



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.723529/2016-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.057 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente HOSPITAL PRONTONORTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

É possível a execução da atividade-fim por intermédio de autônomos ou pessoas jurídicas legalmente contratadas para tal mister, exceto quanto preenchidos os requisitos da relação de emprego previstos na legislação trabalhista.

O ônus de provar a existência do vínculo de emprego entre a contribuinte e a prestadora de serviços é da autoridade lançadora.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO COM BASE ESTRITAMENTE COM RELAÇÃO AO DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS.

Como constatado, o descumprimento das obrigações acessórias ocorreu pela consideração de que as obrigações principais não seriam devidas, de modo que, com o cancelamento do lançamento decorrente das obrigações principais, os lançamentos decorrentes das obrigações acessórias também não se sustentam.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Francisco Nogueira Guarita (Relator) e Debora Fofano dos Santos, que deram provimento parcial para afastar a qualificação da multa de ofício. Foi designado o Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita – Relator

Douglas Kakazu Kushiya - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 14-64.064 - 7ª Turma da DRJ/POR, fls. 2300 a 2328.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de processo de constituição de crédito tributário em que foram lavrados autos de infração contra o contribuinte em epígrafe, relativos às contribuições previdenciárias, devidas no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, correspondentes às contribuições a cargo da empresa (patronal e Sat/Rat), no valor total consolidado na emissão de RS 5.670.936,83, e as decorrentes por infrações de obrigações acessórias, referentes à 1) não lançamento em títulos próprios da contabilidade dos fatos geradores, no valor de RS 21.430,11; 2) não preparação de folhas de pagamentos de todos os segurados, no valor de RS 2.143,01 e 3) não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização, no valor de R\$ 21.430,11.

DO RELATÓRIO FISCAL

Conforme Relatório fiscal, a auditoria informa que foram apuradas remunerações pagas, devidas e creditadas aos profissionais de saúde que prestaram serviços ao Hospital Prontonorte S/A por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, na qualidade de segurados empregados.

Para referida apuração utilizou as folhas de pagamento digitais, a contabilidade via Sped, contratos celebrados, Notas fiscais e informações prestadas pelo referido hospital ao Ministério da Saúde - Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES).

A auditoria apurou, em análise da folha de pagamento do Hospital Prontonorte S.A. (doravante denominado somente "Prontonorte"), assim como das informações prestadas pelo estabelecimento em GFIP-Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, que no decorrer do ano de 2012, não obstante se tratar de uma empresa com atuação na área de atendimento à saúde, inclusive pronto-socorro e emergência, não havia entre seus segurados empregados nenhum profissional médico, independentemente da especialidade.

A fiscalização utilizou-se também das informações constantes do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), prestadas pelo Prontonorte ao Ministério da Saúde, para verificação e confirmação das informações relativas aos profissionais de saúde que exerceram suas atividades junto ao hospital no ano de 2012.

Cita a fiscalização que para cada um destes profissionais, o estabelecimento preenche uma ficha com os dados individuais solicitados, a saber: dados pessoais, dados profissionais, vínculo do profissional com o estabelecimento de saúde, código referente à ocupação (CBO), carga horária semanal, data de início de trabalho e data de desligamento.

Dessa forma, ao realizar consulta às informações prestadas pelo Hospital Prontonorte junto ao CNES, a fiscalização apurou a existência de profissionais médicos informados, cujo vínculo com o hospital é "AUTÔNOMO - INTERMEDIADO POR EMPRESA PRIVADA", conforme planilha constante do Anexo II ao relatório fiscal - "*Dados dos Profissionais conforme Banco de Dados CNES*".

A fiscalização junta quadro demonstrativo quanto à ocupação especialidade dos profissionais médicos cadastrados como prestadores de serviços médicos:

Classificação Brasileira de Ocupações-CBO	Quantidade de Profissionais
225270 - MEDICO ORTOPEDISTA E TRAUMATOLOGISTA	20
225125 - MEDICO CLINICO	18
225150 - MEDICO EM MEDICINA INTENSIVA	15
225120 - MEDICO EM RADIOLOGIA E DIAGNOSTICO POR IMAGEM	12
225225 - MEDICO CIRURGIAO GERAL	8
225120 - MEDICO CARDIOLOGISTA	5
225151 - MEDICO ANESTESIOLOGISTA	5
225285 - MEDICO UROLOGISTA	4
225115 - MEDICO ANGIOLOGISTA	3
225121 - MEDICO ONCOLOGISTA CLINICO	3
225185 - MEDICO HEMATOLOGISTA	2
225275 - MEDICO OTORRINOLARINGOLOGISTA	2
131205 - DIRETOR DE SERVICOS DE SAUDE	225270 - MEDICO ORTOPEDISTA E TRAUMATOLOGISTA
	1
225112 - MEDICO NEUROLOGISTA	1
225127 - MEDICO PNEUMOLOGISTA	1
225160 - MEDICO FISIATRA	1
225210 - MEDICO CIRURGIAO CARDIOVASCULAR	1
225250 - MEDICO GINECOLOGISTA E OBSTETRA	1

A auditoria intimou o hospital, com base no Anexo II ao relatório fiscal - "*Dados dos Profissionais conforme Banco de Dados CNES*", acima referido, a apresentar contratos e aditivos firmados entre o Prontonorte e empresas indicadas, e Notas Fiscais/Recibos. Em resposta apresentou planilha com razão social e CNPJ das pessoas jurídicas vinculadas aos profissionais médicos prestadores de serviço que constavam da relação apresentada retirada do CNES, Notas Fiscais e apenas 08 contratos.

A auditoria verificou que o reconhecimento contábil do pagamento às empresas intermediadoras contratadas foi feito com o registro na conta código 4102010001-REPASSE DE HONORARIOS MÉDICOS PJ, do grupo Despesa, código 410201 - SERVIÇOS DE TERCEIROS.

Aduz que as Notas Fiscais apresentadas se referem, em todos os casos, a faturamentos relativos a prestação de serviços médicos e/ou honorários médicos.

O CNAE Classificação Nacional de Atividades Econômicas preponderante do estabelecimento matriz foi declarado, na DIPJ 2013, ano-calendário 2012, no código 86.10-1/02 - Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências. Tal informação também foi declarada em GFIP.

A autuante verificou que segundo informações consultadas em 16/09/2015 em sua página na *internet* (www.prontonorte.com.br), o hospital presta atendimento especializado emergencial, oncológico e de tratamento intensivo multidisciplinar há mais de 35 anos no Distrito Federal. Reproduziu no relatório fiscal as atividades do hospital.

Que, ainda de acordo com o referido *site*, o corpo clínico do Prontonorte possui profissionais renomados, com vasta experiência em diversas especialidades.

A fiscalização elaborou planilha, a "Tabela IV - PJ interpostas CNAE", apresentando analiticamente as atividades das empresas contratadas, concluindo pela coincidência

entre as atividades contratadas por interposta pessoa e a atividade-fim do hospital, contrariando a Súmula 331 do TST.

Relata que o hospital apresentou, em atendimento à intimação, somente 08 contratos de prestação de serviços, que seguem modelo padronizado de forma e conteúdo.

Ressalta que "tais cláusulas, de forma padrão, estipulam que os serviços serão executados pelos sócios das empresas contratadas, com horário determinado para a prestação de serviços durante 24 (vinte e quatro) horas por dia, durante todos os dias do ano, inclusive sábados, domingos e feriados, devendo os mesmos serem prestados sempre dentro do complexo hospitalar do Prontonorte, com utilização exclusiva de sua infraestrutura material e humana".

Constatou também que a subcontratação é vedada, com exigência de que a contratada tenha sede administrativa em local fora do hospital. Em alguns contratos a obrigação de prévia "legalização" (CNPJ, Alvará inscrição no GDF, inscrição no CRM). Prevê rescisão do contrato quando a contratada transferir cotas ou vender seu controle acionário, revelando desta maneira que o interesse do hospital reside de fato na mão-de-obra especializada dos sócios prestadores de serviço, e não na pessoa jurídica interposta.

Relata que segundo o Regimento Interno do Prontonorte, que foi anexado, somente podem realizar procedimentos no interior do hospital aqueles profissionais integrantes do seu corpo clínico, devidamente cadastrados e admitidos.

A auditoria ressalta que "no presente caso, as pessoas que procuram atendimento de saúde junto ao hospital Prontonorte o fazem espontaneamente com o objetivo de usufruir de serviços necessários à sua saúde, seja por sua estrutura física, administrativa e/ou pelas de especialidades diversas oferecidas (ambulatório, internação, pronto socorro, UTI, etc) sendo atendidos, no hospital, por profissionais de saúde por este designados e que se encontram à disposição". Que ao caso aplica-se os art. 2º, 3º e 9º da CLT, e tributariamente os arts. 121 e 123 do CTN, e nos termos da legislação previdenciária em vigor o art. 22, da Lei 8.212/91.

A auditoria autuante verificou que pela análise das Notas Fiscais apresentadas constata-se que os faturamentos relativos a serviços médicos, cujo reconhecimento contábil de tais pagamentos foram com o devido registro na conta código 4102010001- REPASSE DE HONORARIOS MÉDICOS - PJ, do grupo Despesa, código 410201 - SERVIÇOS DE TERCEIROS (o Prontonorte apresentou a contento planilha constante da Tabela V - Honorarios Pessoa Jurídica 2012, anexada aos autos, em que vincula os profissionais, por função, a cada urna das empresas prestadoras de serviço). Que tais valores, escriturados na contabilidade do Prontonorte como despesas dedutíveis de IRPJ e CSLL, conforme balancete, fazem parte efetiva de seus custos com serviços prestados, assim não se trata de um mero repasse de recursos provenientes dos planos de saúde.

A fiscalização efetuou diligências em oito empresas contratadas (por amostragem): A Associação dos Médicos e Profissionais em Saúde de Planaltina DF e Coofisio-Cooperativa dos Fisioterapeutas de Brasília Ltda não foram localizadas nos endereços de seu cadastro junto à Receita. A empresa Virtual Serviços Técnicos em Radiodiagnósticos não apresentou a documentação solicitada.

Constatou em síntese que as empresas prestavam serviços exclusivamente pelos sócios, em área-fim da autuada e eram desprovidas de bens patrimoniais e estrutura física própria das empresas para a prestação de serviços a que se propõem, demonstrando que o risco do empreendimento era do Prontonorte, nos termos do art. 15 da Lei 8.212/91.

Foi colhida pela fiscalização, depoimento (anexo aos autos) do ex-responsável pela contabilidade do hospital e de outras empresas do grupo, Sr. Cesário Alberto de Figueiredo, o qual relata em suma que todos os atendimentos médicos eram lançados nos sistemas, e o setor de honorários encaminhava para o médico emitir a Nota Fiscal

relativa a seus honorários; que o sistema controla os atendimentos pelo CRM, cuja contratação era de responsabilidade da Diretoria.

Aduz que a interveniência da associação dos médicos (AMPHDF) se dá apenas para facilitar os recebimentos de honorários por parte de seus associados, visto que a mesma não interferia na relação dos médicos com o Prontonorte. Que os médicos beneficiários dos pagamentos constantes das notas fiscais emitidas pela AMHP, que prestaram serviços no Prontonorte, foram intermediados por pessoas jurídicas interpostas, muitas das quais, também, recebem diretamente do Prontonorte.

A fiscalizada foi intimada a apresentar a relação dos ocupantes de funções/cargos exercidos no hospital, como diretores e responsáveis técnicos e/ou coordenadores, verificando que há ocupantes de cargo de direção no hospital que são sócios de empresas interpostas, portanto contratados e remunerados segundo o instrumento ilegal da "pejotização". Demonstra a co-relação existente em planilhas.

Expõe que foram retiradas informações da página da internet do Hospital Prontonorte (www.prontonorte.com.br), juntadas ao Relatório no "*Anexo XI-Prontonorte Informações Internet*", que apresentam sempre os profissionais responsáveis por procedimentos efetuados no hospital, em cada especialidade, por seu nome próprio, como pessoa física o que evidencia, mais uma vez, o papel totalmente acessório, marginal e dispensável prestado pela pessoa jurídica interposta envolvida nos processos produtivos dentro do hospital.

De forma a corroborar a apuração, a fiscalização verificou a existência de pelo menos 3 (três) ações judiciais contra empresas do grupo econômico da qual faz parte o hospital Prontonorte, sendo uma delas movida contra o próprio, em que a justiça condena a prática de terceirização ilícita de serviços de saúde encontrada nas empresas.

A auditoria autuante relata que os médicos ao prestarem seus serviços devem se submeter às orientações e direcionamentos de suas atividades contidos no Regimento do Corpo Clínico do hospital e também ao seu Estatuto Social, que estabelecem estrutura hierárquica e critérios, parâmetros e métodos para avaliação das ações e serviços de saúde.

Que o contratante afere a produtividade para a devida e justa remuneração do prestador de serviço, sendo onerosa, portanto, a relação entre as partes, porquê a prestação de serviço é, conforme demonstrado, mensurada, identificada ao profissional, inserida em sistemas informatizados de controle, avaliada, quantificada e valorada.

Afirma que foi caracterizada a pessoalidade na prestação de serviços, efetivamente conduzidas por sócios das empresas interpostas, que na verdade buscava-se obter a mão de obra do profissional de saúde pessoa física, nas relações contratuais desconsideradas pela fiscalização, conforme fartamente apontado neste relatório e documentalmente provado pelas diligências fiscais. Quanto a não eventualidade, os serviços prestados estavam vinculados de forma direta ao objeto social do hospital, cujas atividades se dão continuamente.

A fiscalização constatou a participação da autuada em grupo econômico, denominado "Grupo Santa" ou "Grupo Santa Lúcia", o que implicou na sujeição passiva solidária das pessoas jurídicas abaixo relacionadas, as quais têm como acionista majoritário e presidente o Sr. José do Patrocínio Leal, CPF 185.491.017-53. Consta ainda a presença do Sr. Hamilton Heitor de Queiroz, CPF 126.508.111-53, em cargo de direção em todas as empresas do grupo.

Todas as empresas atuam no setor de prestação de serviços médicos, com uma delas, MEDGRUPO PARTICIPAÇÃO, atuando como acionista controladora. Fatos evidenciados por informações retiradas da internet "www.gruposanta.com.br" e utilização da mesma ficha cadastral de profissionais de saúde.

A base de cálculo utilizada para apuração das contribuições foram os valores repassados a pessoas jurídicas interpostas, consideradas pela fiscalização como remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados. A apuração se deu com base nos valores lançados na contabilidade do Prontonorte, conta 4102010001- REPASSE DE HONORÁRIOS MÉDICOS PJ, do grupo Despesa, código 410201-SERVIÇOS DE TERCEIROS, estando relacionados em Tabelas, anexas ao Relatório Fiscal.

A fiscalização discorre sobre os fundamentos legais da aplicação da multas por obrigações acessórias decorrentes dos fatos apurados no procedimento, 1) não lançamento em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, dos fatos geradores, no valor de R\$ 21.430,11; 2) não preparação de folhas de pagamentos de todos os segurados, no valor de R\$ 2.143,01 e 3) não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização, decorrentes de não apresentação das Notas Fiscais emitidas pela empresa Clivir Clínica Vida Ltda e dos Contratos de Prestação de Serviço de diversas empresas relacionadas no item 190 do Relatório fiscal, no valor de R\$ 21.430,11.

Quanto à aplicação de multa de ofício, a auditoria aplicou a multa qualificada, considerando o apurado de que o Hospital Prontonorte *"adotou procedimentos visando mascarar sua verdadeira intenção de obter o resultado do trabalho de seus sócios pessoas físicas — na realidade, profissionais da área de saúde na qualidade de segurados empregados de fato. Ao mesmo tempo, no intuito de efetivar os pagamentos das respectivas remunerações dessas pessoas físicas, travestia-os contabilmente como meras quitações de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas interpostas. Tal prática por parte do contribuinte visava impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal das contribuições previdenciárias, modificando suas características essenciais de modo a reduzir/evitar o montante do imposto devido, ficando portanto caracterizada a ocorrência de sonegação e fraude"*.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificados do lançamento a autuada e os responsáveis solidários - apresentaram impugnações ao lançamento fiscal. A matéria que for específica de determinada impugnação será discriminada.

Da Impugnação do responsável solidário Hospital Santa Helena

A responsável solidária Hospital Santa Helena, apresentou impugnação exclusiva, alegando em síntese:

Inicialmente alega que a inclusão da ora impugnante no pólo passivo é nula em razão de erro de critério jurídico, pois antes da lavratura da autuação fiscal, foi adquirida em dezembro de 2015 pela Rede D'Or São LUIZ S/A

É improcedente sua responsabilização pois sempre desenvolveu suas atividades de forma autônoma, tendo existência real e propósito comercial próprio, sem confusão gerencial ou societária envolvendo a impugnante.

Houve aferição indireta com violação ao art. 33, § 6º da lei 8.212/91, pois a autoridade adotou critério que não permite verificar o movimento real dos supostos salários pagos, pois os valores pagos às pessoas jurídicas, quando da distribuição de lucros, são deduzidas despesas/custos.

O presente processo deve ser suspenso até o julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo ARE 713.211 pelo STF, no qual foi reconhecida a repercussão geral da delimitação das hipóteses de terceirização.

Do Pedido

Requer realização de sustentação oral, juntada de novos documentos e intimação de procurador da sessão de julgamento.

Das Impugnações da Autuada e demais Responsáveis Solidários

Da Inexistência de Sujeição Passiva Solidária

A impugnante alega que o art. 124, inciso I do CTN refere-se aos codevedores de uma mesma obrigação tributária, isto é os sujeitos que tenham relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, relação esta que caracteriza o "interesse comum".

Aduz que somente há solidariedade passiva tributária aos que podem qualificar-se como contribuintes, conforme Jurisprudência do STJ - Cita Acórdão do RESP n.º 884.845/SC. Que não basta o mero interesse econômico.

As impugnantes estão respondendo pelas próprias obrigações tributárias, por exemplo Hospital Santa Lúcia - processo 10166728380/2015-04 e Hospital Maria Auxiliadora S/A - processo 10166.726902/2015-25, nos mesmos períodos fiscalizados, não havendo que se falar em responsabilidade tributária por outro contribuinte.

Preliminar - Nulidade do Lançamento

Nulidade dos autos de infração pela análise não individual das supostas relações de emprego. Não comprovação da materialidade do fato gerador e prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

A relação de emprego somente pode ser comprovada com base na demonstração da existência de cada um dos seus elementos previstos nos artigos 2º e 3º da CLT, o que somente é possível verificar de forma discriminada para cada um dos supostos empregados, gerando vício material no lançamento pois não há como contestar a própria base de cálculo do tributo se todos os pagamentos seriam salários. Cita jurisprudência do CARF.

Nulidade dos autos de infração pela impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica com base no parágrafo único do art. 116 do CTN e pela impossibilidade de utilização da legislação trabalhista para justificar a desconsideração para fins tributários.

No caso dos autos, nenhum dos requisitos do art. 116, parágrafo único do CTN estão presentes, pois I)- não há lei ordinária que discipline o referido artigo e II)- não há comprovação de que as operações realizadas pelas pessoas jurídicas sejam simuladas, conforme será verificado no mérito.

O art. 9º da CLT não pode ser aplicado para fins tributários, mas somente para discussões essencialmente relacionadas ao direito do trabalho. Qualquer desconsideração da personalidade jurídica ou de negócios jurídicos na seara tributária devem apenas obedecer aos ditames do CTN.

Da Inexistência de ato simulado e fraude: a validade e legalidade expressa da prestações de serviços por meio de pessoa jurídica. O art. 129 da Lei n.º 11.196/05.

Não há como se sustentar qualquer ilegalidade ou fraude na conduta adotada pela impugnante no sentido de contratar as pessoas jurídicas para disponibilizarem seus serviços no ambiente hospitalar, ao invés de contratar diretamente os profissionais médicos numa eventual relação empregatícia. A legislação federal permite expressamente a contratação de serviços intelectuais - art. 129 da lei n.º 11.196/05.

Inexiste o dever legal de o quadro dos Hospitais ser integrado por profissionais médicos empregados, sendo uma opção sua a forma de contratação dos serviços que serão

prestados aos pacientes no seu recinto, cujo exercício da profissão é incompatível com a existência de subordinação nos termos da legislação trabalhista.

É extremamente comum a contratação de pessoas jurídicas especializadas para a prestação de serviços médicos nos estabelecimentos hospitalares, tanto que a própria Receita reconhece essa hipótese prevista no art. 206 da In RFB 971/2009, sendo possível os profissionais médicos prestarem seus serviços nas dependências do hospital, sem estabelecer vínculo empregatício por ser mera repassadora dos honorários.

Da Não Configuração do Vínculo Empregatícios entre os profissionais médicos integrantes das pessoas jurídicas contratadas e o impugnante - Inexistência dos cinco requisitos configuradores da relação empregatícia

Inexistência de Alteridade

Inexiste o dever contratual de pagar remuneração independentemente do serviço prestado ou do lucro auferido pelo impugnante, que é mero repassador dos honorários pagos pelos planos de saúde ou diretamente pelos pacientes particulares, não havendo qualquer direito de receber do impugnante remuneração, mesmo em caso de inadimplemento, ou nos casos em que os serviços não foram demandados.

Inexistência de Onerosidade

O Hospital não é o responsável pelo pagamento de honorários referentes aos serviços médicos contratados, cabendo aos próprios pacientes particulares ou aos planos de saúde dos quais são segurados.

Alega que é mero repassador dos honorários conforme art. 206 da IN RFB nº 971/2009, inexistindo qualquer contraprestação pecuniária para caracterizar o requisito da onerosidade.

Inexistência de pessoalidade

A cláusula Primeira de todos os contratos está previsto expressamente que os serviços serão executados pelos sócios e profissionais médicos da Contratada, sem exclusividade e sem preferência por qualquer profissional, mesmo porque o quadro societário pode ser alterado a qualquer momento. Inexiste cláusulas contratuais que prevêem a rescisão do contrato ou a aplicação de penalidades nos casos em que a PJ transfere ou aliena as quotas ou ações, havendo a exigência de comunicação de modificações, demonstrando o zelo em relação à prestação dos serviços contratados.

Os contratos excluem qualquer exclusividade na prestação dos serviços, os quais podem ser executados no interesse de outras pessoas jurídicas ou físicas. Cita fatura emitida pelo Centro de Cirurgia Digestiva contra terceiros pessoas físicas e contra o concorrente Hospital Santa Luzia (DOC 4).

Inexistência de Habitualidade e não eventualidade

A fiscalização sustentou apenas que os médicos profissionais estavam inseridos na cadeia produtiva do negócio, ignorando a necessidade de comprovação da habitualidade na prestação dos serviços.

Argumenta que os serviços podem ser prestados por profissionais indicados pela contratada (sócios e até mesmo terceiros), sendo impossível estabelecer a habitualidade da prestação dos serviços. Necessário demonstrar que os serviços eram prestados de forma contínua e permanente, com certa periodicidade.

inexistência de Subordinação

A impugnante alega que a doutrina citada em sua impugnação exclui do conceito de subordinação a atividade médica, ante o elevado grau de especialização e tecnicidade, não havendo a subordinação objetiva ao tomador do serviço, de modo a impor como o profissional médico executará seu serviço.

Acrescenta que não há subordinação técnica pois a própria pessoa jurídica contratada tem a responsabilidade contratual de designar um responsável técnico para a sua área de atuação, não podendo nem mesmo ele interferir na atuação técnica do profissional prestador do serviço. Cita cláusula décima primeira do contrato com o Centro de Cirurgia Digestiva e IAB.

Não há subordinação econômica pois não é o impugnante que remunera o serviço realizado pelo médico.

Quanto à subordinação hierárquica nenhum funcionário estava em posição de superioridade no que diz respeito à gestão e comando dos serviços prestados pela pessoa jurídica contratada. A simples existência de cláusula contratual que designa um diretor técnico ou clínico para fiscalizar os serviços médicos prestados não configura subordinação, mas tão somente o poder de fiscalização do objeto dos contratos.

Aduz que inexistente a subordinação de natureza jurídica: não são fiscalizados os horários de trabalho dos funcionários das contratadas; é responsabilidade da contratada o bom desempenho dos serviços; responsabilidade exclusiva da contratada pela indicação de um profissional médico como responsável técnico.

Inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio. Ilegalidade da multa qualificada aplicada.

Neste tópico a impugnante dispõe que o art. 129 da Lei 11.196/05 admite a contratação de pessoas jurídicas nos casos de prestação de serviços intelectuais, não se sujeitando à legislação das pessoas físicas.

É plenamente possível que os profissionais médicos prestem seus serviços nas dependências do hospital sem estabelecer qualquer vínculo empregatício, sendo a entidade empresarial mera repassadora dos honorários.

A simples existência de lei federal, de regulamento da RFB e de jurisprudência é suficiente para caracterizar dúvida, devendo-se aplicar o art. 112,1 do CTN.

Inaplicabilidade das demais multas lançadas.

Também são insubsistentes as multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações acessórias, uma vez que reflexas do equivocado entendimento de que restaria configurada relação de emprego com os médicos integrantes das pessoas jurídicas.

Do Pedido

Requer a presente impugnação julgada procedente, protestando pela apresentação posterior de novos documentos, provas, bem como perícia.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Soctats Previdenciárias

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

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. DESCRIÇÃO DOS FATOS E DE PROVAS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DE AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO.

Os fatos ocorridos, com todas as circunstâncias descritas, acompanhados de documentação comprobatória, demonstrativos de cálculo e dos respectivos fundamentos legais do débito, discriminados de forma clara e sistematizada no Relatório Fiscal e demais anexos, propiciando ao contribuinte informações e esclarecimentos acerca da infração cometida, consubstanciam-se em pressupostos suficientes para a exigência fiscal e, conseqüentemente, não ocorre violação da ampla defesa e do contraditório.

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

É próprio da autoridade administrativa tributária, consignado no CTN, artigos 114, 116, 142 e 149, a possibilidade de buscar a realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, a partir da identificação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador. O procedimento adotado pela Auditoria atinge tão somente as relações que se mostrem existentes no campo meramente formal, as quais são desconsideradas pela fiscalização, por não refletirem o que de concreto ocorreu, ou seja, a primazia da realidade sobre a forma.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELOS SÓCIOS EM ATIVIDADE FIM DA CONTRATANTE.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e alterações posteriores. Constatado que a contratação de pessoa jurídica deu-se na atividade fim da empresa, e presentes os pressupostos laborais, impõe-se a configuração do fato gerador atinente à relação de emprego.

O auditor poderá desconsiderar o vínculo pactuado com o trabalhador e enquadrar este como segurado empregado, conforme previsto no artigo 229, §2º do Decreto 3.048/99.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DEIXAR A EMPRESA DE PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO. Deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB, constitui infração à legislação previdenciária.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DEIXAR A EMPRESA DE LANÇAR MENSALMENTE EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE. Constitui infração à legislação previdenciária, deixar a empresa 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.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DEIXAR A EMPRESA DE PRESTAR TODAS AS INFORMAÇÕES CADASTRAIS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS.

Deixar de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, constitui-se em infração à legislação previdenciária.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, a partir da competência 12/2008, é devida a multa de no mínimo 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 deverá ser duplicado

PROVAS DOCUMENTAIS. DILAÇÃO PROBATÓRIA.

O Decreto n.º 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal determina que os documentos que instruem a impugnação devem ser apresentados conjuntamente com a mesma, precluindo o direito do interessado fazê-lo em outro momento processual, salvo na ocorrência de estritas hipóteses previstas no parágrafo 4o do art. 16 do referido Decreto.

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PREVISÃO EXPRESSA EM LEI. CTN. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

O controle e disposição societária das empresas envolvidas, com objetos sociais correlatos, tornam possível a configuração de grupo econômico de fato, sendo que pela combinação de fundamentos dispostos no art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional e na lei tributária específica, o art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91, implica a responsabilização solidária das empresas integrantes, pelas obrigações decorrentes da lei tributária previdenciária.

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. RECEITA FEDERAL. JUSTIÇA DO TRABALHO. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA. A competência da Justiça do Trabalho, prevista no art. 114 da Constituição Federal, não exclui a competência da RFB para a constituição dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias decorrentes da relação de emprego ou trabalhista, pois trata-se de relação tributária entre Sujeito Ativo e contribuinte, e não de resolução de conflitos trabalhistas.

INTIMAÇÕES. ENVIO. DOMICÍLIO FISCAL

As intimações serão feitas pessoalmente, por via postal ou por edital, no domicílio fiscal do sujeito passivo, não estando prevista a entrega em domicílio do procurador do mesmo.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE. ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis e a legalidade dos atos normativos infralegais.

SUSTENTAÇÃO ORAL EM SESSÃO DE JULGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO QUE REGE O PROCESSO ADMINISTRATIVO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. Deve ser indeferido o pedido de sustentação oral em sessão de julgamento na primeira instância administrativa, por falta de previsão legal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO Estando presentes nos autos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os interessados interpuseram recursos voluntários às fls. 2378 a 2424 e 2676 a 2685, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Da análise dos autos, percebe-se que a autuação foi relativa às contribuições previdenciárias, devidas no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, correspondentes às contribuições a cargo da empresa (patronal e Sat/Rat), no valor total consolidado na emissão de R\$ 5.670.936,83, e as decorrentes por infrações de obrigações acessórias, referentes à não lançamento em títulos próprios da contabilidade dos fatos geradores, no valor de R\$ 21.430,11, à não preparação de folhas de pagamentos de todos os segurados, no valor de R\$ 2.143,01 e à não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização, no valor de R\$ 21.430,11.

Conforme relatório fiscal, a auditoria informa que foram apuradas remunerações pagas, devidas e creditadas aos profissionais de saúde que prestaram serviços ao Hospital Prontonorte S/A por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, na qualidade de segurados empregados.

Primeiramente, cumpre observar que os recursos voluntários serão analisados conjuntamente, com seus argumentos comuns sendo apreciados de forma única. Os argumentos específicos, se for o caso, terão apreciação discriminada por recorrente.

1 - DO RECURSO DO CONTRIBUINTE HOSPITAL PRONTONORTE S/A

Ao apresentar as razões do recurso, o contribuinte demonstra insatisfação pelo fato de que a fiscalização chegou à conclusão de que os profissionais médicos integrantes das sociedades prestadoras de serviços mantinham vínculo de emprego diretamente, imputando inclusive o aspecto simulatório das transações envolvidas e também pelo fato de que o acórdão ora recorrido ter acolhido integralmente os fundamentos da autoridade autuante, conforme os trechos iniciais de seu recurso, a seguir transcritos:

3. Apesar da flagrante ilegalidade e inconsistência dos argumentos utilizados pela Fiscalização para fundamentar o lançamento, a 7ª Turma da DRJ/RPO, por meio do Acórdão nº 14-64.064, julgou improcedente impugnação, mantendo o crédito tributário na íntegra. Para chegar à conclusão de que os profissionais médicos integrantes das sociedades prestadoras de serviços mantinham vínculo de emprego diretamente com o RECORRENTE, o acórdão ora recorrida acolheu integralmente os fundamentos da autoridade autuante, entendendo, conforme melhor se verificará abaixo, que: (a) haveria uma ilegal terceirização da atividade fim do Hospital, o que não é permitido pela legislação trabalhista, que apenas admite esse tipo de contratação para as atividades meio das empresas; e (b) a criação das empresas contratadas teria o único objetivo de fraudar as leis trabalhista e previdenciária, mascarando as relações de emprego entre o Hospital e os profissionais médicos delas integrantes, as quais estariam configuradas pela existência dos requisitos da pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade ("remuneração").

4. No presente recurso será demonstrado, entretanto, que não existe qualquer motivo para a manutenção do lançamento, haja vista que a contratação das pessoas jurídicas não fere as leis trabalhista e previdenciária, como melhor se verá a seguir.

Por questões didáticas, analisar-se-á as alegações recursais da recorrente em tópicos separados.

1.1 NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO POR NULIDADE DO LANÇAMENTO.

1.1.1 - NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO PELA ANÁLISE NÃO INDIVIDUAL DAS SUPOSTAS RELAÇÕES DE EMPREGO. NÃO COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR E PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE.

Nesta parte inicial do recurso, o recorrente demonstra insatisfação em relação ao acórdão recorrido, que apenas confirmou a tese levantada pela autuação ao considerar as ações empresariais do recorrente, como uma terceirização ilícita, cujo fundamento central, seria a configuração da relação de emprego entre o recorrente e os profissionais médicos sócios e integrantes das pessoas jurídicas prestadoras de serviços contratadas, entendendo pela inexistência dessas sociedades, as quais apenas teriam sido criadas para fraudar a legislação trabalhista e previdenciária.

No caso, para o recorrente, a turma julgadora, para chegar a esta conclusão, consignou que esses profissionais realizaram trabalho com todas as características de relação empregatícia, como pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade, fazendo entretanto, de forma genérica e globalizada, ou seja, exclusivamente com base na formatação dos contratos firmados e na mera suposição de como seriam os serviços executados; e não com base na relação

específica de cada um dos médicos que entende serem empregados do Hospital; concluindo que, procedendo assim, o acórdão em debate apenas repete a ilegalidade do auto de infração, uma vez que o mesmo não demonstra de forma individualizada, mas apenas por mera suposição genérica a qualidade de segurado empregado de cada um dos referidos profissionais e, por consequência, o aspecto material do fato gerador das contribuições lançadas, nos termos do que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN; procedimento este, que termina por prejudicar o direito de defesa do recorrente.

Em que pese as alegações do recorrente no sentido de que a decisão recorrida, de uma forma genérica e não individualizada apenas ratificou os termos da autuação, deduzindo pela inexistência de fato das sociedades prestadoras de serviços; entendo que não assiste razão ao recorrente, pois, a decisão recorrida, ao conjugar os elementos anexados aos autos, corroborando com os argumentos constantes do relatório fiscal elaborado pela fiscalização, apenas concluiu que de fato, tinha razão a fiscalização ao considerar a relação empregatícia entre a autuada e os profissionais da área médica que lhe prestavam serviços como sócios das empresas terceirizadas, não só pela relação de emprego, como também pela falta, nas empresas terceirizadas, de outros elementos típicos de uma regular sociedade empresarial.

De fato, analisando os elementos apresentados, percebe-se que as referidas sociedades terceirizadas, apesar de existirem formalmente, normalmente se tratavam apenas de sociedades de profissionais da área médica que se uniam para prestarem serviços médicos na figura de seus sócios em várias instituições hospitalares. No caso, como demonstrado pelas diligências efetuadas pela fiscalização, além dessas sociedades prestadoras de serviços, não terem patrimônio e outros elementos típicos de uma unidade empresarial formalizada, não tinha sequer registros de empregados no seu quadro funcional ou qualquer outra obrigação trabalhista ou tributária atinente às operações realizadas. Quer dizer, toda a empresa se resumia à união dos referidos profissionais da área de saúde com o intuito único, de prestar serviços, sem as obrigações e encargos legais de um corpo funcional, como por exemplo obrigações tributárias e previdenciárias típicas de uma empresa operando regularmente de fato e de direito.

Além do mais, como bem analisado e observado pela fiscalização, nos contratos de prestação de serviços, normalmente padronizados, considerando as diversas restrições e cláusulas contratuais, como por exemplo, no caso da extinção da sociedade prestadora de serviço, onde ficava convencionado o prejuízo na continuidade do contrato, demonstrando cabalmente que o interesse básico das operações efetuados estavam fincados na figura da pessoa física do prestador de serviço e não na figura da pessoa jurídica, restrição esta, caracterizadora da relação de pessoalidade, típica das relações de emprego.

1.1.2 – NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO PELA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COM BASE NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN E PELA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRABALHISTA PARA JUSTIFICAR A DESCONSIDERAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Basicamente, entre as indagações recursais do recorrente neste item do recurso, encontra-se a insatisfação relacionada à decisão recorrida quando a mesma estaria legitimando o lançamento pelo simples argumento da "prevalência da essência sobre a forma", incorrendo, assim, em inequívoca desconsideração das personalidades jurídicas das empresas prestadoras de serviços, com base no parágrafo único do art. 116 do CTN. Para o recorrente não foram

cumpridos os requisitos legais para a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviço, que seria a existência comprovada de ato simulado e a observância dos procedimentos disciplinados em lei ordinária.

Entendo também que não assiste razão ao recorrente, pois, a fiscalização não desconsiderou a existência ou a personalidade da pessoa jurídica como quer fazer crer o recorrente, apenas desconsiderou os atos praticados pelas referidas pessoas jurídicas, não levando em conta os objetivos dos atos perpetuados com a intenção de elidir o pagamento dos tributos típicos de uma sociedade formalmente constituída e funcionando.

Neste item, discordando das alegações recursais do contribuinte, entendo que a decisão recorrida foi bem contundente e objetiva no sentido de argumentar que não se trata da desconsideração da existência das pessoas jurídicas e sim da descaracterização dos procedimentos adotados. Senão, veja-se a seguir, os tópicos da decisão recorrida sobre o tema, cujos argumentos concordo e utilizo também, como razão de decidir, o que faço, com a transcrição dos itens pertinentes, a seguir apresentada:

Quanto à insurgência do contribuinte pela impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica com base no parágrafo único do art. 116, cabe informar que no presente caso, o procedimento adotado pela Auditoria atinge tão somente as relações que se mostraram existentes no campo meramente formal, que foram desconsideradas pela fiscalização, por não refletirem o que de concreto ocorreu, ou seja, a primazia da realidade sobre a forma.

É próprio da autoridade administrativa tributária, consignado no CTN, artigos 114, 116¹, 142 e 149, a possibilidade de buscar a realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, a partir da identificação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador. Corolário de tal premissa culmina no poder de requalificar o negócio aparente entre duas ou mais empresas, apurando e cobrando o tributo efetivamente devido.

Portanto, não significa que a fiscalização "decretou" a inexistência das pessoas jurídicas, mas tão somente para fins tributários, a prevalência da essência sobre a forma.

1.2 - DAS RAZÕES DE MÉRITO PARA REFORMA DO ACÓRDÃO E CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

1.2.1 - DA INEXISTÊNCIA DE ATO SIMULADO E FRAUDE: A VALIDADE E LEGALIDADE EXPRESSA DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. O ART. 129, DA LEI N.º 11.196/95.

Para o recorrente, não há qualquer ilegalidade ou fraude na conduta adotada pelo RECORRENTE no sentido de contratar as pessoas jurídicas para disponibilizarem seus serviços no ambiente hospitalar. Ressalta ainda que tanto a contratação de pessoa jurídica quanto de física é autorizada pelo ordenamento jurídico brasileiro, mas não guardam relação de igualdade entre si, configurando-se (se possível), de acordo com o princípio da primazia da realidade, nas peculiaridades da situação apresentada caso a caso.

No seu caso em concreto, o recorrente destaca que a atividade médica, assim como de algumas outras profissões essencialmente intelectuais, é diferenciada de outras comumente desenvolvidas no ambiente empresarial, no qual se verifica casos de fraude explícita à legislação trabalhista e previdenciária para obtenção de vantagens, como, por exemplo, nas

indústrias manufatureiras nas quais os operários são contratados por meio de interposição ilícita de pessoas jurídicas.

No tocante aos argumentos levantados com base na constitucionalidade do artigo 129 da lei nº 11.196/95, entendo que são plausíveis, no entanto, conforme relatado pela autuação e confirmado pelo acórdão recorrido, o presente caso não trata apenas da impossibilidade da contratação dos serviços em questão através de empresas terceirizadas; pois, a autuação, foi devido, além destes argumentos, ao fato de que a contratação dos serviços por terceirizadas, cujos sócios de alguma forma eram interligados entre si e que as características do caso em concreto levavam para uma espécie de dissimulação no sentido de que fossem feitas contratações de profissionais médicos, todos sócios das terceirizadas em questão e que as referidas empresas prestadoras de serviço, eram empresas formadas pelos respectivos profissionais, afastando qualquer tipo de tributação previdenciária no que toca às relações empregatícias. No caso, foi combatido o objetivo da contratação e a forma como se deu a formalização das referidas empresas prestadoras de serviços terceirizados.

1.2.2 - DA NÃO CONFIGURAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO ENTRE OS PROFISSIONAIS MÉDICOS INTEGRANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS CONTRATADAS E O IMPUGNANTE.

1.2.2.1 - INEXISTÊNCIA DE TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA

No entendimento do recorrente, não obstante as assertivas apresentadas pelo acórdão recorrido, fato é que a hipótese verificada no caso concreto não trata de terceirização ilícita das atividades fim do RECORRENTE, mas apenas da contratação de pessoas jurídicas altamente especializadas para disponibilizar serviços médicos aos pacientes que procuram o estabelecimento hospitalar, as quais não se enquadra na Súmula n. 331 do TST e é expressamente permitida pela legislação federal (art. 129 da Lei n.º 11.196/05).

Ao se debruçar sobre o relatório fiscal apresentado pela fiscalização, fls. 26/87, percebe-se que um dos argumentos utilizados para a imposição da autuação foi o fato de que o contribuinte teria se aproveitado da terceirização de serviços típicos da atividade fim, contrariando, entre outros dispositivos legais, a súmula 331 do TST. No caso, independente do grau de especialização dos serviços prestados, o que ficou caracterizado, foi a relação de emprego na prestação dos serviços, seja pelo preenchimento dos requisitos essenciais da relação de emprego, seja pela falta de suporte legal nos atos de formação e atividades desenvolvidas das empresas prestadoras de serviços.

Para melhor entendimento dos motivos e argumentos que levaram a fiscalização a confecção da presente autuação, tem-se a seguir, trechos do relatório fiscal que trata deste item do recurso:

14. Em análise da folha de pagamento do Hospital Prontonorte S.A. (doravante denominado somente "Prontonorte"), assim como das informações prestadas pelo hospital em GFIP-Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, constatou a fiscalização que, não obstante tratar-se de um empresa com atuação na área de atendimento à saúde, inclusive pronto-socorro e emergência, não havia entre seus segurados empregados contratados nenhum profissional médico, independentemente da especialidade, no decorrer do ano de 2012.

(...)

24. Importante aqui notar que tanto nas folhas de pagamento quanto nas GFIP apresentadas pelo Prontonorte não há uma única informação de segurados empregados atuando nas funções da área médica, cuja classificação CBO se dá na família de códigos 225, diferentemente do que foi informado pelo mesmo ao CNES. Segue abaixo, a título de ilustração, a composição dos códigos referentes à atividade médica, segundo a Classificação Brasileira de Ocupações:

(...)

33. Da análise dessa documentação restou evidenciada, portanto, a utilização pelo Hospital Prontonorte SA de pessoas jurídicas interpostas visando a contratação e utilização de mão de obra de segurados empregados pessoas físicas, prática conhecida como "pejotização", em que se mascara a formalização da relação de trabalho visando afastar a incidência dos encargos trabalhistas e previdenciários.

34.No período fiscalizado (ano-calendário 2012), verificou-se a contratação pelo Hospital Prontonorte, nos moldes acima descritos, de 54 (cinquenta e quatro) pessoas jurídicas interpostas, conforme listagem constante na Tabela III-Relação de PJ Interpostas, anexa a este relatório.

35. Pôde-se constatar, conforme será demonstrado, que o hospital Prontonorte se utilizou das pessoas jurídicas intermediadoras para a consecução do seu objeto social, com uso em sua atividade-fim de mão de obra especializadas em serviços profissionais de saúde, configurando prática irregular de terceirização.

(...)

A.4- Da terceirização da atividade-fim do Hospital;

45.Como anteriormente citado neste Relatório, houve a contratação pelo Hospital Prontonorte, no ano de 2012, de pessoas jurídicas interpostas para prestação de serviços em sua atividade-fim, visando a consecução do objeto social precípua da empresa.

46.As pessoas jurídicas contratadas mediante tal prática, assim consideradas, exerceram atividades econômicas em total pertinência com o objeto social do contratante e com os serviços de saúde por este prestados à comunidade. A Tabela IV- PJ interpostas CNAE, anexa a este Relatório, apresenta analiticamente as atividades das empresas contratadas. No quadro a seguir apresentamos, de forma resumida, a quantidade de empresas contratadas por atividade específica (CNAE): (...).

(...)

48. A atividade principal de uma empresa é aquela estabelecida em seu contrato social ou estatuto. Para o hospital Prontonorte, tal atividade é a prestação de serviços de assistência médico-hospitalar, pronto socorro, ambulatório, internações e seus serviços complementares. Há coincidência, portanto, entre as atividades contratadas por interposta pessoa e a atividade-fim do hospital, quando se analisa o quadro do item 46 acima.

49.A licitude de tais contratações não encontra guarida na legislação reguladora das relações de trabalho brasileira, haja vista o disposto na Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho-TST, pela qual é vedada a terceirização de serviços referentes à atividade-fim da empresa. Se a atividade principal do hospital Prontonorte, como não poderia deixar de ser, é a prestação de serviços médicos, a terceirização desses mesmos serviços é ilícita, de acordo com o teor da referida súmula:

Súmula 331 do TST:

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta, (grifamos).

1 MARTINS, Sergio Pinto. A Terceirização e o Direito do Trabalho. 9ª. Edição. São Paulo. Atlas

(...)

52. Os contratos apresentados seguem modelo padronizado de forma e de conteúdo e, apesar de indicarem, em todos os casos analisados, a não exclusividade da contratação, o Prononorte condiciona a atuação das contratadas mediante cláusulas que evidenciam tanto a subordinação hierárquica dos prestadores de serviço quanto sua dependência econômica e técnica.

53. Tais cláusulas, de forma padrão, estipulam que os serviços serão executados pelos sócios das empresas contratadas, com horário determinado para a prestação de serviços durante 24 (vinte e quatro) horas por dia, durante todos os dias do ano, inclusive sábados, domingos e feriados, devendo os mesmos serem prestados sempre dentro do complexo hospitalar do Prononorte, com utilização exclusiva de sua infraestrutura material e humana.

54. A subcontratação dos serviços é vedada, havendo a exigência de que a empresa contratada possua sede administrativa em local fora do hospital. Alguns contratos apresentam expressamente a obrigação, sob pena de rescisão, de que as empresas providenciem sua *legalização* antes do início da prestação de serviços. Clara a existência portanto de uma condicionante para a efetiva contratação dos profissionais por parte do hospital, qual seja, de que a *"empresa"* contratada *"exista"* formalmente perante os órgãos legais. Não há interesse para o Prononorte remunerar os mesmos profissionais contratados senão estiverem constituídos, previamente, em pessoas jurídicas, obviamente para reduzir seus custos tributários. Segue exemplo contido no contrato firmado com a empresa CLIMA MEDICA DE ANEST SS LTDA, CNPJ 00.853.119/0001-07: (...)

(...)

55. Interessante notar também a existência de cláusulas que prevêm a rescisão do contrato quando a empresa interposta transferir cotas ou vender seu controle acionário. Cabe aqui a pergunta: por que o Prononorte se preocuparia com alterações no quadro societário das empresas contratadas, inclusive sob pena de rescisão se, não obstante tais alterações, o serviço prestado continuasse a ser prestado a contento?

56. É porque o interesse do hospital reside de fato na mão-de-obra especializada dos sócios prestadores de serviço, e não na pessoa jurídica interposta. Afastando-se a possibilidade de contar com o serviço prestado por aquele profissional específico, o Prononorte cancelaria o contrato. Não interessa a empresa, e sim a pessoa física. A excelência exigida pelo contratante nos serviços médicos que oferece é advinda dos profissionais que os prestam, efetivamente. Vejamos excerto do contrato firmado com a empresa CLIMA MEDICA DE ANEST SS LTDA, novamente, em que os nomes dos

sócios prestadores de serviço são expressamente previstos, de modo a garantir que estes próprios prestarão os serviços contratados:

(...)

57. Cabe apresentar também, no caso em tela, a discrepância existente entre as obrigações previstas nos contratos, para as contratadas, em comparação com o que se exige da contratante, hospital Prontonorte. A maior parte dos contratos incumbe às contratadas a responsabilidade de fato pelo cerne da execução dos serviços de assistência à saúde, como por exemplo atender urgências e emergências, indicar e prescrever procedimentos médicos e até mesmo preencher prontuários.

58. De outro lado, para o contratante, se exige somente que este forneça ambiente limpo, espaço adequado com manutenção, fornecimento de pontos de água, luz e esgoto. Fica o hospital assim eximido, por contrato, de seu verdadeiro papel na relação contratada, que é de efetivo prestador do serviço de saúde à população. Vejamos como exemplo o contrato firmado junto à empresa CENTRO DE CIRURGIA DIGESTIVA DO DF LTDA, CNPJ 05.373.654/0001-84:

(...)

59. Tais cláusulas contratuais indicam que existe em Brasília um hospital que presta serviços de assistência médico-hospitalar em geral, com pronto socorro, ambulatório e internações, e que possui corpo clínico renomado e altamente qualificado, segundo ele mesmo propagandeia, mas que na verdade se presta somente a ser um mero mantenedor de infraestrutura predial, por acaso também com fornecimento de medicamentos. Nada mais distante da realidade fática.

60. Contratualmente, a responsabilidade das empresas interpostas contratadas é ampla, geral, irrestrita, de natureza administrativa, inclusive por acidentes de trabalho, e também civil, penal e tributária.

61. De acordo com o disposto no art. 104, inciso II, do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406 de 10/01/2002), os contratos firmados entre o Prontonorte e as empresas intermediadores de serviços de saúde são negócios jurídicos que devem obrigatoriamente respeitarem *"forma prescrita ou não defesa em lei"*.

64. O hospital responde, portanto, pelos atos médicos dos profissionais que o administram (diretores, supervisores, etc), e também dos médicos e demais profissionais de saúde que realizam atos profissionais em nome do hospital ou por determinação deste, em consonância com suas normas e regulamentos. Ademais, somente podem realizar procedimentos no interior do hospital aqueles profissionais integrantes do seu corpo clínico, devidamente cadastrados e admitidos, de acordo com o Regimento Interno do Prontonorte (Anexo Regimento Interno):



Artigo 2º - O Corpo Clínico é o conjunto de médicos que se propoem a assumir solidariamente a responsabilidade de prestar atendimento aos usuários que procuram o HOSPITAL PRONTONORTE, respeitadas as normas administrativas específicas estabelecidas pela Diretoria.

Dos Médicos

Artigo 17º - São membros do Corpo Clínico os médicos que se encontram em pleno direito de exercer a profissão e com habilitações clínicas registradas nos Conselhos Regionais de Medicina, definidas para atuarem no HOSPITAL PRONTONORTE e são distribuídos nas seguintes categorias:

- 1. Efetivos*
- 2. Temporários*
- 3. Consultores*
- 4. Estagiários*
- 5. Autônomos*

Do Credenciamento

Artigo 24º - O credenciamento consiste na aprovação do cadastro de um membro temporário para que se torne efetivo do Corpo Clínico.

Parágrafo Único - Todas as solicitações para credenciamento serão feitas por escrito e enviadas para apreciação em formulário próprio.

(...)

65. De acordo portanto com o disposto no art. 932, III, do Código Civil, retromencionado, a responsabilidade do hospital Prontonorte é patente, haja vista que, para seu funcionamento, necessita do serviço dos profissionais médicos, subordinados como parte do corpo clínico aos regulamentos da instituição, independentemente da forma contratual existente.

Portanto, da análise dos autos, percebe-se que a autuação, de posse dos indícios da terceirização ilícita das atividades preponderante da empresa, teria autuado a contribuinte por infração aos dispositivos legais no sentido de elidir o pagamento de contribuições previdenciárias devidas.

Considerando que o contribuinte se trata de uma empresa com atuação na área de atendimento à saúde, inclusive pronto-socorro e emergência, não havia entre seus segurados empregados contratados nenhum profissional médico, independentemente da especialidade, no decorrer do ano de 2012, entendo que agiu certa a fiscalização, pois, não é crível a possibilidade de um hospital de tamanho porte não ter sequer um médico ou outro profissional efetivo no seu quadro de funcionários efetivos.

De fato é inconteste que a súmula 331 do TST no que diz respeito a proibição de trabalhos típicos das atividades fins não deve ser utilizada, no entanto, a mesma súmula, ressalva que, uma vez demonstrado outros requisitos da relação trabalhista, como a existência de pessoalidade e subordinação direta, caracterizaria a relação de emprego, com os respectivos consectários legais. No caso, apesar dos questionamentos ligados à proibição legal na contratação de terceirizados nas atividades fins da empresa ser fato superado e afastado pelo entendimento jurisprudencial recente; entendo que a fiscalização foi diligente no sentido de apresentar outros argumentos e elementos de prova que confirmam a relação empregatícia e a respectiva obrigatoriedade ao pagamento das contribuições sociais objeto do presente lançamento.

Além do mais, apesar da aparente regularidade na contratação das empresas prestadoras de serviços médicos terceirizados, da análise dos contratos e demais itens arrolados pela fiscalização, percebe-se que existem uma série de outros indícios caracterizados da interposição elisiva de empresas prestadoras de serviços médicos, como por exemplo, o modelo padronizado dos contratos apresentados, onde há o condicionamento à atuação das contratadas mediante cláusulas que evidenciam tanto a subordinação hierárquica dos prestadores de serviço quanto sua dependência econômica e técnica. Como bem frisou a fiscalização, nas relações

contratuais, não interessa a empresa, e sim a pessoa física; ou seja, a excelência exigida pelo contratante nos serviços médicos que oferece é advinda dos profissionais que os prestam, efetivamente e não da pessoa jurídica contratada. Fora os argumentos apresentados, ainda existem elementos caracterizadores, como o fato de que as pessoas jurídicas contratadas não tinham patrimônio imobilizado, empregados ou mesmo outros elementos que comprovariam que as mesmas existiam independente da empresa contratante de seus serviços médicos, cujos profissionais se tratavam exclusivamente dos médicos prestadores dos serviços à contribuinte fiscalizada.

Portanto, embora os argumentos apresentados pelo contribuinte no tocante à legalidade na prestação de serviços terceirizados em atividades fins, entendo que a autuação foi contundente ao apresentar outros elementos caracterizadores da relação de emprego, devendo, portanto serem desmerecidos os argumentos apresentados pelo recorrente nesta parte do recurso.

1.2.2.2 INEXISTÊNCIA DOS CINCO REQUISITOS CONFIGURADORES DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA.

Segundo o recorrente, mesmo que fosse feita uma análise genérica, igualmente ocorreu no auto de infração, o crédito tributário deveria ser desconstituído, pois, a configuração da relação emprego de cada um dos profissionais médicos integrantes das sociedades contratadas pelo RECORRENTE, o vínculo existente entre os referidos profissionais e o Hospital não revela, nem de longe, os mencionados requisitos exigidos cumulativamente pela legislação.

- Primeiro requisito: inexistência de alteridade

Neste requisito, dentre suas alegações, destaca-se o fato de que não há que se falar em alteridade pela simples ausência do dever contratual do RECORRENTE em pagar remuneração pelos serviços prestados ou lucro auferido, uma vez que é mero repassador dos honorários pagos pelos planos de saúde ou diretamente pelos pacientes particulares, inexistindo responsabilidade subsidiária ou dever de pagamento em caso de inadimplência.

- Segundo requisito: inexistência de onerosidade

Ao demonstrar a falta deste requisito, o recorrente alega que não foi comprovado pela fiscalização a onerosidade, a qual pode ser entendida como o recebimento de remuneração em contraprestação aos serviços executados pelo empregado, uma vez que “O empregado tem o dever de prestar serviços e o empregador, em contrapartida, deve pagar salários pelos serviços prestados. No caso, o hospital, em suma, não é o responsável pelo pagamento de honorários referentes aos serviços médicos contratados - sequer assumindo o risco do seu adimplemento,

- Terceiro requisito: inexistência de pessoalidade

Para o contribuinte, faltou a natureza *intuitu personae* do contrato, pois, em momento algum, o acórdão recorrido evidenciou a existência de tal requisito na relação dos médicos integrantes das pessoas jurídicas contratadas, mesmo porque a prestação dos serviços pode e é executada por qualquer profissional que componha o seu quadro de funcionários, seja na qualidade de sócio, associado, ou até mesmo de um terceiro contratado pela pessoa jurídica, sem preferência por qualquer profissional, conforme autorizam os contratos celebrados.

- Quarto requisito: inexistência de habitualidade e não eventualidade

Para o recorrente, estaria errada a decisão recorrida ao considerar o caráter habitual e não eventual na prestação dos serviços, pois, para a caracterização da habitualidade, é necessário que a prestação do serviço seja feita de maneira contínua e permanente e também que o serviço prestado pelo profissional seja parte integrante da cadeia produtiva da empresa. No caso, para o recorrente, essa precisão conceitual, entretanto, parece não ter sido respeitada pelo acórdão recorrido, eis que sustentou apenas estarem os médicos profissionais inseridos na cadeia produtiva do negócio, não comprovando a habitualidade.

- Quinto requisito: inexistência de subordinação

Ao demonstrar ser adepto da doutrina trabalhista majoritariamente que define a subordinação de acordo com a chamada subordinação objetiva, caracterizando-a sob o aspecto do modo da prestação do serviço e não sob o aspecto da pessoa do trabalhador, cita trecho do conceito apresentado pela referida teoria, onde define trabalho subordinado como sendo aquele no qual o trabalhador, volitivamente, transfere a terceiro, definir o modo como o trabalho lhe será prestado, competindo ao favorecido, a direção, o poder de organização, o poder de controle e o poder disciplinar na relação jurídica na forma do ordenamento jurídico. Em adaptação ao caso em debate, o contribuinte argumenta que a própria doutrina citada exclui do conceito de subordinação a atividade médica, isso porque, como ocorre com outras profissões essencialmente intelectuais, não há como haver a subordinação objetiva ao tomador do serviço, impondo como o profissional executará o serviço, ante o elevado grau de especialização e técnica.

De antemão, entendo que os elementos caracterizadores da relação de emprego foram bem explicitados, seja pela autuação, seja pela decisão recorrida.

Da análise dos elementos apresentados nesta parte do recurso, inicialmente, discordo do contribuinte ao afirmar que a configuração da relação emprego de cada um dos profissionais médicos integrantes das sociedades contratadas pelo recorrente, o vínculo existente entre os referidos profissionais e o Hospital não revela, nem de longe, os mencionados requisitos exigidos cumulativamente pela legislação, pois, conforme bem já bem debatido nos questionamentos iniciais deste acórdão, a autuação baseou-se no conjunto da obra; pois, além das características de relação de emprego dos atos praticados pelos referidos profissionais, detectados pela fiscalização e confirmados pela decisão recorrida, teriam outros elementos que denotariam a relação de emprego, como por exemplo, vários atos ocorridos por ocasião do local da prestação dos serviços, como a atividade médica em atividades ambulatoriais e emergenciais, que, de acordo com a normas legais, deveriam ser prestadas por funcionários efetivos do hospital Prontonorte; os tipos de sócios constantes das sociedades prestadoras de serviços, cujo quadro societário era formado exclusivamente pelos médicos prestadores do serviços em questão; além da falta de estrutura e outros empregados das empresas prestadoras, como também o fato de que o hospital Prontonorte não dispor no quadro de empregados de nenhum profissional médico efetivo. Tudo isso leva a crer que, as relações contratuais e empresariais analisadas, foram efetuadas unicamente com o objetivo de mascarar a relação empregatícia existente entre o contribuinte e as empresas prestadoras dos serviços.

Ademais, após essas considerações iniciais necessárias, ao desarrazoar o recorrente em relação a estes aspectos do lançamento, complementando minhas razões de decidir, estando os fundamentos apresentados pelo acórdão recorrido de acordo com o entendimento deste

julgador, adoto-os como minhas razões de decidir, o que faço com a transcrição dos tópicos relacionados da referida decisão, a seguir apresentados:

A par disso, a impugnante alega que é mera repassadora dos honorários, já que os serviços prestados pelos médicos, são tomados diretamente pelos seus pacientes (e não pelo hospital), situação que a própria Receita Federal reconheceria em sua Instrução Normativa n.º 971/2009, artigo 206.

Não é o que ocorre. O próprio artigo 206 referido pela impugnante ressalta que a qualidade de mera repassadora dos honorários decorre da escrituração contábil de valores que não deverão constar em contas de resultado.

Ora, a autoridade autuante lançou como fato gerador das contribuições previdenciárias, os honorários constantes da conta contábil n. 4102010001 - REPASSE DE HONORARIOS MEDICOS/PJ, conta esta de resultado, do grupo DESPESAS, constituindo portanto, despesa própria, reconhecida contabilmente pelo próprio hospital. As Notas Fiscais apresentadas se referem, em todos os casos, a valores relativos à prestação de serviços e/ou honorários médicos, demonstrando a onerosidade, um dos pressupostos da relação empregatícia.

Além de que, a impugnante não traz nenhuma comprovação da sua alegação de mera repassadora, não se desincumbindo do ônus probatório do que alega.

Não é crível que um hospital que presta serviços de assistência médico-hospitalar em geral, exerça entre outras atividades, a de pronto-socorro, ambulatório e internações, não exerça atendimento direto ao paciente, inclusive em situações de emergência hospitalar, possuindo em folha de pagamento, técnicos de enfermagem lotados nos setores de UTI, Pronto socorro e Centro Cirúrgico, dependendo portanto efetivamente, da mão-obra de médicos para a consecução do seu objeto social.

No que se refere à personalidade, esta se evidencia pela ingerência direta da impugnante em relação aos médicos a que teria interesse e seriam aproveitados, conforme demonstrou a fiscalização, ao ressaltar que os contratos possuem cláusulas que prevêem a rescisão quando a empresa interposta alterar seu quadro societário, demonstrando o interesse do hospital na mão de obra específica dos "sócios" da prestadora. O que se manifesta também pela divulgação em sua página da internet dos profissionais responsáveis por procedimentos efetuados no hospital, em cada especialidade. Além de que os profissionais se sujeitam a aprovação de credenciamento pelo Hospital para compor Corpo Clínico, conforme Regimento interno da impugnante.

Quanto à identificação nominal dos prestadores, já foi objeto de referência neste voto. O Prontonorte, no decorrer da ação fiscal, apresentou planilha com razão social e CNPJ das pessoas jurídicas vinculadas aos profissionais médicos prestadores de serviço que constavam da relação apresentada pela fiscalização, retirada do CNES (declaração ao Ministério da Saúde).

E no que se refere à alegação de que não há exclusividade, vale registrar que a impugnante faz referência isoladamente ao Centro de Cirurgia Digestiva, que teria prestado também serviço a outro Hospital - o Santa Luzia. Tal fato não afasta, por si só, a personalidade na prestação dos serviços à impugnante, pois poderiam ter ocorrido em horários diversos. A personalidade é pressuposto de relação empregatícia enquanto a exclusividade não é requisito, mas exigência que pode existir, desde que especificada em contrato de trabalho.

Além da onerosidade e personalidade, a relação empregatícia se perfaz com a conjugação de outros requisitos, como subordinação e habitualidade.

A não eventualidade, também encontra-se apurada na presente situação.

Considera-se não eventual o trabalho necessário à atividade normal do empregador, cuja natureza de não eventual se define pela relação entre o trabalho prestado e a atividade da empresa.

A necessidade do empregador pelos serviços médicos prestados são permanentes e correspondem à atividade fim da contratante.

Conforme planilhas anexas aos autos elaboradas pela fiscalização, durante o ano de 2012, foram vários meses de prestação de serviços, cujos sócios contratados mediante empresas são de profissionais da área finalística do Hospital, vinculados ao objeto social do contribuinte.

Sobre a definição da não eventualidade, elucidativa e aplicável à presente situação é a ementa produzida em julgamento realizado pela Sétima Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, em sede de Recurso Ordinário, cuja relatoria coube à Desembargadora Alice Monteiro de Barros:

"EMENTA: RELAÇÃO DE EMPREGO "NÃO-EVENTUALIDADE. Não podem ser considerados eventuais os serviços prestados por um garçom, pessoalmente, a um restaurante, ainda que de forma intermitente, pois, conforme a melhor doutrina, considera-se não eventual o trabalho que é necessário à atividade normal do empregador. Presentes os pressupostos da pessoalidade, da não-eventualidade, do pagamento de salário e da subordinação, trata-se de relação empregatícia." (01644-2005-008-03-00-2 RO; Data de Publicação: 06/04/2006).

Em seguimento, ainda quanto aos requisitos da configuração do segurado empregado, em conformidade com o art. 12 da Lei 8.212/91, resta analisar a subordinação.

A impugnante alega que não há subordinação na atividade médica, ante o elevado grau de especialização e tecnicidade. Argumenta que quanto à subordinação hierárquica nenhum funcionário estava em posição de superioridade quanto à gestão e comando dos serviços prestados pela pessoa jurídica contratada. Defende que a simples existência de cláusula contratual que designa um diretor técnico ou clínico para fiscalizar os serviços médicos prestados não configura subordinação.

Em que pese tais alegações, entendo presente a subordinação jurídica.

Quanto mais intelectual a atividade, maior a autonomia, contrapondo-se ao trabalho estritamente braçal. No entanto, a prevalecer o entendimento da impugnante, não existiriam no mercado de trabalho médicos segurados empregados, o que na prática não é o que ocorre.

A atividade médica, conquanto possua elevado grau de especialização e tecnicidade, não possui autonomia absoluta, sujeitando-se no presente caso, também à diretiva do Hospital Prontonorte.

No caso em questão, dos contratos das "prestadoras de serviços" constantes dos autos observa-se o poder de direção do Hospital Prontonorte. Cláusulas como: alteração de horários das escalas de plantão será sempre precedida de aviso de, no mínimo, 05 dias, por notificação escrita. A contratada se obriga a prestar seus serviços 24 horas por dia, todos os dias do ano, inclusive sábados, domingos e feriados para cobertura dos atendimentos aos usuários de ambulatório, internados e de pronto socorro. O contratante pode restringir a entrada se comportarem de maneira prejudicial à disciplina e aos seus interesses. Poderá ser recusada a admissão de profissionais que não se submetam à análise técnica e administrativa, não aprovados pela sua Diretoria Técnica. A tomadora poderá requerer a substituição do empregado, por risco à saúde do paciente. O Contratante, por seu Diretor Técnico ou Diretor Clínico, poderá fiscalizar, a qualquer momento, a atuação da contratada. Sujeita-se a obedecer às normas de conduta ética, bem como os estatutos estabelecidos no Regimento Interno do Hospital Prontonorte.

Participar de reuniões diversas afetas aos serviços prestados, discussões de casos médicos, confecção e manutenção dos protocolos de atendimentos, registros e laudos técnicos. Utilizar o software do Hospital para manter os prontuários na forma eletrônica. Não interromper os serviços sob nenhuma hipótese, etc.

Ante o exposto, fica patente a subordinação jurídica ao Hospital Prontonorte, o qual se desenvolve, como visto, em tríplice dimensão: poder de organização, poder de controle e poder disciplinar.

Conseqüentemente os prestadores integraram a dinâmica produtiva do Hospital Prontonorte, destinatário dos serviços prestados, caracterizando também a chamada subordinação estrutural em que há a integração do trabalhador à dinâmica organizativa e operacional do tomador de serviços.

No Magistério de Maurício Delgado, a subordinação estrutural é a que se manifesta pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização e funcionamento.

E segue Delgado³, precisando esse novo conceito de relação de emprego, sublinhando que a "subordinação estrutural supera as dificuldades de enquadramento de situações fálicas que o conceito clássico de subordinação tem demonstrado, dificuldades que se exacerbam em face, especialmente, do fenômeno contemporâneo da terceirização trabalhista. Nesta medida ela viabiliza não apenas alargar o campo de incidência do Direito do Trabalho, como também conferir resposta normativa eficaz a alguns de seus mais recentes instrumentos desestabilizadores em especial a terceirização".

Diante do exposto, configuram-se segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, nos termos do art. 12 da Lei 8.212/91.

³ DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, T ed., 2003.

1.2.3 - INEXISTÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO DE DOLO, FRAUDE E CONLUIO. ILEGALIDADE DA MULTA QUALIFICADA APLICADA

Segundo o recorrente, não restou configurado qualquer ato praticado pelas pessoas envolvidas que possa ser caracterizado como fraudulento, inclusive a "pejotização", inexistindo, por essa razão, dolo ou conluio para afastar a legislação fiscal e, com isso, justificar a aplicação da multa qualificada ao percentual de 150%.

Ainda, segundo o recorrente, muito pelo contrário, pois, demonstrou-se cabalmente que é a própria legislação federal que admite expressamente a prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, por meio dessas sociedades, não havendo como se qualificar esse expediente como uma fraude à lei previdenciária.

Nesta parte do recurso, entendo que o contribuinte, apesar de se utilizar de artifícios elisivos com a intenção de afastar a tributação, através dos atos praticados, como a contratação de serviços terceirizados nas suas atividades fins, através de interpostas empresas, agiu também impulsionado por uma série de incertezas no mundo jurídico no tocante à aplicação da súmula 331 do TST, como também devido às dúvidas outrora existentes por ocasião da aplicação do artigo art. 129 da Lei n.º 11.196/05, onde, posteriormente, foi confirmada a constitucionalidade deste artigo.

Por conta disso, diante das incertezas apresentadas, entendo que deve ser afastada a qualificação da multa de ofício aplicada ao recorrente.

Reforçando as minhas razões de decidir, no tocante à qualificação da multa, utilizarei os argumentos apresentados através do acórdão, 2402007.200 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cujo contribuinte se trata de um dos responsáveis solidários constantes da presente autuação, datado de 07 de maio de 2019, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

3.5 Insubstância e qualificação da multa aplicada

A recorrente defende a insubstância da multa aplicada, pois, no seu entender, a Lei 13429/17, que trata da possibilidade de terceirização de serviços, deveria ser aplicada retroativamente, conforme prevê o art. 106. inc. II. "a", do CTN.

No entanto, entendo que a inexistência de vínculo empregatício é um ponto prejudicial para a possibilidade de aplicação retroativa da nova lei. Na medida em que, se prevalecer o entendimento pela existência do vínculo laboral, será inviável cogitar-se da aplicação da lei nova de forma mais favorável ao recorrente. Expressando-se de outra forma, se o recurso for desprovido, pela existência dos requisitos caracterizadores da relação de emprego, não haverá como defender a aplicação da nova lei aos fatos passados. Veja-se, nesse sentido, que o § 2º do art 4º-A da Lei 6019/74, com a redação da Lei 13429/17, pressupõe a inexistência de vínculo empregatício (vide abaixo).

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 1º A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, ou subcontrata outras empresas para realização desses serviços. (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

Quanto à qualificação da multa, entendo que não houve demonstração de que o contribuinte teria tido a intenção de sonegar, fraudar ou agir em conluio. Pelo contrário, o sujeito passivo agiu de acordo com um modelo de negócio que entendia estar em consonância com a lei, de tal forma que é indevida a aplicação da multa dobrada.

O evento deflagrador da duplicação da penalidade não é o fenômeno denominado de "pejotização". pois tal fenômeno enseja o lançamento das contribuições previdenciárias em si. Ao propor a aplicação da multa cabível, conforme determina o art. 142 do CTN. a autoridade administrativa, caso entenda pela cominação em dobro, tem o dever de detalhar e de demonstrar a existência de ao menos uma das condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio.

E mais. as condutas que resultam na qualificação da multa de ofício igualmente ensejam penalidades criminais, como ressalva a parte final do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96. o que exalta a importância de as autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil terem maior cuidado na qualificação da multa.

Logo. voto por desqualificar a multa de ofício, citando, a título de argumentação, o seguinte precedente deste Colegiado:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL ACERCA DO DOLO. DESCABIMENTO. DECADÊNCIA RECONHECIDA.

Não restando suficientemente evidenciado que o contribuinte pautou sua conduta com o dolo de infringir as normas tributárias, não cabe perseverar a qualificação da multa de

ofício. Reconhece-se a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário quando ultrapassado o prazo previsto no art. 150, § 4º CTN.

(CARF, N.º Acórdão 2402-005.614, julgado em 07/02/2017)

1.2.4 - INAPLICABILIDADE DAS DEMAIS MULTAS LANÇADAS

Neste item do recurso, a contribuinte limita-se a informar que são insubsistentes as multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações acessórias, uma vez serem reflexas do equivocado entendimento de estar configurada relação de emprego com os médicos integrantes das pessoas jurídicas contratadas pela contribuinte, e, por consequência, o dever de declarar e recolher as contribuições previdenciárias lançadas, o que definitivamente não ocorreu, como já exposto.

Por conta disso, considerando que o próprio contribuinte ao não levantar questionamentos recursais e afirmar que a manutenção das presentes multas deve ser reflexo da decisão relativa à obrigação principal, entendo que devem ser mantidas as demais multas nos termos da autuação e mantidas pelo presente acórdão.

2 – DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Inicialmente, cumpre observar que as recursos voluntários serão analisadas conjuntamente, com seus argumentos comuns sendo apreciados de forma única. Os argumentos específicos, se for o caso, terão apreciação discriminada por recorrente.

Os recorrentes, responsáveis solidários, demonstram insatisfação ao entendimento da fiscalização de que os mesmos por formarem o mesmo grupo econômico com a contribuinte, seriam responsáveis solidários nos termos dos artigos 124 I e II do CTN e com a manutenção da sujeição passiva indireta pelo acórdão recorrido.

No caso, para os recorrentes, no que se refere à existência de interesse comum, a fiscalização tampouco caracterizou adequadamente o grupo econômico de fato que alega existir, pois, não demonstrou a ocorrência de confusão societária, patrimonial e contábil, o que seria de rigor, nos termos da própria jurisprudência do CARF.

Senão, veja-se a seguir, a transcrição de trechos dos recursos voluntários dos responsáveis solidários:

2. No entender da fiscalização, os RECORRENTES, por serem componentes de um mesmo grupo econômico (cfr. itens 157 e seguintes do Relatório RFI), seriam responsáveis solidários nos termos do art. 124, I e II, do Código Tributário Nacional - CTN, pelos supostos créditos previdenciários lançados contra o HOSPITAL PRONTONORTE S/A.

3. Apesar de evidentemente demonstrada a ausência de solidariedade no caso, a DRJ/RPO prolatou o Acórdão nº 14-64.064, julgando improcedente a impugnação apresentada pelos RECORRENTES, mantendo a sujeição passiva indireta.

4. Ocorre que, com a devida vênia, esta decisão é totalmente equivocada, por inexistir qualquer solidariedade passiva a ensejar a responsabilização dos RECORRENTES pelos créditos tributários ora discutidos.

5. É o que se passará a demonstrar.

Segundo os recorrentes, HÁ A NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO PELA INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA, pois, não há uma linha sequer que legitime a aplicação dos referidos dispositivos, sendo que, para tanto, imprescindível a comprovação de que os mesmos possuem interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal. No caso, para os recorrentes, as características essenciais da solidariedade são a unicidade da obrigação, a pluralidade de devedores e o caráter paritário da situação jurídica em que estes se encontram perante o credor decorrente do fundamento único das obrigações em causa, as quais foram abarcadas pelos artigos 124 e 125 do CTN.

Ainda, segundo os recorrentes, existe o entendimento na jurisprudência administrativa assentando apenas existir a responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando ambas realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação, a exemplo do que já decidiu este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Mencionam também que os mesmos são contribuintes de suas próprias obrigações tributárias de contribuições previdenciárias, obrigações essas que também são objeto de fiscalização pelas autoridades tributárias, a exemplo do que se verifica com o HOSPITAL SANTA LÚCIA S/A, que se defende como contribuinte principal nos autos do Processo Administrativo nº 10166.728380/2015-04 e o HOSPITAL MARIA AUXILIADORA S/A, que se defende como contribuinte principal no Processo Administrativo nº 10166-726.902/2015-25, conforme documento 07 da impugnação.

Quanto a estes argumentos, entendo que o fato os responsáveis solidários terem sido autuados no mesmo período, não interfere na responsabilidade tributária em relação à autuação do sujeito passivo em debate. No caso, o fato de serem autuados pelos mesmos motivos, não tem o condão de interferir na responsabilidade solidária no tocante ao presente lançamento, até mesmo porque os atores e elementos da autuação, praticamente são os mesmos.

Considerando que o “*modus operandi*” dos citados responsáveis solidários ser similar ao caso em debate, para divergências de decisões a situações similares, como razões de decidir, utilizarei trechos do acórdão proferido por ocasião da análise do recurso voluntário junto ao Hospital Maria Auxiliadora.

Sobre a responsabilidade dos terceiros, através da caracterização do grupo econômico, assimilo que a autuação foi bem específica ao enumerar os motivos que a levaram a optar pela solidariedade entre a contribuinte e as empresas terceirizadas responsáveis pela prestação dos serviços médicos.

No caso, tem-se de um lado uma empresa hospitalar, o HOSPITAL PRONTONORTE, que, apesar de ter toda uma estrutura patrimonial e organização de atendimento e prestação de serviços hospitalares, inclusive serviços ambulatoriais e de emergência, nas mais variadas especialidades médicas; não dispõe de registro no seu quadro funcional de nenhum profissional da área médica em análise.

Por outro lado, existe um conjunto de empresas prestadoras de serviços, cujo quadro societário é composto apenas pelos profissionais de saúde de prestação de serviços médicos especializados ao contribuinte, sem nenhum patrimônio ou empregados de outras áreas de suporte formalizados, cujo resultado único foi a elisão tributária no sentido de que não fossem

arrecadadas contribuições previdenciárias empregatícias relacionadas às atividades desenvolvidas. Por conta disso, percebo que não tem porque ser afastada a suscitada solidariedade tributária pela formação do grupo econômico de fato apresentado.

Para melhor esclarecimento dos argumentos apresentados, veja-se a seguir, os trechos do relatório fiscal que caracterizam a solidariedade pela configuração do grupo econômico:

DA CONFIGURAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO

157. Conforme já antecipado no item 12 deste Relatório Fiscal, constatou-se a participação da empresa ora autuada em um grupo econômico, denominado "Grupo Santa" ou "Grupo Santa Lúcia", composto pelas seguintes empresas:

CNPJ	NOME DO CONTRIBUINTE
00.025.841/0001-53	HOSPITAL SANTA LUCIA S/A
00.049.791/0001-44	HOSPITAL SANTA HELENA S/A
00.117.242/0001-60	CRB - CENTRO RADIOLOGICO DE BRASILIA S/A
02.204.665/0001-42	HOSPITAL RENASCER S/A
03.111.336/0001-10	CENTRO RADIOLOGICO DO GAMA S/A
12.871.204/0001-87	MEDGRUPO PARTICIPACOES S/A
38.000.485/0001-96	HOSPITAL MARIA AUXILIADORA S/A

158. As empresas integrantes do grupo têm como acionista majoritário e presidente o sr. José do Patrocínio Leal, CPF 185.491.017-53. Consta ainda a presença do sr. Hamilton Heitor de Queiroz, CPF 126.508.111-53, em cargo de direção em todas as empresas do grupo. Tal situação pode ser verificada no Anexo XIII - Grupo Santa -Quadro Societário deste relatório, que contém a montagem histórica do quadro social das empresas aqui citadas.

159. Todas as empresas atuam no setor de prestação de serviços médicos, com uma delas, MEDGRUPO PARTICIPAÇÃO, atuando como acionista controladora. Segue trecho da Ata da Assembleia Geral Ordinária de 30/04/2012, do Hospital Prontonorte S.A.:

(...)

162. As empresas compartilham os mesmos procedimentos de contratação de médicos e possuem práticas administrativas comuns, como por exemplo a ficha cadastral de profissionais de saúde a seguir:

FICHA CADASTRAL



NOME COMPLETO (SEM ABBREVIAR): _____

ESPECIALIDADE (S): _____ CR.../DF _____

DATA DE NASCIMENTO: ____/____/____ NOME PARA CONFECÇÃO DO CRACHÁ (RESUMIDO): _____

CÉDULA DE IDENTIDADE: _____ ORGÃO EXP. _____ UF: _____ DATA DE EMISSÃO: ____/____/____

163. Patente portanto, a existência de grupo econômico de fato, haja vista a unidade de direção e de quadro social das empresas, prestação de serviços na mesma área de atuação com presença de empresa controladora das demais, fundada na titularidade de ações ou de cotas, ou ainda por acordo entre sócios.

(...)

167. Em virtude da solidariedade tributária, a obrigação de pagar o tributo passa a ser compartilhada pelo sujeito passivo originário (aquele diretamente relacionado com a ocorrência do fato gerador), com o chamado "responsável tributário". A atribuição da responsabilidade tributária por solidariedade segue os requisitos dos incisos I e II do art. 124 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, a saber:

Lein. 5.172/1966

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

168. Dessa forma, os grupos econômicos, justamente por constituírem um conjunto de contribuintes sob a direção, controle ou administração de um mesmo grupo de pessoas, têm interesses comuns no fato gerador, na medida em que o resultado de uma interessa às demais. Além disso, a lei especial previdenciária vem exatamente, de acordo com o permissivo legal do CTN, atribuir responsabilidade legal aos integrantes dos grupos econômicos, sejam quais forem: "de direito" ou "de fato".

169. Os fatos apontados nesse relatório demonstram caracterizada a confusão patrimonial com vinculação gerencial por coincidência de sócios e administradores, havendo abuso de forma entre as empresas integrantes do agrupamento. Toda documentação citada nos itens anteriores, que formam o conjunto de provas para a caracterização do Grupo Econômico, encontra-se anexa a este Relatório, em formato digital.

170. Configurada a solidariedade tributária, as empresas listadas pertencentes ao quadro de composição do grupo econômico foram incluídas no polo passivo da obrigação tributária e serão cientificadas do lançamento dos créditos tributários constituídos na presente ação fiscal, por meio da lavratura do competente Termo de Sujeição Passiva Solidária, em respeito ao art. 495 da Instrução Normativa RFB 971/2009.

Diante do exposto, vejo que não foram apresentadas pelos responsáveis solidários, justificativas suficientes para que sejam afastados os argumentos apresentados pela fiscalização no sentido da caracterização do grupo econômico.

Reforçando as minhas razões de decidir, no tocante à configuração da solidariedade pela formação do grupo econômico, utilizarei os argumentos apresentados através do voto vencedor do acórdão, 2402007.200 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cujo contribuinte, Hospital Maria Auxiliadora, trata-se de um dos responsáveis solidários constantes da presente atuação, datado de 07 de maio de 2019, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Da responsabilidade solidária das pessoas jurídicas

Nos termos do voto do Relator, a fiscalização não teria demonstrado a existência de Grupo Econômico de fato e mesmo que tivesse demonstrado, em seu entendimento, a regra do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212, de 24.7.91, diria respeito a grupo econômico de direito, porém, não comungamos desse entendimento.

Primeiramente, segundo se observa no recurso voluntário das pessoas jurídicas solidárias, fls. 880 a 895, em nenhum momento é questionada a existência do grupo

econômico ou é alegado que a fiscalização não teria comprovado a existência de tal grupo.

Ademais, compulsando os itens V.4., V.4.a e V.5. do relatório fiscal, fls. 72 a 78. vê-se que a fiscalização fez sim a demonstração da existência do grupo econômico e assim concluiu:

91. Observa-se na análise das empresas em questão:

91.1 Existe um grupo de pessoas no comando do qual participam necessariamente os contribuintes JOSÉ DO PATROCÍNIO LEAL e HAMILTON HEITOR DE OUAIROZ;

91.2. Existe um objetivo comum específico, qual seja, serviços hospitalares;

91.3. Existe uma empresa que apresenta características de controladora, a MEDGRUPO;

92. Desta forma temos um Grupo Econômico composto, no mínimo, das empresas na seguinte forma de organização:

92.1. Controladora: MEDGRUPO PARTICIPAÇÕES S/A 9CNPJ 12.871.204/0001-87)

92.2. Controladas:

- HOSPITAL MARIA AUXILIADORA S/A 9CNPJ 38.000.485/0001-96)
- HOSPITAL PRONTONORTE S/A (CNPJ 00.511.816/0001-80)
- HOSPITAL RENASCER S/A (CNPJ 02.204.665/0001-42)
- HOSPITAL SANTA HELENA S/A (CNPJ 00.049.791/0001-44)
- HOSPITAL SANTA LÚCIA S/A (CNPJ00.025.841/0001-53)

Vejamos, agora, que dispõe o art. 30. inciso IX. da Lei 8.212/91:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Conforme se observa, além do inciso IX estabelecer uma responsabilidade solidada objetiva pelo cumprimento das obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Previdência Social, tal dispositivo adota um conceito bastante amplo de grupo econômico, arrolando como responsáveis solidárias as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, o que é justificável, pois o legislador quis dar ao crédito previdenciário uma garantia maior.

Logo, não vemos como restringir a responsabilidade apenas aos grupos econômicos de direito.

Portanto, diante do quadro que se apresenta, não há como se afastar a responsabilidade das empresas solidárias, as quais devem ser mantidas no polo passivo.

No caso da exclusão da responsabilidade suscitada pelo HOSPITAL SANTA HELENA S.A., onde argumenta que antes da lavratura das autuações, foi adquirida pela Rede D'Or São Luiz, concorrente do alegado "Grupo Santa" em 2015 e que não possui relação

societária ou gerencial com nenhuma outra pessoa jurídica mencionada nestes autos. Neste caso, entendo que não devem ser considerados tais argumentos, pois, a presente autuação teve como fato gerador o ano de 2012, e que a adquirente da responsável solidária assume todos os encargos tributários pendentes à época da aquisição.

Quantos aos demais argumentos apresentados, tem-se que os mesmos já foram debatidos por ocasião da análise do recurso apresentado pelo contribuinte principal.

No tocante às decisões administrativas apresentadas pelo contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto a entendimentos doutrinários, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos que possam trazer aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de seguimento obrigatório.

Em relação à solicitação de que sejam informados o local e hora do julgamento para defesa oral da recorrente, conforme previsto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem-se que este tema não deve ser objeto do recurso, pois é um direito do contribuinte nos termos da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/2015 (RICARF), cuja ciência do contribuinte ao julgamento dá-se pela publicação da pauta de julgamento.

Com o advento das medidas de adaptações à pandemia do COVID-19, segundo as alterações do RICARF, no caso de sustentação oral, a ser realizada por meio de áudio/vídeo previamente gravado, o respectivo pedido deverá ser apresentado com antecedência de até 48

horas do início da reunião, por meio de formulário próprio constante da Carta de Serviços disponível no sítio do CARF.

Portanto, NADA A PROVER nesta solicitação.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para DAR-LHE PARCIAL provimento no sentido de que seja afastada a qualificação da multa de ofício aplicada.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Voto Vencedor

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama - Redator designado

Por economia processual e para evitar redundâncias desnecessárias, adoto o relatório produzido pelo Conselheiro Relator Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, a quem rendo minhas homenagens. Apesar do seu costumeiro acerto, ousou discordar.

Conforme se verifica dos termos do voto vencido, a fiscalização pautou-se nos termos do disposto na Súmula n.º 331 do TST, que dispõe:

Súmula n.º 331 do TST

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n.º 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de

serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

Por outro lado, em 30/08/2018, quando do julgamento do RE 958252 (submetido ao rito da repercussão geral), o Supremo Tribunal Federal – STF entendeu pela insubsistência das premissas da proibição jurisprudencial do Egrégio TST em relação à terceirização, oportunidade em que reconheceu a inconstitucionalidade dos incisos I, III, IV e VI da referida Súmula nº 331 do TST. Na ocasião, foi fixada a seguinte Tese de Repercussão Geral:

Tema 0725: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

Quanto ao tema, transcrevo trecho da ementa do acórdão proferido pelo STF no RE 958252:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO DO TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE DA “TERCEIRIZAÇÃO”. ADMISSIBILIDADE. OFENSA DIRETA. VALORES SOCIAIS DO TRABALHO E DA LIVRE INICIATIVA (ART. 1º, IV, CRFB). RELAÇÃO COMPLEMENTAR E DIALÓGICA, NÃO CONFLITIVA. PRINCÍPIO DA LIBERDADE JURÍDICA (ART. 5º, II, CRFB). CONSECUTÓRIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA (ART. 1º, III, CRFB). VEDAÇÃO A RESTRIÇÕES ARBITRÁRIAS E INCOMPATÍVEIS COM O POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE. DEMONSTRAÇÃO EMPÍRICA DA NECESSIDADE, ADEQUAÇÃO E PROPORCIONALIDADE ESTRITA DE MEDIDA RESTRITIVA COMO ÔNUS DO PROPONENTE DESTA. RIGOR DO ESCRUTÍNIO EQUIVALENTE À GRAVIDADE DA MEDIDA. RESTRIÇÃO DE LIBERDADE ESTABELECIDA JURISPRUDENCIALMENTE. EXIGÊNCIA DE GRAU MÁXIMO DE CERTEZA. MANDAMENTO DEMOCRÁTICO. LEGISLATIVO COMO LOCUS ADEQUADO PARA ESCOLHAS POLÍTICAS DISCRICIONÁRIAS. SÚMULA 331 TST. PROIBIÇÃO DA TERCEIRIZAÇÃO. EXAME DOS FUNDAMENTOS. INEXISTÊNCIA DE FRAGILIZAÇÃO DE MOVIMENTOS SINDICAIS. DIVISÃO ENTRE “ATIVIDADE-FIM” E “ATIVIDADE-MEIO” IMPRECISA, ARTIFICIAL E INCOMPATÍVEL COM A ECONOMIA MODERNA. CISÃO DE ATIVIDADES ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS. ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER FRAUDULENTO. PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA LIBERDADE DE DESENHO EMPRESARIAL (ARTS. 1º, IV, E 170). CIÊNCIAS ECONÔMICAS E TEORIA DA ADMINISTRAÇÃO. PROFUSA LITERATURA SOBRE OS EFEITOS POSITIVOS DA TERCEIRIZAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS REGRAS TRABALHISTAS POR CADA EMPRESA EM RELAÇÃO AOS EMPREGADOS QUE CONTRATAREM. EFEITOS PRÁTICOS DA TERCEIRIZAÇÃO. PESQUISAS EMPÍRICAS. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DE METODOLOGIA CIENTÍFICA. ESTUDOS DEMONSTRANDO EFEITOS POSITIVOS DA TERCEIRIZAÇÃO QUANTO A EMPREGO, SALÁRIOS, TURNOVER E CRESCIMENTO ECONÔMICO. INSUBSISTÊNCIA DAS PREMISSAS DA PROIBIÇÃO JURISPRUDENCIAL DA TERCEIRIZAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DOS INCISOS I, III, IV E VI DA SÚMULA 331 DO TST. AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DA CONTRATANTE POR OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida para examinar a constitucionalidade da Súmula n.º 331 do Tribunal Superior do Trabalho, no que concerne à proibição da terceirização de atividades-fim e responsabilização do contratante pelas obrigações trabalhistas referentes aos empregados da empresa terceirizada.

(...)

22. Em conclusão, a prática da terceirização já era válida no direito brasileiro mesmo no período anterior à edição das Leis n.ºs 13.429/2017 e 13.467/2017, independentemente dos setores em que adotada ou da natureza das atividades contratadas com terceira pessoa, reputando-se inconstitucional a Súmula n.º 331 do TST, por violação aos princípios da livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170 da CRFB) e da liberdade contratual (art. 5º, II, da CRFB).

23. As contratações de serviços por interposta pessoa são hígidas, na forma determinada pelo negócio jurídico entre as partes, até o advento das Leis n.ºs 13.429/2017 e 13.467/2017, marco temporal após o qual incide o regramento determinado na nova redação da Lei n.º 6.019/1974, inclusive quanto às obrigações e formalidades exigidas das empresas tomadoras e prestadoras de serviço.

(...)

(RE 958252, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-199 DIVULG 12-09-2019 PUBLIC 13-09-2019)

Portanto, o Egrégio STF já reconheceu a inconstitucionalidade da orientação jurisprudencial do TST, no que diz respeito quanto à proibição da terceirização da atividade-fim e por tal razão, cai por terra o fundamento adotado pela autoridade fiscal para a lavratura do auto de infração ora em discussão

Neste sentido, o Regimento Interno do CARF – RICARF (aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015) prevê em seu art. 62, §2º, que as decisões proferidas pelo STF sob a sistemática do art. 543-B do antigo CPC (regime de repercussão geral) devem ser observada pelos Conselheiros do CARF:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Neste sentido, não merece sustentar a autuação ora em análise, por estar embasada em orientação jurisprudencial considerada inconstitucional por decisão definitiva do STF em sede de repercussão geral.

Merece destaque o fato de que o STF, admitiu e proveu reclamação constitucional para desconstituir acórdão contrário ao entendimento firmado na ADPF 324 e no RE 958.252, **em caso que tratava especificamente da contratação de médicos por intermédio de pessoa jurídica da qual os sócios são os próprios prestadores de serviços** (AgRg na Reclamação 47.843/BA, Rel. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJ 08.02.2022).

A fim de corroborar o entendimento desta colenda turma de julgamento, peço vênha para transcrever trecho das razões expostas pelo Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de

Oliveira no no acórdão n.º 2201-004.378, oportunidade em que expôs com clareza suas lições e análise teórica sobre o tema ora em discussão:

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 despcienda 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 n.º 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.”

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 compõe 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 fordista-taylorista 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.

(...)

(destaques no original)

No mesmo sentido, foram proferidos outros acórdãos abaixo mencionados:

“(…) da leitura do Relatório Fiscal, constata-se que a fiscalização reconheceu a existência de vínculos empregatícios entre a contribuinte e os prestadores de serviços autônomos e os sócios de pessoas jurídicas mediante a invocação da Súmula n.º 331 do (...) TST. Ou seja, atuação da autoridade lançadora praticamente focou e desenvolveu seu trabalho em cima da atividade-fim da contribuinte, sem demonstrar os necessários elementos que caracterizam os vínculos empregatícios. (...) Contudo, como bem apontado pela contribuinte em suas razões de defesa, em 30/08/2018, quando do julgamento do RE 958252 (submetido ao rito da repercussão geral), o (...) STF entendeu pela insubsistência das premissas da proibição jurisprudencial do Egrégio TST em relação à terceirização, oportunidade em que reconheceu a inconstitucionalidade dos incisos I, III, IV e VI da referida Súmula n.º 331 do TST. (...) Ou seja, o Egrégio STF já reconheceu a inconstitucionalidade da orientação jurisprudencial do Colendo TST no que se refere às premissas adotadas para a proibição da terceirização da atividade-fim. Neste sentido, **não merece sustentar a atuação ora em análise, por estar embasada em orientação jurisprudencial considerada inconstitucional por decisão definitiva do STF em sede de repercussão geral.** Como exposto, a atuação da unidade preparadora foi muito voltada e focada na atividade-fim da contribuinte, sem demonstrar a necessária existência dos elementos caracterizadores das relações de emprego, quais sejam: habitualidade, pessoalidade, subordinação e onerosidade. Como apontado pela contribuinte, **a autoridade lançadora reconheceu centenas de vínculos empregatícios apenas mediante a análise dos contratos, oportunidade em que entendeu pela caracterização da relação de emprego em razão do exercício da atividade-fim pela pessoa ou empresa contratada. Contudo, ao agir desta forma, não houve uma análise detida da existência dos requisitos para a relação de emprego, o que atesta a precariedade do lançamento.** (...)” (Acórdão n.º 2201-009.162, 2ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 02.09.2021) (grifou-se)

“(…) Cumpre observar, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar conjuntamente a ADPF 324 e o RE 958252 (esse último na sistemática da repercussão geral), nos quais se discutia a licitude da terceirização de atividades precípuas da empresa tomadora de serviços, fixou a seguinte tese jurídica: ‘É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante (tema 725 da repercussão geral).’ Desse modo, em razão da natureza vinculante das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos aludidos feitos, deve ser reconhecida a licitude das terceirizações em qualquer atividade empresarial. **Como decorrência de tal decisão do STF, perde o sentido a interpretação dada pela fiscalização quanto à caracterização da pejetização (...)**” (Acórdão 2201-009.410, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 2ª Seção, Sessão de 09.11.2021)

Portanto, acolho a pretensão do contribuinte, quanto a este ponto.

Ainda, com relação às infrações por descumprimento de obrigações acessórias, verificamos que elas estão intimamente ligadas ao descumprimento das obrigações principais que estão sendo canceladas nos presentes autos, de modo que também devem ser canceladas, uma vez que não se caracterizam como descumpridas.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya