2001. De acordo com o Relatório Fiscal o crédito foi apurado com base nos pagamentos realizados pela contribuinte aos médicos que lhe prestavam serviços, os quais foram considerados pela fiscalização como segurados empregados.

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário concluindo pela improcedência o lançamento. Para o Colegiado a fiscalização não comprovou a existência de subordinação entre os médicos contratados e a Contribuinte, situação que afasta a caracterização do vínculo de emprego e, conseqüentemente, de ocorrência do fato gerador. O acórdão 2201-004.587 recebeu a seguinte ementa:

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.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial citando, para tanto, o acórdão paradigma nº 2302-00.308. A para a Recorrente a divergência é patente: o

Colegiado *a quo*, em face da ausência da demonstração pela autoridade fiscal do requisito da subordinação, essencial para a caracterização do trabalhador como empregado julgou o lançamento improcedente. Diversamente, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, analisando situação idêntica, resolveu anular o lançamento em face de deficiência na atividade da autoridade fiscal, classificando o vício como formal.

A unidade preparadora apresentou embargos de declaração, juntado às fls. 2317/2329, os quais foram acolhidos por meio do acórdão 2201-005.023 para sanar os seguintes pontos:

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 2201004.587 de efls. 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.

Manifestação da Fazenda Nacional ratificando o recurso especial interposto e contrarrazões **do contribuinte pugnando pelo não conhecimento do recurso e, no mérito, pelo seu não provimento.**

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Do Conhecimento:

Antes de apreciar o mérito do recurso, considerando os apontamentos feitos em sede de contrarrazões, pertinente tecer comentários acerca do seu conhecimento.

Conforme consta do relatório, no presente caso, temos lançamento para exigência de Contribuições Previdenciárias (cota Terceiros) incidentes sobre os valores pagos pelo contribuinte aos médicos que lhe prestaram serviço, estes foram reclassificados pela fiscalização como segurados empregados.

Analisando os documentos juntados aos autos e interpretando o Relatório Fiscal, o Colegiado recorrido entendeu pela não caracterização do vínculo de emprego, haja vista a ausência de demonstração acerca do elemento da subordinação e para tanto destaca o acórdão 2201-004.587 (cuja fundamentação foi reiterada no acórdão 2201-005.023):

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. 2125 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*

...

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:

...

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.

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.

Observamos, portanto, que o acórdão recorrido tem como fundamentação o entendimento de que a relação de subordinação envolvendo contratação de médicos, pelas especificidades, não se presume e, neste sentido, a partir da análise e valoração das provas dos autos, concluiu pela não caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária imputado pela fiscalização, qual seja, pagamento de remuneração a empregado.

Por sua vez o acórdão **paradigma nº 2302-00.308** analisou lançamento por meio do qual se exigiu do contribuinte multa pelo descumprimento de obrigação acessória caracterizada pela ausência de inscrição de segurado empregado na previdência, descumprimento do art. 17 da lei nº 8.213/91 c/c art. 18 do Decreto 3.048/99. Entre os argumentos de defesa a contribuinte destacou que as pessoas físicas elencadas não eram seus empregados. Assim concluiu o colegiado paradigmático:

Entendo que o lançamento possui um vício na formalização. Não restou caracterizado o enquadramento dos segurados como empregados. O relatório fiscal está incompleto, uma vez que não houve detalhamento acerca da subordinação, para a maioria dos casos o Auditor sequer indicou qual seria a atividade prestada pelo segurado, fl.. 37.

...

O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.

Entendo que os meros erros materiais podem ser corrigidos no lançamento, agora as falhas mais graves, os vícios, demandam a realização de um novo ato. A correção dos erros materiais, a complementação de informações, ou esclarecimentos, já constantes no relatório fiscal, podem ser trazidos aos autos por meio de diligência, inclusive comandada pelo CARF. Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.

Da leitura do acórdão citado, é possível perceber que a classificação adotada pelo Colegiado paradigmático não é a mesma pretendida pela Recorrente, a compreensão do julgado indica a decisão pela 'improcedência do lançamento', o que corresponderia à classificação de material do vício sob o viés que ora se discute, afinal o acórdão conclui que 'complementação de informações devem ser trazidas por diligência'. Assim, não é possível extrair que a realização do 'novo lançamento' tenha sido determinada com base no art. 173, II do Código Tributário Nacional, ao que parece os vícios - entendidos no presente processo como vícios formais - são considerados como convalidáveis no próprio processo por meio de diligência.

Também é relevante destacar, como apontado em sede de contrarrazões, que o Colegiado recorrido concluiu pela "improcedência do lançamento" por ausência de provas acerca da caracterização do fato gerador e a Fazenda Nacional tenta, por meio de debate sobre existência de vício, promover a reavaliação das provas.

O recurso especial tem como fundamento o art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá recurso especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. O recurso à Câmara Superior é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, não constitui o apelo em uma terceira instância, mas sim instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Com essa premissa observamos que não há entre os acórdãos recorrido e paradigma a divergência acerca da interpretação de dispositivo legal, a decisão do Colegiado recorrido julgou o lançamento improcedente após minuciosa análise das provas juntadas aos autos. Ao longo de extenso relatório fiscal e por meio da juntada de centenas de documentos, a fiscalização tentou comprovar a existência do artifício da pejetização e, consequentemente, da caracterização de vínculo empregatício desencadeador de fato gerador de contribuição previdenciária, entretanto, no entendimento do acórdão recorrido tais elementos não foram suficientes.

Por fim, tratando-se de discussão acerca da existência ou natureza de vício em lançamento de tributo, é exigida uma maior identidade entre os acórdãos. Por isso, no entendimento desta relatora também impacta na análise da divergência o fato de estarmos diante de contribuintes com perfis distintos: no caso recorrido temos uma instituição hospitalar onde a fiscalização presumiu a relação de subordinação a partir do entendimento de que um hospital deve possuir médicos como empregados para realização da sua atividade fim. Já no paradigma estamos diante de empresa de construção civil, situação onde o vínculo de emprego é de fato mais patente e presumível.

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso.

Do mérito:

Vencida quanto ao conhecimento, adoto como razões de decidir a fundamentação do acórdão recorrido, notadamente pelo fato da ausência de comprovação da subordinação impactar no critério material da regra matriz de incidência: ou seja a ausência de demonstração da subordinação afasta a caracterização da relação de emprego e, conseqüentemente, a existência de caracterização de fato gerador da contribuição previdenciária.

A discussão acerca da classificação da natureza do vício já foi enfrentada por este Colegiado e para ilustrar cito o acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, expressis verbis:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e

concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

No presente caso é indiscutível que o erro está exatamente na aplicação da norma introduzida, pois ao deixar de demonstrar o elemento da subordinação o agente fiscal deixa de caracterizar o vínculo de emprego e como tal deixa de demonstrar a ocorrência do fato gerador do tributo exigido. Assim, estamos diante de vício de natureza material.

Diante do exposto nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Nogueira Righetti - Redator designado

Não obstante os substanciosos argumentos da ilustre relatora, deles ousou dissentir no que concerne ao conhecimento do recurso e à natureza do vício. **Todavia, este voto abordará, tão somente, a temática do conhecimento, já que foi único ponto em que o voto condutor não se sagrou vencedor.**

Examinando-se os termos do voto condutor do recorrido, muito embora haja considerações acerca dos elementos da relação de emprego, parece-me que claro que o ponto fulcral do voto residiu em questionar a demonstração do elemento “subordinação” por parte do Fisco. Confira-se os excertos a seguir:

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.

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.

De outro lado, verificando-se o acórdão paradigmático, extraio que o não detalhamento acerca do elemento “subordinação” levou à anulação do lançamento por vício formal. Veja-se:

Entendo que o lançamento possui um vício na formalização. Não restou caracterizado o enquadramento dos segurados como empregados. O relatório fiscal está incompleto, uma vez que não houve detalhamento acerca da subordinação, para a maioria dos casos o Auditor sequer indicou qual seria a atividade prestada pelo segurado, fl.. 37.

E foi nesse sentido que, acertadamente, concluiu o despacho de admissibilidade:

Verifica-se que, ao se deparar com descrição deficiente do fato gerador, decorrente da falta de caracterização de um dos pressupostos fático-jurídico da relação de emprego - a subordinação, o colegiado prolator do paradigma impôs como consequência jurídica a nulificação do ato administrativo por vício formal.

Diferentemente, no recorrido, a falta de demonstração da subordinação levou o colegiado a cancelar o lançamento. É o que se extrai do excerto abaixo:

[...]

Como se vê no recorrido, do mesmo modo que no paradigma, a turma entendeu que a forma como o fisco tentou caracterizar a subordinação não foi suficiente para comprovar a existência do laço laboral entre os sócios das empresas prestadoras e o tomador de serviços, todavia, optou-se nesse caso, não pela nulificação por vício formal, mas pelo cancelamento da lavratura.

Assim resta caracterizada a divergência jurisprudencial para a matéria **caracterização de segurado empregado - consequência jurídica da falta de demonstração da ocorrência de subordinação**.

Diferentemente da ilustre relatora, não vejo como relevante, *in casu*, que os contribuintes envolvidos não pertençam ao mesmo ramo de atividade, de sorte que não se pode dizer haver distinção quanto à legislação a ser aplicada nesse ponto.

Da mesma forma, ao contrário do que entende, no sentido de que “*não é possível extrair que a realização do 'novo lançamento' tenha sido determinada com base no art. 173, II do Código Tributário Nacional,...*” penso que o acórdão paradigmático, ao reporta-se aos termos do voto do relator, encampou sua decisão por considerar como formal o vício então apontado. Confira-se:

Pelo exposto, *in casu*, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art.10, inciso III do Decreto n " 70.235.

CONCLUSÃO:

Assim, voto por ANULAR o lançamento por vício formal.

É como voto.

Tem-se, com isso, bem delimitada a tese a ser fixada por este colegiado, qual seja, se a falha, incompletude ou deficiência na fundamentação no que toca ao requisito da subordinação – quando pretende o Fisco caracterizar a relação empregatícia - acarretaria a improcedência do lançamento ou a sua anulação por vício de natureza formal.

Posto desta forma é de se conhecer do recurso interposto.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso.

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti