



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

Processo nº 10166.724780/2016-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.777 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
Recorrente HOB HOSPITAL OFTALMOLÓGICO DE BRASÍLIA LTDA e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no art. 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

GENERALIZAÇÃO NA AÇÃO FISCAL. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Tratando-se de exigência fiscal embasada na caracterização de segurados empregados, com constatação expressa, pela autoridade administrativa fiscal, dos pressupostos fáticos habitualmente existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, quais sejam: serviços prestados por pessoa física, subordinação, habitualidade/não eventualidade e onerosidade, a autuação deve recair sobre as operações efetivamente fiscalizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento aos recursos voluntários no que tange à caracterização do vínculo empregatício, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior (Relator), e, por maioria de votos, em dar provimento parcial aos recursos para que a autuação recaia, apenas, sobre os médicos efetivamente diligenciados pela Fiscalização, conforme tabelas constantes do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maurício Nogueira Righetti e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento aos recursos. Por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos quanto à aferição indireta da base de cálculo e quanto à responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico. Votaram pelas conclusões, em relação à responsabilidade solidária, os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Renata Toratti Cassini. Por maioria de votos, em dar provimento aos recursos quanto à multa qualificada, reduzindo seu montante ao patamar ordinário de 75%. Vencidos os Conselheiros Maurício Nogueira Righetti, José Ricardo Moreira e Denny Medeiros da Silveira, que votaram por manter a multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor, em relação à caracterização do vínculo empregatício, o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Julgamento iniciado na sessão de 3 de outubro de 2018, com início às 14h, e encerrado na sessão de 7 de novembro de 2018, com início às 9h.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em exercício e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Denny Medeiros da Silveira, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, José Ricardo Moreira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 7ª Tuma da DRJ/RPO, consubstanciada no Acórdão nº 14-64.540 (fls. 2.163), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira 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), no valor total consolidado na emissão de R\$ 8.021.266,93, e as decorrentes por infrações de obrigações acessórias, referentes à 1) não

lançamento em títulos próprios da contabilidade 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, no valor de R\$ 21.430,11.

DO RELATÓRIO FISCAL

Conforme Relatório fiscal, a auditoria informa que foram apuradas remunerações pagas, devidas ou creditadas aos profissionais de saúde que prestaram serviços ao Hospital HOB OFTALMOLÓGICO DE BRASÍLIA LTDA por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, na qualidade de segurados empregados.

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

A auditoria apurou, em análise da folha de pagamento do Hospital HOB OFTALMOLÓGICO (doravante denominado somente "HOB"), 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, não havia entre seus segurados empregados nenhum profissional médico.

A fiscalização utilizou-se também das informações constantes do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), prestadas pelo HOB 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.

Dessa forma, a auditoria apurou a existência de profissionais médicos informados, cujo vínculo com o hospital é "autonomo - intermediado por empresa privada".

Verificou que os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas pelos serviços prestados pelos médicos, como despesa, estavam registradas na conta analítica 3.2.1.03.01.00 - Serviços Médicos.

Em atendimento ao TIF - Termo de Intimação Fiscal nº 02, a fiscalizada apresentou relação dos médicos que prestaram serviços em cada uma das empresas interpostas e os valores mensais pagos às pessoas jurídicas.

Apurou através do site do HOB, a relação nominal dos médicos diretores e chefes de departamento. Com exceção do Sr. Canrobert Oliveira (sócio), todos os demais foram contratados por intermédio de pessoas jurídicas, demonstrando que o hospital terceirizou toda a sua atividade fim. O mesmo ocorrendo com o Corpo Clínico do Hospital, cuja relação nominal das pessoas físicas denota a pessoalidade da relação.

Que os contratos de prestação de serviços entre o HOB e as interpostas jurídicas, não foram firmados em documento físico, indício da pessoalidade, pois provavelmente estabelecidas diretamente com o médico, demonstrando a dispensabilidade da intermediação das empresas.

O HOB era responsável por toda a estrutura de atendimento, bem como era quem contabilizava, como próprias, todas as receitas e despesas provenientes dos serviços prestados.

A fiscalizada, atendendo à intimação fiscal, informou que as decisões a respeito dos procedimentos para a organização e controle da assistência médica eram tomadas diretamente em reuniões de sócios do hospital.

Apesar de o contribuinte afirmar que não há escala de médicos, na prática existe uma tabela que é composta todos os dias, na qual constam horário (manhã ou tarde), número do consultório e médico que vai atender naquele consultório (segundo o HOB BSB, conforme agenda disponibilizada pela pessoa jurídica) e os médicos que vão atender na EMERGÊNCIA (manhã, tarde e noite) e no AMBULATÓRIO (noite).

A fiscalização promoveu diligência junto a 7 médicos pessoas físicas que prestaram serviços ao hospital, bem como em 10 pessoas jurídicas. Em síntese o apurado, a partir do depoimento das pessoas físicas, foi:

- os médicos prestaram serviços por longo período (quadro no Relatório Fiscal);*
- o HOB não propôs a contratação deles como empregados, ou não se lembram de oferecida tal hipótese;*
- entre as condições para contratação, estava a de serem vinculados a uma pessoa jurídica e que esta deveria emitir uma nota fiscal referente aos serviços prestados e disponibilizar uma conta bancária para o pagamento;*
- contrato verbal;*
- pagamento mensal em torno dos dias 20 a 25 de cada mês;*
- pagamento proporcional aos serviços prestados e representava um percentual sobre as consultas, exames complementares e cirurgia, geralmente de 50%, 20% e 100% do honorário médico, respectivamente;*
- que os materiais e equipamentos utilizados nas consultas e cirurgias eram fornecidos pelo HOB BSB, bem como todo o apoio logístico, material, marketing, telefonia, agendamento, papel timbrado etc;*
- que os médicos tinham liberdade para definir a agenda, mas que normalmente eles seguiam um padrão de horário de atendimento. Exemplo: “de segunda a Sexta de 8 às 12:00h e de 14:00 até 18:00h” (Sra. Hanná), “geralmente trabalha segundas*

e quintas no centro cirúrgico e nos demais dias disponibiliza horários em consultório” (Sr.Eduardo);

- quando havia um paciente marcado e porventura eles não pudessem atender, que a empresa não apresentava nenhum outro médico substituto;

- alguns deles prestavam serviços médicos também no HOB Taguatinga (Exemplo: Sra Hanná, Sr. Rui, Sr Fenelon);

- muitos médicos mudaram de empresa jurídica intermediadora sem que isto acarretasse interrupção da prestação dos serviços médicos no hospital, o que denota que o importante, neste caso era o MÉDICO e não a empresa (Exemplos: Sr. Fenelon: da TED para a PSMF, Sra. Doroteia: da BSB Oftalmo para VDJ);

- que houve caso em que apesar de a depoente ser sócia da empresa, não tinha certeza sobre quem eram os outros sócios e nem o endereço exato da empresa (Sra. Doroteia);

- o HOB, por mais estranho que possa parecer, contratou uma clínica odontológica, a Clínica Odontológica José Rios para prestação de serviços de oftalmologia (Sra. Maria Lúcia);

- que as pessoas jurídicas interpostas praticamente não tinham estrutura e que algumas funcionavam em endereços residenciais (Exemplos: IMO e Clínica Rocha);

- o papel da pessoa jurídica nesta relação específica com o HOB BSB era tão-somente o de emitir notas fiscais e disponibilizar uma conta bancária para o recebimento pelos serviços prestados.

Quanto às diligências nas pessoas jurídicas, a auditoria concluiu, em síntese, que:

- nas GFIP's das pessoas jurídicas interpostas não existe nenhum segurado declarado como MÉDICO – código CBO 2231 (Classificação Brasileira de Ocupação);

- não possuem bens, endereço sede é para recebimento apenas de documentos e escritório administrativo ou endereço residencial;

- não existe contrato escrito de prestação de serviços;

Por fim a fiscalização concluiu pela caracterização como segurados empregados, pela constatação da pessoalidade, subordinação, habitualidade e onerosidade.

Como a fiscalizada não apresentou para a auditoria, embora intimada, os valores recebidos pelos médicos, pessoas físicas, o lançamento da contribuição previdenciária foi aferido indiretamente, conforme previsto no § 3º do art. 33, da Lei nº 8.212/91.

Caracterizou o Grupo Econômico de fato, pois as empresas responsáveis solidárias eram interligadas entre si, com direção e administração exercida pelo mesmo grupo de pessoas (apresenta quadro demonstrativo dos sócios-administradores e respectivas atuações em cada empresa), atuam todas no setor de Oftalmologia, seja na prestação de serviços médicos, seja no comércio de materiais oftalmológicos, há funcionários em comum, o endereço eletrônico de remessa de Declarações como a GFIP, pertencem ao grupo HOB - @hobr.com.br, tanto o corpo clínico do HOB Brasília e HOB Taquatinga são apresentados no mesmo site; pelo depoimento dos médicos constata-se mesmo padrão de contratação e de relacionamento com as interpostas.

Apurou confusão patrimonial - identidade de endereço e utilização de mesma estrutura física por algumas delas, conforme quadro no Refisc- Relatório Fiscal; mesmo número de telefone e endereço eletrônico de atendimento "sac@hobr.com.br" - HOB BSB, HOB Taquatinga e Contact Gel.

Verificou na contabilidade do Hospital HOB a ocorrência de várias transações comerciais e financeiras entre a integrantes do Grupo Econômico, como operações de empréstimos, pagamentos de aluguéis, água e energia para empresas do Grupo.

Aplicou multa de ofício qualificada, pois a autuada "adotou procedimentos visando mascarar sua verdadeira intenção de obter o resultado do trabalho dos médicos pessoas físicas vinculados a estas empresas, mas DE FATO, profissionais que prestaram serviços na qualidade de segurados empregados. Dessa forma, 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, utilizada por parte do contribuinte, visava impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal - contribuições previdenciárias, modificando suas características essenciais, de modo a reduzir ou evitar o montante do imposto devido, ficando caracterizada a ocorrência de sonegação e fraude".

Foram aplicados autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias: 1) não lançamento em títulos próprios da contabilidade dos fatos geradores em questão, 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, no valor de R\$ 21.430,11, principalmente o valor pago a cada médico por competência, impossibilitando a individualização e cálculo do desconto dos segurados.

Elaborou Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, pela ocorrência, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária - art. 337-A do Código Penal.

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.

Preliminares

Ausência de motivação fática

A impugnante alega que a fiscalização fez afirmações genéricas sobre a presença dos requisitos da relação empregatícia, e não apresentou provas. Que diversas empresas prestadoras de serviços, também prestaram serviços para outras empresas além do HOB Hospital, concomitantemente.

Alega vício, pois a ausência de motivação factual inviabiliza o exercício do direito de defesa em sua plenitude.

Incompetência em razão da Matéria

Argumenta que a Receita Federal carece de competência legal para descaracterização de contrato de prestação de serviços de pessoa jurídica com a consequente caracterização de emprego, competência da Justiça do Trabalho, conforme art. 114 da Constituição Federal.

Vício na base de cálculo adotada em aferição

Que a base de cálculo utilizada pela fiscalização desconsiderou que sobre o valor faturado pela empresa contratada incidiu tributos que não foram deduzidos. Que apesar do Relatório Fiscal e planilha estarem confusas e contraditórias, constatou que há fatos geradores que inexistem.

No Mérito

Da Remuneração paga/creditada a segurados com utilização de empresas interpostas.

A defendente alega que a documentação juntada aos autos demonstra que a notificação do caso em tela, não passa de mera presunção ou ficção. Que antes de descaracterizar a personalidade jurídica desses entes, deveria analisar o estabelecimento físico, o recolhimento de tributos e cumprimento de obrigações contábeis e fiscais das prestadoras.

Argumenta que o fisco ignorou a letra do artigo 129 da Lei 11.196/2005.

Requer o afastamento do art. 116 do CTN, do qual a fiscalização se utilizou, pois depende de regulamentação por meio de lei ordinária, portanto de eficácia limitada.

Da Dissimulação e Simulação

Que não caracteriza a pessoalidade quando prestada por pessoas diversas ou por via indireta. Não há pessoalidade pois os serviços são prestados por diversas empresas constituídas regularmente e prestados por profissionais qualificados de profissão regulamentada.

Aduz que no caso em concreto, constata-se que não há continuidade, isto é, serviço realizado diariamente ou mais de dois dias por semana.

Também não há subordinação pois os serviços são prestados por pessoas jurídicas que em seus quadros possuem profissionais qualificados, cuja execução é de sua exclusiva especialidade e responsabilidade, inclusive quanto ao métodos e metodologia empregada. Trata-se de parceria uma vez que a administração do hospital não pratica qualquer ingerência, fiscalização ou controle das atividades desempenhadas pelos médicos.

Aduz que apesar da prestação de serviços em atividade-fim, verifica-se que é inegável a especialização desses serviços e a autonomia na forma em que prestado. Que embora se considere toda a estrutura e os equipamentos utilizados na prestação de serviços médicos serem da impugnante e apenas a mão de obra dos médicos, não há como caracterizar intermediação ilegal de mão de obra, por inexistir qualquer manifestação de vontade dos médicos para que a vinculação seja na forma de vínculo de emprego.

Não pode ser considerado salário a remuneração paga a pessoa jurídica em decorrência da prestação de serviço, como ocorreu no caso em concreto.

Da Desconsideração da personalidade jurídica

Que a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais encontra respaldo constitucional, nos incisos XIII e XVII do artigo 5º, o livre exercício profissional e a liberdade de associação.

Aduz que a aplicação do art. 50 do Código Civil deve ser afastada pois cabe a lei complementar matéria referente à desconsideração da personalidade jurídica.

Argumenta que as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais, como se os serviços prestados seriam regidos pela CLT, devendo-se aplicar o art. 129 da Lei 11.196/2005.

Da Simulação e Fraude - Multa qualificada

A impugnante alega que não ficou comprovada a vontade, o dolo. Que a aplicação seria possível se ficasse comprovada a intenção de fraudar, prejudicar ou retardar o lançamento do tributo. Necessário o enquadramento do evidente intuito de

fraude conforme previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Defende que não é entendimento subjetivo do agente fiscal que poderá atribuir o enquadramento em determinada conduta fraudulenta e sim a sua comprovação, o que não ocorreu no presente caso.

Que deve-se observar que a autuação foi fundamentada em presunção, e se não há certeza nem mesmo da existência das supostas relações de emprego, como taxar o comportamento de doloso.

Do Pedido

Que seja considerada nula ou improcedente a autuação.

DA IMPUGNAÇÃO (responsáveis solidárias)

Da Responsabilidade Solidária e Grupo Econômico

As impugnantes alegam que a responsabilidade solidária decorrente do art. 124, I do CTN só ocorre quando todos os sujeitos passivos realizem conjuntamente o fato gerador, pois é a única hipótese em que todas as pessoas possuem interesse jurídico comum neste fato que originou a tributação. Que o interesse comum é o interesse jurídico e não econômico, sendo que as impugnantes não possuem qualquer vínculo com a empresa HOB, esta sim que praticou os fatos geradores.

Que a responsabilidade prevista no art. 124, II do CTN requer vinculação com o fato gerador, conforme reconhecido pelo STF no RE 562.276.

Alega que o simples controle acionário de várias empresas por uma ou mais pessoas físicas não é suficiente para caracterização do grupo, que pressupõe a existência de uma empresa principal e outras subordinadas, para efeito de configurar a solidariedade passiva, conforme §2º do art. 2º da CLT.

A DRJ julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa do Acórdão nº 14-64.540 abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS 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, consequentemente, 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. 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 nº 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, é devida a multa de ofício 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa deverá ser duplicado

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PREVISÃO EXPRESSA EM LEI. CTN.

Os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, podendo estes se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns, sob a forma horizontal (coordenação), ou sob a forma vertical (controle x subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma pessoa física pode exercer o controle, direção ou administração.

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 nº 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.

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.

Cientificada da decisão da DRJ, a Autuada e as responsáveis solidárias apresentaram recursos voluntários, reiterando os argumentos defensivos aduzidos nas impugnações apresentadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior - Relator

Os recursos são tempestivos e atendem os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, devem ser conhecidos.

Esclarece-se desde já que, tal como o fez a DRJ, os recursos serão analisados conjuntamente, com seus argumentos comuns sendo apreciados de forma única. Os argumentos específicos, se for o caso, serão apreciados de forma discriminada.

O Recorrente aduz, em sede de preliminar, as seguintes razões recursais:

I. DISTINÇÃO ENTRE HOSPITAIS COM CORPO CLÍNICO ABERTO E HOSPITAIS COM CORPO CLÍNICO FECHADO;

I.I DA ALEGAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ATIVIDADE FIM DO RECORRENTE;

I.II – DA LEI Nº 13.429, DE 31 DE MARÇO DE 2017;

II – DA GENERALIZAÇÃO ARBITRÁRIA NA INVESTIGAÇÃO REALIZADA PELO FISCO.

Analisando-se o conteúdo de tais alegações, verifica-se que estas se tratam de fundamentos que irão embasar a análise de mérito, confundindo-se com este, pelo que serão apreciadas como se razões de mérito fossem.

Conforme se depreende dos autos, sumariamente relatado acima, tem-se que o lançamento tributário decorre da desconsideração, pela Fiscalização, da contratação realizada pela Recorrente da prestação de serviços médicos por meio de pessoa jurídicas, a chamada pejetização.

Faz-se necessário, assim, uma análise teórica sobre o tema, pelo que se recorre aos escólios do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, então presidente da 1ª TO d 2ª Câmara desta 2ª Seção, consubstanciados no Acórdão 2201-004.378, *in fine*:

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 personalidade, 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 despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

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

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

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

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

A DRJ, corroborando o entendimento da fiscalização, concluiu que a contratação de segurados empregados por empresa interposta é ilegal, quando se trata da prestação de serviços em atividade-fim, e presentes os requisitos da relação empregatícia, não cabendo a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005.

Verifica-se, pois, que o núcleo da autuação está no binômio “contratação de prestação de serviços em atividade fim” e “requisitos da relação empregatícia”.

Da Contratação de Prestação der Serviços em Atividade Fim

Depreende-se do acórdão da DRJ que:

No presente caso, trata-se de um hospital, que atua na prestação de serviços médico-hospitalares no ramo oftalmológico – consultas ambulatoriais, exames, cirurgias e internações, contando com uma estrutura física composta de 3 blocos, 36 consultórios, 4 salas de cirurgia, sala de emergência, 4 amplas salas de espera, 4 apartamentos (day clinic) e 7 salas de exames, não sendo crível que não dependa efetivamente, da mão-obra de médicos segurados empregados para a consecução do seu objeto social.

Não obstante, a fiscalização demonstrou que não possuía nenhum médico em sua folha de pagamentos, terceirizando a sua atividade-fim, mediante utilização de pessoas jurídicas interpostas entre o referido hospital e os médicos que lhe prestavam serviços.

Ademais a auditoria em diligência nas pessoas jurídicas constatou, em síntese, que as empresas prestavam serviços exclusivamente pelos sócios, em área-fim da atuada e eram desprovidas de bens patrimoniais e estrutura física própria de empresas para a prestação de serviços a que se propõem, demonstrando que o risco do empreendimento era do HOB, nos termos do art. 15 da Lei 8.212/91.

Não resta dúvidas da afronta à legislação previdenciária (notadamente os arts. 12 e 15 da Lei 8.212/91), ao se utilizar de empresas interpostas para uma relação empregatícia, atuando na atividade finalística do empregador. Tal situação encontra eco reiterado na jurisprudência, resultando na Súmula nº 331 do TST. (destaquei)

O Recorrente, por seu turno, esclarece inicialmente que:

Intuitivamente, pode haver confusão entre o conceito de serviços médicos (serviços intelectuais, de natureza científica, atinente ao exercício da medicina), os quais são prestados por profissionais médicos ou por grupos de profissionais constituídos em pessoas jurídicas, com os serviços hospitalares (consistentes no fornecimento de leitos, apartamentos, estrutura de enfermagem, nutrição, além de materiais, medicamentos e alimentação, especificamente solicitados pelos profissionais médicos), que são prestados pelos Hospitais.

A própria Receita Federal utiliza a distinção para fins de tributação no regime do lucro presumido, aplicando percentual reduzido aos prestadores de serviços hospitalares, em razão do maior custo pela manutenção de uma estrutura coordenada e organizada sob a forma de empreendimento hospitalar, aberta 24h, envolvendo gastos com materiais, hotelaria, alimentação, enfermagem e lavanderia.

Diante disso, serviços médicos são prestados exclusivamente por médicos, atuando como pessoa física ou constituídos em forma de pessoa jurídica, enquanto os serviços hospitalares são

serviços auxiliares à atuação científica dos médicos, um suporte aos serviços médicos propriamente ditos, no qual são utilizados os meios possíveis para o aperfeiçoamento da ciência médica.

[...]

Os estabelecimentos podem funcionar como hospitais abertos, que permitem que Operadoras de Planos de Saúde (OPS) e profissionais médicos da comunidade internem e tratem de seus beneficiários/pacientes em sua estrutura física. Esse é exatamente o caso do HOB, conforme, inclusive, deixa claro o médico depoente Leonardo Alan Rocha, ao afirmar que comparecia ao hospital apenas para acompanhar seus pacientes (fl. 45).

Lado outro, os hospitais “fechados” possuem corpo clínico permanente e apenas tais profissionais podem exercer a medicina em suas dependências, havendo nítida interação entre os serviços médicos e os serviços hospitalares, uma vez que é o hospital, por meio de corpo clínico próprio, quem oferece os serviços médicos. Neste caso, somente mediante permissão especial, profissionais externos poderão exercer a medicina em seu interior. Como exemplo, podemos mencionar o Sírio Libanês e o Hospital Albert Einstein, localizados na cidade de São Paulo.

Tal distinção é regulada pelo próprio Ministério da Saúde, que separa os hospitais em duas categorias distintas, e aceita, excepcionalmente, uma terceira, oriunda da fusão das outras modalidades:

HOSPITAL DE CORPO CLÍNICO FECHADO: É o hospital onde não se permitem, em rotina, atividades de outros profissionais, que não os integrantes do próprio Corpo Clínico.

HOSPITAL DE CORPO CLÍNICO ABERTO: É o hospital que, mesmo tendo Corpo Clínico estruturado, permite, a qualquer profissional habilitado da comunidade, internar e tratar seus pacientes.

HOSPITAL DE CORPO CLÍNICO MISTO: É o hospital que, mesmo tendo Corpo Clínico fechado, faz concessão, por cortesia, a outros profissionais, para internar e assistir seus pacientes.

Nesse diapasão, deve-se firmar desde logo o seguinte:

- os serviços médicos prestados dentro do estabelecimento hospitalar são prestados em três situações totalmente distintas:

a) pessoas jurídicas especializadas que fornecem profissionais de medicina para atuarem no Hospital, sem habitualidade, pessoalidade ou relação de subordinação com o Hospital;

b) médicos credenciados por Operadoras de Planos de Saúde em atendimento aos seus beneficiários; e

c) médicos em atendimento a pacientes particulares.

Não obstante, o Fisco considerou que TODA e QUALQUER prestação de serviço médico realizado por pessoa jurídica no HOB, em 2012, realizada em atendimento a paciente particular ou a beneficiário de plano de saúde, deveria ser enquadrada como atuação realizada na condição de segurado empregado.

[...]

Soma-se a isso o total desconhecimento da realidade dos fatos, com base apenas na noção defeituosa de que todo hospital, obrigatoriamente, deve prestar serviços médicos por intermédio de profissionais na condição de empregados.

Neste ponto, registre-se inicialmente que os serviços médicos são serviços altamente especializados e os profissionais médicos desenvolvem habilidades próprias e pessoais dentro de cada segmento da medicina, que não podem ser desenvolvidas com a mesma técnica, precisão e competência por outros profissionais e, justamente isso, não é possível impedir que uma atividade com alto grau de especialização, como a medicina, seja enquadrada dentro de conceitos pré-definidos de atividade-fim.

A medicina, à medida que avança, busca ramos de especialidades cada vez mais precisos e limitados. Assim, vieram as especialidades médicas com suas tradicionais divisões, cardiologia, neurologia, anestesia, oftalmologia entre outras. Em seguida, com os constantes avanços médicos, os profissionais foram se aperfeiçoando em áreas ainda mais limitadas dentro das especialidades médicas e focando sua atuação em procedimentos específicos.

No que tange à oftalmologia, ramo da medicina de interesse no caso vertente, esclarece a Autuada que *os médicos foram se especializando em tratamento de catarata, retina, glaucoma, etc. E dentro dessas especializações foram se afeiçoando em procedimentos específicos de tratamento de cada uma dessas subespecialidades. Assim, hoje temos a realização da cirurgia refrativa com uso da técnica INTRALASE ou a técnica LASIK. Diante do alto grau de especialização em um determinado seguimento da oftalmologia o profissional que atua em uma área não atua em outra. Tampouco executa um procedimento médico diferente daquele que se especializou. Essa é a realidade dos profissionais que prestam serviços para o HOB.*

Verifica-se, sem muito esforço cognitivo, que, pela própria natureza da atividade médica, os profissionais da medicina com alto grau de especialização executam tarefas que são singulares às suas habilidades pessoais e, por esse motivo, não podem ser enquadrados como pertencentes a atividade-fim de nenhuma empresa, pois desenvolvem um serviço específico, restrito àqueles profissionais especializados naquela área e/ou procedimento.

No presente caso, verifica-se que a Fiscalização autuou, por exemplo, os serviços prestados por médicos anestesiologistas, o que evidencia, no mínimo, um equívoco na avaliação das especialidades e subespecialidades médicas diante da verdadeira atividade-fim da empresa.

No caso dos serviços prestados por médicos anestesiistas, tem-se que a empresa AMO Anestesia e Monitorização em Oftalmologia S/C presta serviços apenas de anestesiistas, seus sócios são anestesiistas e não oftalmologistas e mesmo assim foi incluída dentro da “atividade-fim” do HOB”.

É de se questionar: se a Autuada tem como “atividade-fim”, genericamente falando, a prestação de serviços na área da oftalmologia, como enquadrar os serviços de anestesia como “atividade-fim” desta?

Resposta: não é possível!! Caso contrário, ter-se-ia que reconhecer que os serviços dos médicos anestesiistas são “atividade-fim” de toda e qualquer especialidade médica com suas tradicionais divisões já aqui mencionadas: cardiologia, neurologia, anestesia, oftalmologia entre outras.

Não se pode, pois, tratar tal questão de forma tão ampla e generalizada.

Diante deste cenário, afigura-se imperioso aferir qual é a exata delimitação do objeto social da empresa dentro das especificidades e subespecialidades na prestação de serviços médicos e até mesmo dentro da prestação de serviços como um todo, o que não foi feito nem pela Fiscalização, nem pelo acórdão recorrido.

Para o correto enfrentamento de todas as questões referentes aos serviços prestados, deve-se sempre ter em mente que as atividades desenvolvidas pelos prestadores de serviços detinham alto grau de especialização e que é impossível colocar um divisor claro entre quais tarefas estão dentro da atividade-fim da empresa e quais estão fora.

Seguindo a análise a respeito da prestação de serviços na atividade-fim da empresa, destaca ainda o Recorrente que *não existe nem nunca existiu qualquer lei vedando a terceirização da atividade-fim da empresa, sendo que qualquer entendimento em sentido contrário ofende o princípio da reserva legal previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, e a liberdade de contratar prevista no art. 421, do Código Civil (“A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”)*.

Sobre o tema, registre-se que o Supremo Tribunal Federal, no recente julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324, declarou, conforme amplamente noticiado na mídia especializada, a legalidade da terceirização de serviços tanto na atividade-meio quanto na atividade-fim das empresas.

Concluiu, pois, aquela Corte Suprema, no julgamento da ADPF nº 324, que *é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho em pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, revelando-se inconstitucionais os incisos I, III, IV e VI da Súmula 331 do TST*.

Registre-se, pela sua importância, que o Enunciado 331 do TST foi expressamente citado tanto pela Fiscalização, quanto pelo acórdão da DRJ, como parte da fundamentação da autuação, *in verbis*:

Relatório Fiscal (fls. 23)

A litude 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 HOB BSB, 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 (grifo original)

Acórdão da DRJ (fls. 2.175)

Não resta dúvidas da afronta à legislação previdenciária (notadamente os arts. 12 e 15 da Lei 8.212/91), ao se utilizar de empresas interpostas para uma relação empregatícia, atuando na atividade finalística do empregador. Tal situação encontra eco reiterado na jurisprudência, resultando na Súmula nº 331 do TST. (destaquei)

Neste contexto, face ao até aqui exposto, conclui-se que não prospera o argumento da Fiscalização, corroborado pela DRJ, de que os prestadores de serviços são segurados empregados por terem atuado na atividade-fim do Autuado.

Dos Requisitos da Relação Empregatícia

Da Pessoalidade

No que tange à caracterização do vínculo empregatício entre a Autuada e os prestadores de serviços, a DRJ, corroborando o entendimento da Fiscalização, assim se manifestou em relação à pessoalidade, em síntese:

Quanto à pessoalidade na relação empregatícia, esta caracteriza-se pela prestação de serviços pela mesma pessoa física, cujos bens jurídicos que se busca tutelar (saúde, lazer, integridade física, seguridade social) são inerentes à pessoa natural. Portanto, o trabalho que compete ao segurado empregado deve ser realizado por ele próprio.

Assim, a pessoalidade se evidencia pela prestação de serviços pelos 'sócios' das interpostas, verificando-se que o corpo clínico do hospital, o qual é divulgado na internet, é apresentado sempre com os profissionais responsáveis por procedimentos efetuados no hospital, em cada subespecialidade, por seu nome próprio, como pessoa física, e não o da pessoa jurídica interposta, o que denota a pessoalidade da relação, cujo interesse do empregador, no caso o hospital HOB, centraliza-se nas qualidades das pessoas naturais e suas especialidades na respectiva área médica.

Além de que, a então fiscalizada não formalizou em documento físico, os contratos de prestação de serviços com as pessoas jurídicas interpostas, estabelecendo a relação provavelmente diretamente com o médico, demonstrando a dispensabilidade da intermediação das empresas. Houve médicos que trocaram de empresa intermediária, ou pertenciam a empresa de outro ramo, como clínica odontológica, sem que acarretasse interrupção da prestação dos serviços médicos, assim como outros que se quer tinham certeza sobre quem eram os outros sócios, nem o endereço exato da empresa, e ainda, caso não pudessem atender

o paciente, não eram substituídos, demonstrando efetivamente a presença da pessoalidade na relação de prestadora de serviço.

Por fim, concluindo, ficou demonstrado que as pessoas jurídicas eram desnecessárias à relação empregatícia que havia entre o HOB e as pessoas dos médicos, pois aquelas possuíam tão somente a função de emitir notas fiscais e disponibilizar conta bancária para recebimento, pois desprovidas de bens patrimoniais próprios que viabilizassem o objetos sociais a que se propunham.

E no que se refere à alegação de que não há exclusividade, vale registrar que a impugnante não traz nenhuma comprovação de qual médico estaria prestando serviços concomitantemente ao Hospital Oftalmológico e a outro contratante. Mesmo porquê tal fato não afasta, por si só, a pessoalidade na prestação dos serviços à impugnante, pois poderiam ter ocorrido em horários diversos. Enquanto a pessoalidade é pressuposto de relação empregatícia a exclusividade não é requisito, mas exigência que pode existir, desde que especificada em contrato de trabalho.

Sobre o tema, convém esclarecer que a pessoalidade na relação de emprego é caracterizada pela infungibilidade do trabalhador na prestação do trabalho. Portanto, é uma obrigação *intuitu personae*, vez que não pode o empregado se fazer substituir por outro sem o consentimento do empregador. Ou seja, é uma obrigação personalíssima e, por isso, se não puder ser executada por aquela pessoa, torna-se inviável a prestação do serviço por aquela pessoa.

Assim, pelos próprios elementos caracterizadores da pessoalidade na relação de emprego, verifica-se que os elementos indicados na decisão da DRJ não guarda nenhuma relação com os elementos necessários a refletir a pessoalidade na relação de trabalho.

Neste ponto, esclareceu a Recorrente que, *quando um determinado médico não podia prestar o serviço por um motivo pessoal, exemplo viagem a passeio ou participação em um Congresso, os demais sócios da sua empresa continuavam prestando os serviços normalmente ao HOB sem que a ausência daquela pessoa em específico prejudicasse a relação mantida entre as partes, que, justamente, pela natureza de prestação de serviços do contrato entabulado não era comprometida pela ausência do médico “A” ou “B”.*

Assim, quando um médico simplesmente informava que não iria cumprir a sua agenda, os demais serviços da sua empresa não eram interrompidos ou prejudicados, pois os demais médicos daquela empresa continuavam a trabalhar regularmente.

Ademais, não é o fato de os pacientes de um determinado médico remarcarem as suas consultas que denota a pessoalidade da relação. Os serviços médicos são prestados em sua grande maioria como obrigações personalíssimas, onde o paciente quer ser atendido por aquele médico em específico, por ser a pessoa de sua confiança. Tal relação se dá entre o médico e o seu paciente (obrigação infungível).

Assim, não é possível confundir a relação entre o médico e o seu paciente com a relação entre a empresa prestadora de serviços e a contratante – no caso, o HOB, onde não existia nenhuma pessoalidade na relação para fins de comprovação da relação de emprego.

Outro elemento que chama a atenção é a estrutura física de grande parte das clínicas contratadas. Os documentos trazidos aos autos demonstram que, ao contrário das premissas contidas no Auto de Infração, as principais clínicas contratadas tinham estrutura própria, com consultórios próprios para atendimento, corpo de funcionários próprios e médicos que atendiam tanto dentro do próprio estabelecimento quanto fora.

Esclarece a Recorrente, neste particular, que *os atendimentos aconteciam fora da estrutura da pessoa jurídica contratada por dois motivos: primeiro, porque ante os altos custos dos equipamentos médicos, nem sempre compensa montar uma estrutura com máquinas que custam cifras expressivas e “pulverizar” o atendimento, o que aumentaria sensivelmente o custo dos serviços prestados; e segundo porque alguns médicos aproveitavam para conhecer mercados e tecnologias de outras regiões. Assim, alguns médicos de fora de Brasília/DF vinham para o Distrito Federal prestar serviços no HOB e promover o intercâmbio de conhecimentos, técnicas e procedimentos, em uma relação de simbiose absolutamente saudável para as duas empresas contratadas.*

Verifica-se, pois, que as pessoas jurídicas contratadas tinham organização própria e atuavam como um “corpo” para consecução do seu objeto social.

Neste ponto, socorre-se, mais uma vez, aos escólios do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira consubstanciado no Acórdão nº 2201-004.378, *in verbis*:

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

Assim, diversamente do entendimento da Fiscalização e, por conseguinte da DRJ, concluo que não restou caracterizada a pessoalidade da relação entre os prestadores de serviço e a Autuada, não se podendo, em hipótese nenhuma, confundir a relação existente entre médico / paciente com aquela que existe entre o prestador de serviço médico com o contratante.

Da Não Eventualidade

No que tange à não eventualidade (continuidade) dos serviços, concluiu a DRJ que:

A não eventualidade ou continuidade, 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, cujas atividades se dão de maneira contínua e que, sem atuação de médicos, estaria severamente comprometida.

Neste ponto, verifica-se, mais uma vez que, partindo da premissa da impossibilidade de terceirização dos serviços vinculados à “atividade-fim” da Autuada (matéria

já examinada linhas acima), concluiu a DRJ que restaria configurada a não eventualidade dos serviços prestados pelos médicos no caso concreto.

A indagação que se faz é: não fosse o serviço vinculado à “atividade-fim”* da Autuada (*ressalvando-se toda a análise já feita neste voto linhas acima), como, por exemplo, serviços gerais e/ou de limpeza, seria a hipótese de uma prestação de serviço eventual, não contínuo?!

Ou, noutras palavras, o fato de o serviço ser, nos termos empregados pela decisão da DRJ, necessário à atividade normal do empregador, é o suficiente para o caracterizar como não eventual, contínuo?!

Não me parece ser esta a melhor conclusão, afigurando-se tal entendimento deveras superficial, não tendo sido demonstrado, no caso vertente, a efetiva existência de habitualidade na prestação dos serviços por parte das pessoas físicas para demonstrar a presença de um dos elementos necessários ao reconhecimento do vínculo empregatício, mas sim do ponto de vista da necessidade do HOB quanto aos serviços contratados, o que além de não ser o requisito necessário, ainda serve para demonstrar a ausência de pessoalidade na prestação dos serviços.

Da Onerosidade

Do recorrido acórdão depreende-se que:

Outro requisito presente e caracterizador da relação empregatícia, é a onerosidade, a qual revela-se pelo encargo bilateral, onde o contratante afere a produtividade para a devida e justa contrapartida de remuneração do prestador do serviço. A impugnante lançou despesas próprias com Serviços Médicos, e apurava produção médica, conforme já referenciado neste voto.

Neste ponto, não se deve olvidar que tanto na relação de trabalho quanto na prestação de serviços existe o requisito da onerosidade. A onerosidade não é exclusiva, pois, do contrato de trabalho.

O fato de o valor dos serviços ser calculado com base na produtividade médica, não caracteriza, por si só, vínculo empregatício entre o prestador de serviço e o contratante. Ressalte-se, inclusive, que não existe nenhuma vedação na utilização dessa forma de remuneração nos contratos de prestação de serviços. Aliás, é muito mais comum que os serviços prestados sejam remunerados com base na medição ou produção dos serviços prestados do que por um valor fixo. E isso não guarda nenhuma relação com onerosidade para fins de reconhecimento de vínculo trabalhista.

Assim, entendo que o requisito da onerosidade também não se encontra presente.

Da Subordinação

Eis, aqui, o elemento de maior relevância na caracterização de uma relação de emprego. A subordinação é a demonstração clara de que o trabalhador se submete ao seu empregador, agindo a seu mando, obedecendo às suas ordens e sujeito às suas sanções.

A DRJ, neste ponto, concluiu que:

Em que pesem tais alegações, entendendo 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.

Não obstante o contribuinte tenha informado à fiscalização que não possuía organograma organizacional dos setores médicos, deve-se considerar que a auditoria verificou na página do Hospital na internet, que havia segmentação de diretorias e gestores de departamento, cujas funções de chefia estão especificadas - vide item 'c' fls. 39 do Relatório Fiscal. Presente portanto uma estruturação hierárquica.

A atividade médica, conquanto possua elevado grau de especialização e tecnicidade, não possui autonomia absoluta, não devendo ser confundida autonomia profissional, com falta de controle dos procedimentos pelas partes ou direcionamento da aplicação da mão de obra envolvida.

O próprio sujeito passivo, em resposta ao item 2, do TIF nº 2, relata que as decisões a respeito dos procedimentos para a organização e controle da assistência médica eram tomadas diretamente pelos sócios do HOB em reuniões de sócios. Que cabia ao Dr. Sérgio Luiz Kniggendorf, o atributo de médico responsável do setor de oftalmologia do HOB.

Conforme constata a fiscalização, apesar de o contribuinte afirmar que não há escala de médicos, na prática existe uma tabela que é composta todos os dias, na qual constam horário (manhã ou tarde), número do consultório e médico que vai atender naquele consultório e os médicos que vão atender na EMERGÊNCIA (manhã, tarde e noite) e no ambulatório (noite) - Anexo VII dos documentos comprobatórios.

Por óbvio, não há como se considerar um hospital de tal magnitude, sem estruturação departamental e hierárquica, denotando o poder de organização e de controle.

O Hob era responsável por toda a estrutura de atendimento, marcação de consultas, os materiais e equipamentos utilizados nas consultas e cirurgias eram fornecidos pelo HOB BSB, bem como todo o apoio logístico, material marketing, telefonia, agendamento, papel timbrado etc. A autuada quem contabilizava, como próprias todas as receitas e despesas provenientes dos serviços médicos prestados.

Consequentemente os prestadores integraram a dinâmica produtiva do Hospital, destinatário dos serviços prestados caracterizando também a chamada subordinação estrutural em

que há 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, seu processo de organização e funcionamento.

A subordinação deve demonstrar que o empregado está sujeito a ordens e fiscalização de um superior. É uma relação onde não existe autonomia entre as partes e as obrigações devem ser cumpridas pelo empregado contratado, especialmente referente a horário, regras e condutas, sob pena de alguma sanção.

No caso em análise, tem-se que os médicos tinham ampla liberdade para fazer os seus horários, marcar e desmarcar consultas (o que era determinado por eles e operacionalizado pelas atendentes do HOB), conforme registrado inclusive no relatório fiscal (“que os médicos tinham liberdade para definir a agenda” - folha 44 dos autos) e reforçado pelos depoimentos pessoais (“que havia autonomia para organizar a agenda” - folha 1.154 dos autos; “que não tem superior hierárquico” - folha 1.167 dos autos).

Restou demonstrado, pois, que os médicos contratados tinham ampla e total liberdade para dizer: (1) se iam prestar serviços para o HOB; (2) quando iriam prestar serviços para o HOB; (3) por quanto tempo prestariam serviços para o HOB; e (4) como iriam prestar serviços para o HOB. Também restou comprovado que os médicos não participavam de reuniões, deliberações do HOB, não estavam sujeitos a suas ordens nem tampouco estavam sujeitos a qualquer sanção por parte do HOB.

É inquestionável que os médicos não estavam sujeitos a nenhum controle por parte do HOB. Não tinham suas atividades fiscalizadas nem muito menos qualquer sanção imposta caso não cumprissem o horário que tinha se comprometido a fazer.

Diante deste cenário, questiona-se: como é possível falar na existência de subordinação estrutural?

A teoria da subordinação estrutural consiste na inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber suas ordens diretas, mas bastando que acolha seu processo de organização e funcionamento.

No caso, não há que se falar em inserção dos médicos na dinâmica do tomador de serviços, pois era o médico quem informava se ia, quando e por quanto tempo iria atender. Portanto, não havia a inserção do profissional médico dentro da estrutura de organização do HOB. O Fato de o Autuado indicar, por meio de uma tabela, os horários e os consultórios nos quais os médicos iriam atender os seus pacientes não configura, por si só, subordinação estrutural do prestador de serviço ao tomador. Trata-se de organização – e não de subordinação – da rotina de trabalho, conforme as indicações dos próprios médicos de quando estariam presentes no HOB para atender seus pacientes.

Assim, não há que se falar em subordinação estrutural no presente caso, pelo que, também por este motivo, deve ser reformada a decisão de piso.

Do Entendimento da Justiça do Trabalho

Por fim, mas não menos importante, e mesmo considerando ser prescindível para o deslinde do caso em análise, merece destaque as razões recursais referentes ao entendimento da justiça do trabalho nos casos em que médicos, ex-prestadores de serviços para o HOB, ajuizaram reclamações trabalhistas no intuito de ver reconhecido o vínculo de emprego e tiveram seus pedidos julgados improcedentes.

No corpo do seu recurso voluntário, o contribuinte apresenta o seguinte caso, *in verbis*:

Este é o caso específico analisado pela Justiça do Trabalho nos autos da Reclamação Trabalhista n.º 00419-2013-021-10-00-0, movida por Graziella Rezende Vilela, da Clínica de Olhos Senna Garcez Ltda, CNPJ n.º 03.817.531/0001-60, uma das empresas que constam da autuação (folha 1.616 dos autos).

Vejam que a médica em questão pediu “vínculo de emprego com o reclamado (...) na função de médica oftalmologista, mediante o salário mensal composto de parte fixa no valor de R\$ 2.250,00 e comissões de 20% sobre os clientes atendidos pelo reclamado, perfazendo uma remuneração mensal de R\$ 6.500,00, salientando que a última percebida foi no importe de R\$ 28.000,00.” (relatório da sentença proferida na reclamação trabalhista).

E teve o seu pedido negado com base nos seguintes fundamentos, in verbis:

In casu, apesar de a reclamante eleger na exordial o preenchimento dos requisitos objetivos e subjetivos do liame de emprego - CLT, artigos 2º e 3º -, declarou em seu depoimento pessoal, ratificando a narrativa do reclamado, neste aspecto, que integrou pessoa jurídica no veiculado período, juntamente com outros sócios, não havendo valor fixo salarial e sim percepção remuneratória de acordo com a quantidade de pacientes atendidos por ela no mês, cuja média mensal era em torno de R\$ 40.000,00 tendo sempre recebido o valor mensal conforme a quantidade de atendimento por ela efetuados, cujo pagamento mensal feito pelo reclamado era em valor global destinado à empresa que era sócia e que nesta empresa havia a divisão e repasse dos valores a cada um dos sócios médicos que prestavam serviços no reclamado, pois todos laboravam para o reclamado (...)

[...]

Portanto, tenho que a relação jurídica havida entre as partes se amoldou plena e regularmente ao contrato de prestação de serviços autônomos firmado entre o reclamado e a pessoa jurídica de que era sócia a reclamante, ante a ausência de subordinação jurídica e demais condições empregatícias, albergando, inclusive, a forma própria de pagamento global mensal com a divisão pecuniária promovida pelos próprios sócios da empresa prestadora - autora sócia - como declarado no próprio

depoimento pessoal da reclamante, refletindo a mesma diretriz regular da prestação de serviços autônomos os documentos juntados aos autos pelas partes, pois denotam meros direcionamentos administrativos para a respectiva implementação.

Nesse compasso, e sendo a subordinação jurídica condição indissociável da relação empregatícia, conjugada com as demais ordenadas pelos artigos 2º e 3º, da CLT, e uma vez inexistindo entre as partes, como verificado, não há que se falar em relação de emprego e obrigações dela decorrentes.

Em sede de Memoriais, o Recorrente apresentou outros dois casos, conforme abaixo demonstrado:

Reclamante: Mário Jampaulo de Andrade

Processo nº 0000525-10.2016.5.10.0004

Sentença

Trata-se a presente de reclamação trabalhista ajuizada por Mário Jampaulo de Andrade contra HOB Hospital Oftalmológico de Brasília Ltda., onde pretende o reclamante a decretação de nulidade da pejetização existente, reconhecimento do vínculo, anotação da CTPS de 02 de junho de 2007 a 04 de janeiro de 2016 (...)

Passo a análise das provas.

O email de fl. 63 de 22/09/2010 informa o pagamento na conta da pj e não de pessoa física para evitar problemas com fiscalização.

O email de fl. 70 comprova que autor fazia sugestões e organizava cursos (anel de Ferrara). O e-mail de fl. 71 informa que autor intermediava descontos em cirurgias. Os e-mails de fls. 71 e 72 informa que autor organizava a questão dos fellows, inclusive recebia agenda de entrevista de fellows junto com o sócio CANROBERT (e-mail direcionado aos dois). O documento de fl. 89 comprova que autor era quem dava o fellow de cirurgia refrativa. No mesmo sentido e-mail de fl. 142 sobre análise de currículo fellow.

O e-mail de fl. 81 comprova que autor representou o Hospital em um caso médico, relativo a um processo. (idêntico ao de fl. 155/156).

Os emails de fls. 75, 76 comprovam que o autor solicitava bloqueio de sua agenda para treinamento em Goiânia, Porto Alegre. O e-mail de fl. 79 comprova que autor desmarcou reunião em face de compromisso seu, sem grandes explicações. O email de fl. 82 comprova fechamento de agenda do autor para congresso nos EUAs por 7 e depois 8 dias. Os email de fls. 134 e 135 informam remarcação de paciente por ida do autor ao

ortopedista e que solicitação para evitar encaixes, bem como por dores do autor.

O email de fl. 140 informa que autor avisou que só atenderá 3 retornos conforme regra do HOB.

O email de fl. 84 comprova que autor dava entrevistas, divulgando o hospital e os médicos. No mesmo sentido documentos de fls. 85 a 87, 91, 94 a 133.

O email de fl. 139 informa que autor tinha cartão de visitas, conforme fl. 156.

Os documentos juntados pelo autor, ao contrário do alegado, comprovam autonomia do autor no fechamento de sua agenda e desmarcação de reunião segundo interesse do autor. O fato de usar o termo "solicita" não significa subordinação e que poderia haver uma negativa de fechamento e sim que a central de atendimento deveria fazer o bloqueio da agenda.

[...]

Ora, não vislumbro subordinação jurídica entre o reclamante e o reclamado. A relação entre hospital e médicos geralmente se faz da forma aqui informada. Os médicos parceiros disponibilizam os horários em que podem realizar atendimento, conforme sua própria conveniência, recebendo percentual das consultas, pois o pagamento é dividido com hospital para lucro e cobertura de despesas.

[...]

Ante a inexistência de subordinação jurídica, inexistente o vínculo empregatício, improcedem todos os pedidos do reclamante (destaquei).

Reclamante: Márcia Moreira Godoy

Processo nº 0001447-21.2016.5.10.0014 – RECURSO ORDINÁRIO

EMENTA

RELAÇÃO DE EMPREGO. INEXISTÊNCIA. A CLT, em seu art. 3º, considera empregado "toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob dependência deste e mediante salário". É de se esperar que tais elementos estejam necessariamente presentes em um contrato de trabalho, que, na definição de Orlando Gomes, é "[...] a convenção pela qual um ou vários empregados, mediante certa remuneração e em caráter não eventual, prestam trabalho pessoal em proveito e sob direção de empregador." (Contrato individual de trabalho. Forense, 1994. p. 118). Para a Justiça do Trabalho, o elemento definidor da existência de relação de emprego é a presença de subordinação jurídica entre as partes,

o que não se verificou nos presentes autos. In casu, a inexistência de relação de emprego entre os litigantes emergiu, de modo incontestado, do conjunto probatório. Recurso ordinário conhecido e desprovido.

MÉRITO

Insurge-se a reclamante contra a sentença de origem que negou a existência de vínculo empregatício entre as partes.

[...]

A própria reclamante admitiu ao depor a constituição de empresa que prestava serviços ao reclamado. Não se desincumbiu, entretanto, do ônus de demonstrar, conforme alegou, que tivesse a constituído por exigência da recorrida. O depoimento também contraria a tese recursal de ausência de instrumento formal de pactuação de prestação de serviço autônomo, pois revelado que referida pactuação deu-se verbalmente.

Ademais, o fato de não haver contrato escrito da parceria havida entre as partes, denota tão somente o elevado grau de confiança existente, como restou claramente evidenciado na degravação do áudio colacionado aos autos, uma vez que a autora fez sua residência médica no reclamado e, ainda, por seu pai ser amigo de longa data de um dos sócios da parte reclamada (ID. 374b8a7 - Pág. 8).

Para além disso, a própria reclamante afirma, no início do áudio acima referido, que não tem intenção de formar esse tipo de vínculo (empregatício) com o reclamado (ID. 374b8a7 - Pág. 2) e, ato contínuo, assevera que está "levantando voo sozinha" por perceber que não está sendo bem remunerada, mas que tem intenção de sair do hospital, ao passo em que deseja continuar sendo parceira do réu (ID. 374b8a7 - Pág. 3).

Em verdade, após cuidadosa análise da degravação do áudio registrada sob o ID. 374b8a7, o que se infere é que a relação havida entre as partes é de parceria e que a parte reclamante deseja findar a prestação de serviços para o reclamado, expondo os motivos para tanto e, de outro lado, o sócio do reclamado, preocupado com a sociedade empresária, requer a formalização do distrato.

[...]

No depoimento supratranscrito (Sr. VICTOR SAQUES NETO, médico oftalmologista, como a reclamante), chama atenção o fato da ausência de subordinação jurídica e personalidade na relação havida entre as partes, quando a testemunha assevera que ela, assim como a reclamante, podem fechar a agenda e fazer-se substituir por outro profissional qualificado.

E nem se diga que a necessidade de comunicação, através de formulário caracteriza a vindicada subordinação jurídica,

porquanto pensar o contrário, ou seja, uma ausência de notificação formal ao reclamado, poderia trazer sérias consequências na imagem que o réu detém perante os pacientes.

Outro fato importante é a remuneração pelos serviços prestados, que sempre foi objeto de consenso entre os prestadores de serviços e o reclamado, o que revela a paridade existente na relação.

[...]

Como se percebe, o depoimento acima transcrito (Senhora JANAINA SALES DE JESUS NASCIMENTO) corrobora o da primeira testemunha, pois esclarece que os médicos prestadores de serviço, como a reclamante, disponibilizam os horários de atendimento, podendo fechar suas agendas, sem qualquer consequência ou punição, bastando informar o reclamado, por meio de um formulário.

[...]

As testemunhas, tanto da autora como do reclamado, como diligentemente apontado na sentença primária, confirmaram a liberdade de agenda daquela.

Isso se torna ainda mais evidente quando da análise das correspondências eletrônicas colacionadas sob o ID. b98cf05, in litteris:

[...]

O depoimento da reclamante, aliado à prova oral e documental produzida contrariam os termos da inicial.

Consoante emerge dessa prova, a autora não exercia suas funções sob a égide da disciplina trabalhista, uma vez que ausentes um dos principais requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício, qual seja: a subordinação. Tanto mais, quando evidenciada a autonomia na marcação e cancelamento de consultas, sem nenhuma penalidade por parte do hospital reclamado.

A egrégia 2ª Turma deste Regional, em caso semelhante ao dos presentes autos, em que figurava como parte o reclamado, também entendeu pela existência de parceria entre o réu e o profissional médico que lhe prestava serviços. Peço, pois, vênha para transcrever o referido acórdão naquilo que interessa ao caso sub examine:

[...]

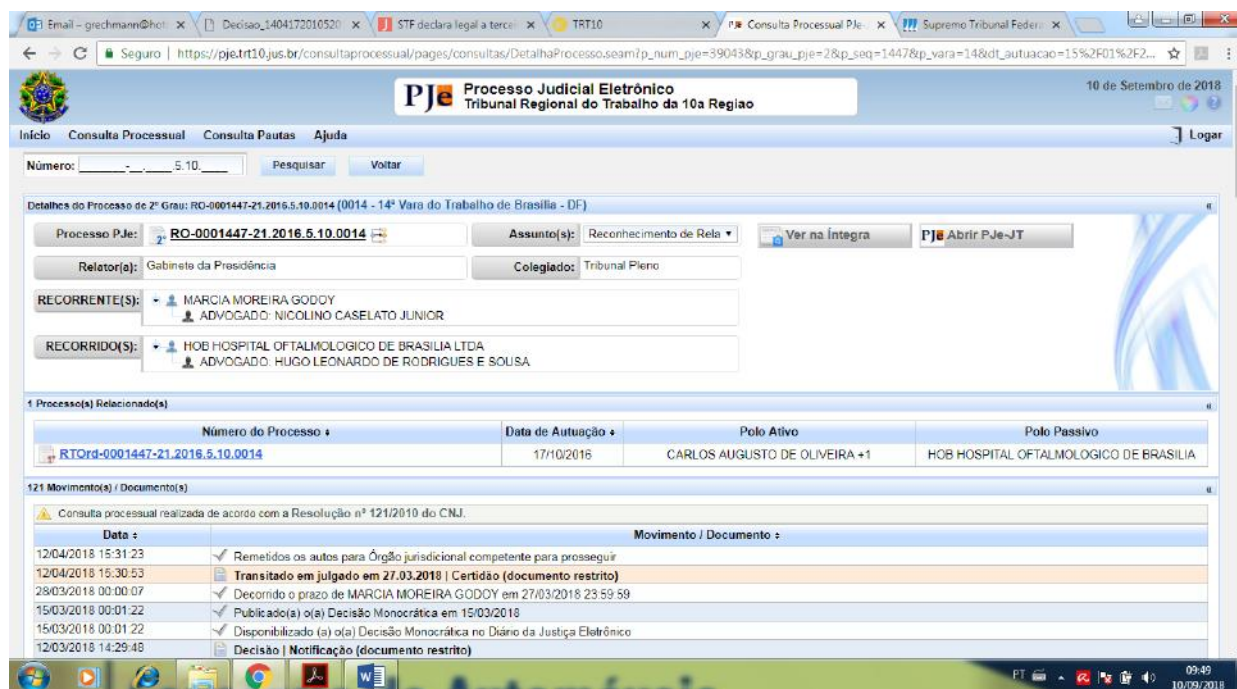
Valorados os aspectos acima indicados, entendo que não se confirmou nos autos a presença dos elementos do art. 3º da CLT. A r. sentença valorou com precisão o acervo probatório, culminando por concluir pela inexistência do vínculo de emprego entre as partes, conforme se infere da fundamentação.

Processo nº 10166.724780/2016-13
Acórdão n.º 2402-006.777

S2-C4T2
Fl. 2.580

Restou demonstrada nos autos, a contento, a ausência de subordinação jurídica no desenvolvimento do trabalho prestado pela reclamante. Dessa forma, mantenho a sentença quanto à inexistência do vínculo de emprego.

Registre-se, pela sua importância, que a decisão em destaque da Terceira Turma do TRT da 10ª Região transitou em julgado no dia 27/03/2018, conforme se infere da imagem abaixo, extraída do sítio eletrônico daquela Corte:



Diante de todo o exposto, forçoso reconhecer a procedência das alegações recursais, nos termos acima declinados.

Da Generalização na Investigação Realizada pelo Fisco

Aduz o Recorrente que ao proceder ao lançamento, caberia ao Fisco comprovar a existência de uma relação de emprego supostamente disfarçada, de forma individualizada, com cada profissional da medicina que compõe cada pessoa jurídica que prestou os serviços para o Recorrente.

Prossegue afirmando que a Fiscalização analisou um fato, geral, baseado nas diligências realizadas em 10 (dez) pessoas jurídicas e no depoimento de 7 (sete) médicos, que possuem evidente interesse pessoal nos fatos, e presumiu que todas as pessoas jurídicas estariam em situação de irregularidade, sem promover a devida comprovação fática pormenorizada. Ou seja, a Fiscal identificou uma possível situação de irregularidade em algumas empresas e, presumidamente, estendeu suas conclusões a todas as pessoas jurídicas que prestaram serviços ao hospital.

Razão assiste ao Recorrente neste particular. Vejamos!!

De fato, extrai-se do TVF as seguintes informações:

15.18- A fiscalização contava, então, com elementos suficientes para comprovar que o HOB BSB estava utilizando a “pejotização”, visto que sua atividade principal era (e continua sendo) a prestação de serviços médicos hospitalares no ramo oftalmológico – consultas ambulatoriais, exames, cirurgias e internações, constatando-se a coincidência entre as atividades contratadas por interposta pessoa e a atividade-fim do hospital.

15.19- No entanto ainda havia a necessidade de conhecer quem eram realmente os médicos (pessoas físicas) que prestaram serviços no HOB BSB e qual era o valor recebido por eles. Foi, então, solicitado ao contribuinte, por meio do TIF no 2, que apresentasse arquivo digital, em formato excell, com as seguintes informações com referência a todos os médicos que prestaram serviços no HOB BSB em 2012: Nome completo do médico / CPF / CRM / especialidade / Nome da empresa intermediadora do serviço / CNPJ / jornada de trabalho mensal / carga horária cumprida no mês / Valor pago a cada médico por competência (mês).

15.20- Em atendimento ao termo, o sujeito passivo apresentou o arquivo “Produção Médica 2012”, no qual a “Plan 1” apresenta os valores mensais pagos às pessoas jurídicas interpostas e a “Plan 2” apresenta os médicos que prestaram serviços em cada uma dessas empresas. E prestou os seguintes esclarecimentos (ANEXO II, do Conjunto de Provas):

15.21- Assim, a auditoria fiscal obteve as informações referentes a quais pessoas jurídicas estavam vinculados os médicos e qual os valores mensais pagos pelo HOB BSB a estas pessoas jurídicas. Segundo o contribuinte eles não tinham como precisar o valor recebido por cada médico.

Mais adiante, esclarece a Fiscalização que:

DAS DILIGÊNCIAS PESSOAS FÍSICAS - MÉDICOS E PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS

15.25- Com o objetivo de aprofundar o conhecimento da relação triangular estabelecida entre o HOB BSB e os médicos pessoas físicas / pessoas jurídicas interpostas e de confrontar as informações até então reunidas, a auditoria fiscal achou por bem realizar diligências junto a 7 médicos, pessoas físicas, dos 77 (setenta e sete) que prestaram seus serviços no HOB BSB (segundo o contribuinte) e junto a 10 (dez), das 47 (quarenta e sete) pessoas jurídicas identificadas na contabilidade, como se segue.

DAS DILIGÊNCIAS PESSOAS FÍSICAS - MÉDICOS

TDPF-D	PESSOAS FÍSICAS DILIGENCIADAS	PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA (constante da contabilidade)	PESSOA JURÍDICA informada pelo HOB	Período de prestação de serviços no HOB	OBSERVAÇÕES
01.1.01.00-2016-00219-6	Marcos Resende Fenelon CPF: 039.897.416-08	Ted - Consultórios Médicos Associados S/S CNPJ: 09.435.478/0001-19	MESMA	desde 2008	-
01.1.01.00-2016-00221-8	Leonardo Alan Rocha CPF: 167.789.876-34	Clinica de olhos Santa Paula Ltda CNPJ: 00.491.407/0001-69	RF Oftalmologia e Nutrição Ltda CNPJ: 18.845.376/0001-15	-	A RF só iniciou a atividade em 09/2013
01.1.01.00-2016-00220-0	Rui Amorim Dutra CPF: 053.314.045-53	Consultório Pediátrico Almir Dutra Ltda CNPJ: 06.867.791/0001-38	MESMA	de 2008 a 2013, mas a partir de 2012 só no HOB Taguatinga	-
01.1.01.00-2016-00222-6	Eduardo Jose da Silva Rocha CPF: 466.825.543-20	Clinica Rocha de Oftalmologia Ltda CNPJ: 03.699.344/0001-29	MESMA	desde 2000	-
01.1.01.00-2016-00223-4	Doroteia Matsura CPF: 473.298.159-34	BSB Oftalmo Associados Ltda CNPJ: 37.114.444/0001-68	Instituto Oftalmológico VDJ S/S Ltda CNPJ: 21.106.867/0001-04	há cerca de 15 anos	A VDJ só iniciou a atividade em 09/2014
01.1.01.00-2016-00224-2	Maria Lucia Caetano Rios CPF: 476.136.611-72	Clinica Odontológica José Rios Ltda S/C CNPJ: 01.054.361/0001-83	MESMA	2001 a dez/2014	-
01.1.01.00-2016-00225-0	Hanna Flavia Gomes CPF: 715.435.971-49	IMO - Instituto Médico Oftalmológico CNPJ: 12.817.438/0001-46	MESMA	2005 a 2013	-

DAS DILIGÊNCIAS PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS

15.29- Antes de selecionar as pessoas jurídicas interpostas a serem diligenciadas, a auditoria fiscal comparou as informações contábeis do HOB BSB com informações dessas empresas, obtidas nos diversos sistemas internos da RFB, dos quais foram extraídas informações cadastrais e informações prestadas nas seguintes declarações: GFIP, DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) e DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte). Tais informações foram sintetizadas na Tabela 5 - Informações das GFIP declaradas pelas pessoas jurídicas interpostas, na Tabela 6 - Dados cadastrais (fonte DIPJ) e responsáveis pelas informações GFIP - PJ Interpostas e na Planilha 1 - Despesa conta 11065 Serviços Médicos - HOB BSB x Receita Bruta/DIPJ e Rendimentos - DIRF / TERCEIROS / BENEFICIÁRIA (PJ interpostas) constantes do Anexo V do Conjunto de Provas.

15.31- Depois da análise destas informações, foram selecionadas as pessoas jurídicas a serem diligenciadas:

TDPF-D	PESSOAS JURÍDICAS DILIGENCIADAS	CNPJ	OBSERVAÇÕES
01.1.01.00-2016-00226-9	CLINICA DE OLHOS SANTA PAULA LTDA - ME	00.491.407/0001-69	-
01.1.01.00-2016-00227-7	AMO - ANESTESIA E MONITORIZACAO EM OFTALMOLOGIA S/S LTDA - EPP	02.741.929/0001-05	-
01.1.01.00-2016-00228-5	CLINICA ROCHA DE OFTALMOLOGIA LTDA - EPP	03.699.344/0001-29	-
01.1.01.00-2016-00229-3	CLINICA MEDICA ALEXIM LTDA - EPP	06.214.793/0001-28	Não entrega da documentação
01.1.01.00-2016-00230-7	TED CONSULTORIOS MEDICOS ASSOCIADOS LTDA - EPP	09.435.478/0001-19	-
01.1.01.00-2016-00231-5	SK OFTALMOLOGIA LTDA - ME	10.652.349/0001-61	-
01.1.01.00-2016-00232-3	CCT SERVICOS MEDICOS S/S	10.762.122/0001-79	-
01.1.01.00-2016-00233-1	VM OFTALMOLOGIA LTDA - ME	15.666.286/0001-16	Não entrega da documentação
01.1.01.00-2016-00234-0	BSB OFTALMOS ASSOCIADOS LTDA - EPP	37.114.444/0001-68	Não localizada
01.1.01.00-2016-00235-8	A LINE GUIMARAES SERVICOS MEDICOS LTDA - ME	10.958.459/0001-56	Não entrega da documentação

Prosseguindo, a Fiscalização, já avançando para suas conclusões e após manifestar-se acerca “Da Caracterização como Segurados Empregados” (fls. 34 do TVF), esclarece que:

DA DESCONSIDERAÇÃO DOS CONTRATOS VERBAIS DE SERVIÇOS MÉDICOS COM INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA.

17. Preliminarmente, é importante destacar que 45 (quarenta e cinco) das 47 (quarenta e sete) empresas relacionadas, na PLANILHA 1 do Anexo V deste relatório, tiveram desconsiderados seus contratos de prestação de serviços, ainda que verbais, para fins previdenciários, exceção feita à Clínica de Olhos Santa Paula e Banco de Olhos Sorocaba que não tiveram seus valores considerados no presente lançamento.

18. Tais contratos foram desconsiderados em vista da realidade fática apurada nesta ação fiscal, qual seja, a existência de vínculo de emprego dos médicos vinculados às empresas interpostas diretamente com o HOB BSB.

19. Constatou-se que a contratação de empresas médicas para prestar serviços ao HOB BSB é uma camuflagem jurídica para acobertar, de fato, a contratação direta de médicos, conforme exhaustivamente demonstrado neste relatório fiscal.

20. Os médicos identificados na presente auditoria são os informados pelo contribuinte em atendimento ao TIF no 2 – Anexo II do Conjunto de Provas (77 médicos), complementado pelos médicos identificados nas diligências (5 médicos), que não constavam da relação entregue:

MÉDICOS	CPF	EMPRESA	CNPJ
Nelson Garcia Godoy	588.148.098-87	AMO - Anestesistas e Monit. Em Oftalm. S/C Ltda.	02.741.929/0001-05
Vicente Augusto Gonçalves Coelho	346.175.075-15	AMO - Anestesistas e Monit. Em Oftalm. S/C Ltda.	02.741.929/0001-05
Laura Elisa Sócio Queiroz Machado	666.598.501-63	AMO - Anestesistas e Monit. Em Oftalm. S/C Ltda.	02.741.929/0001-05
Wilson Takashi Hida	265.006.678-40	CCT SERVICOS MEDICOS S/S - ME	10.762.122/0001-79
Sérgio Luiz Kniggendorf	610.453.499-68	SK OFTALMOLOGIA LTDA	10.652.349/0001-61

Como se vê dos excertos supra reproduzidos do TVF, a Fiscalização expressamente afirma que, para fins de incidência da contribuição previdenciária, foram consideradas 45 (quarenta e cinco) empresas e 82 médicos, enquanto que as diligências, conforme consta no próprio TVF, foram realizadas junto a 07 (sete) médicos e 10 (dez) pessoas jurídicas.

Neste contexto, tratando-se de exigência fiscal embasada na caracterização de segurados empregados, com constatação expressa, pela autoridade administrativa fiscal, dos pressupostos fáticos habitualmente existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, quais sejam: serviços prestados por pessoa física, subordinação, habitualidade / não eventualidade e onerosidade, questiona-se: como a fiscalização concluiu que tais pressupostos se aplicam a 82 médicos, tendo diligenciado junto à apenas 07?!

Razão assiste à Recorrente quando afirma que o curioso é que a própria Fiscal reconhece que das 10 empresas diligenciadas 2 operavam em conformidade com seu

entendimento sobre a matéria, razão pela qual excluiu do auto as receitas pagas às empresas Clínica de Olhos Santa Paula e Banco de Olhos Sorocaba. Assim, impossível não questionar: por que a fiscal não estendeu o entendimento que deve dessas 2 empresas para as 37 demais empresas que não sofreram qualquer ação pela fiscalização? Não existe resposta legal a esse questionamento. E a fragilidade do auto se torna ainda nítida quando constatamos que, se essas duas empresas não tivessem sido convocadas pela Fiscal, seus rendimentos estariam integrando o auto. Portanto, não existe outra conclusão a se chegar a não ser o da ilegalidade da conduta da Fiscal e do auto.

Neste contexto, não pode prevalecer o argumento da fiscalização no sentido de que há generalizada terceirização da atividade fim do hospital autuado, mediante a adoção de "pejotização", considerando que o Fisco, conforme acima exposto, não analisou cada uma das empresas prestadoras de serviços, tampouco cada médico pessoa física considerada segurado –empregado!

Assim, caso restem superadas as conclusões alcançadas nos itens precedentes, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para que a autuação recaia sobre os médicos efetivamente diligenciados pela Fiscalização, conforme tabelas abaixo, extraídas do TVF, excluindo o profissional Leonardo Alan Rocha, referente à Clínica de Olhos Santa Paula Ltda, já excluída da autuação pela própria fiscalização:

TDPF-D	PESSOAS FÍSICAS DILIGENCIADAS	PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA (constante da contabilidade)	PESSOA JURÍDICA informada pelo HOB	Período de prestação de serviços no HOB	OBSERVAÇÕES
01.1.01.00-2016-00219-6	Marcos Resende Fenelon CPF: 039.897.416-08	Ted - Consultórios Médicos Associados S/S CNPJ: 09.435.478/0001-19	MESMA	desde 2008	-
01.1.01.00-2016-00221-8	Leonardo Alan Rocha CPF: 167.789.876-34	Clínica de olhos Santa Paula Ltda CNPJ: 00.491.407/0001-69	RF Oftalmologia e Nutrição Ltda CNPJ: 18.845.576/0001-13	-	A RF só iniciou a atividade em 09/2013
01.1.01.00-2016-00220-0	Rui Amorim Dutra CPF: 053.314.043-53	Consultório Pediátrico Almir Dutra Ltda CNPJ: 06.867.791/0001-38	MESMA	de 2008 a 2013, mas a partir de 2012 só no HOB Taguatinga	-
01.1.01.00-2016-00222-6	Eduardo Jose da Silva Rocha CPF: 466.825.543-20	Clínica Rocha de Oftalmologia Ltda CNPJ: 03.699.344/0001-29	MESMA	desde 2000	-
01.1.01.00-2016-00223-4	Doroteia Matsuura CPF: 473.298.159-34	BSB Oftalmo Associados Ltda CNPJ: 37.114.444/0001-68	Instituto Oftalmológico VDJ S/S Ltda CNPJ: 21.106.867/0001-04	há cerca de 15 anos	A VDJ só iniciou a atividade em 09/2014
01.1.01.00-2016-00224-2	Maria Lucia Caetano Rios CPF: 476.136.611-72	Clínica Odontológica José Rios Ltda S/C CNPJ: 01.054.361/0001-83	MESMA	2001 a dez/2014	-
01.1.01.00-2016-00225-0	Hanna Flavia Gomes CPF: 715.435.971-49	IMO - Instituto Médico Oftalmológico CNPJ: 12.817.438/0001-46	MESMA	2005 a 2013	-

MÉDICOS	CPF	EMPRESA	CNPJ
Nelson Garcia Godoy	588.148.098-87	AMO - Anestesistas e Monit. Em Oftalm. S/C Ltda.	02.741.929/0001-05
Vicente Augusto Gonçalves Coelho	346.175.075-15	AMO - Anestesistas e Monit. Em Oftalm. S/C Ltda.	02.741.929/0001-05
Laura Elisa Sócio Queiroz Machado	666.598.501-63	AMO - Anestesistas e Monit. Em Oftalm. S/C Ltda.	02.741.929/0001-05
Wilson Takashi Hida	265.006.678-40	CCT SERVICOS MEDICOS S/S - ME	10.762.122/0001-79
Sérgio Luiz Kniggendorf	610.453.499-68	SK OFTALMOLOGIA LTDA	10.652.349/0001-61

Da Aferição Indireta da Base de Cálculo

Neste ponto, aduz a Recorrente que *no tocante à apuração da base de cálculo dos tributos lançados mediante aferição indireta, a autoridade fiscal utilizou critério*

que sequer permite constatar de forma exata o suposto “salário” alegadamente pago pelo HOB.

E prossegue afirmando que no caso vertente, o pagamento realizado para uma clínica pessoa jurídica, via de regra constituída por mais de um sócio, foi simplesmente convertido integralmente em pretensão salário das tantas pessoas físicas existentes na clínica. Isso significa que o valor total mensalmente auferido a título de prestação de serviço pela pessoa jurídica como um todo, foi atribuído na íntegra a cada sócio pessoa física!

Razão não assiste ao Recorrente neste particular. Vejamos!

Nos termos do TVF, tem-se que:

37. Cabe ainda ressaltar que, como o HOB BSB não apresentou para a fiscalização os valores recebidos pelos médicos, pessoas físicas (motivo pelo qual foi lavrado o auto de infração acessório CFL 35), o lançamento da contribuição previdenciária devida será realizado por AFERIÇÃO INDIRETA, conforme previsto no §3º do artigo 33, da Lei nº 8.212/1991:

Lei 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

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

Mais adiante esclarece a Fiscalização que:

53. 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 HOB BSB, como despesa, na conta analítica 3.2.1.03.01.00 / conta reduzida 11065 - SERVIÇOS MÉDICOS – Anexo V do Conjunto de Provas (Ressalta-se que foram excluídos os valores destinados à Clínica de Olhos Santa Paula e ao Banco de Olhos Sorocaba).

54. A tabela abaixo apresenta o valor da base de cálculo considerada no presente lançamento, consolidada por competência:

COMP	BC
012012	1.184.075,26
022012	903.077,08
032012	958.313,96
042012	909.133,46
052012	1.008.210,26
062012	1.139.360,59
072012	962.670,57
082012	1.167.019,67
092012	1.018.906,07
102012	996.280,71
112012	1.744.776,27
122012	631.460,65

Pois bem!

Analisando-se o Anexo V - RAZÃO DA CONTA DE DESPESA 11065 - SERVIÇOS MÉDICOS (CUSTOS DE SERVIÇOS / SERVIÇOS DE TERCEIROS / PESSOA JURÍDICA) (fls. 1628 e seguintes), verifica-se que os valores utilizados pela fiscalização como BC para a apuração das contribuições devidas não correspondem, conforme faz crer a Recorrente, aos pagamentos realizados para uma clínica pessoa jurídica, convertidos integralmente em pretenso salário das tantas pessoas físicas existentes na clínica.

Processo nº 10166.724780/2016-13
Acórdão n.º 2402-006.777

S2-C4T2
Fl. 2.587

Tais valores – extraídos da contabilidade da própria Recorrente, registre-se - correspondem sim a pagamentos realizados para as clínicas, mas não foram “multiplicados” por tantas pessoas quanto existentes nas clínicas.

O que fez a fiscalização foi, identificados na conta contábil em destaque lançamentos referentes àquelas clínicas objeto da autuação – 45 (quarenta e cinco), rememorando – contabilizou os respectivos valores na apuração da base de cálculo.

A título meramente exemplificativo, somando-se os valores da Coluna “Valor” do susodito Anexo V (fls. 1628) referentes ao mês de janeiro/2012, excluídos os valores destinados à Clínica de Olhos Santa Paula e ao Banco de Olhos Sorocaba, chega-se a um montante de R\$ 1.184.075,26 de base de cálculo, conforme se infere da Tabela abaixo:

2.338,06	
2.338,06	
1.674,04	
2.338,06	
18.470,11	
1.144,28	
1.327,19	
987,87	
2.266,65	
2.338,06	
2.338,06	
2.338,06	
2.338,06	
2.338,06	
2.338,06	
3.850,35	
2.338,06	
2.338,06	
2.338,06	
2.338,06	
12.986,11	
57.920,09	
177.832,72	
1.273,07	
26.177,73	
34.122,84	
90.126,55	
5.874,24	
17.596,98	
10.789,16	
37.023,77	
152.918,69	
96.864,02	
87.277,56	
4.476,63	
9.002,35	
2.770,72	
1.751,59	
12.395,41	
168.348,97	
2.321,69	
1.167,49	
1.635,00	
	Valor de 14.645,68 não considerado, referente à Clínica de Olhos Santa Paula
21.842,96	
5.608,26	
16.691,84	
2.537,88	
2.151,73	
1.624,47	
634,09	
1.875,85	
3.837,99	
	Valor de 220,00 não considerado, referente ao Banco de Olhos Sorocaba
2.847,82	
1.211,15	
10.521,18	
2.688,80	
1.807,89	
29.529,99	
2.066,76	
2.338,06	
3.827,95	
1.184.075,26	

Neste ponto, em face do quanto acima exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste particular.

Da Responsabilidade Tributária

Neste ponto, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor:

O art. 124 do CTN trata de regra geral de Responsabilidade Solidária, onde são solidários perante o Fisco, os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e os designados expressamente pela lei (inciso II).

Vejamos:

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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

No caso do inciso I, a regra é geral, aplicável a qualquer tributo, condicionada ao interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Já para o inciso II, não se exige necessariamente o interesse comum, mas deve ocorrer a previsão de lei (do tributo respectivo) definindo a solidariedade, considerada ex lege, no qual o legislador busca maiores garantias no recebimento do tributo.

O artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, citado pela Autoridade Fiscal autuante, é aplicável às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, o qual dispõe que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias, conforme reproduzido abaixo:

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; (grifamos)

Observe-se que legislação acima transcrita impõe a utilização do instituto da solidariedade frente a grupo econômico de qualquer natureza, de modo a abarcar tanto aqueles que foram regularmente constituídos, nos moldes do artigo 265 da Lei nº

6.404/76, quanto aos “grupos de empresas” com direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas.

No âmbito da legislação previdenciária, o conceito de “grupo econômico” está expresso no artigo 494 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, in verbis:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Por sua vez, o art. 2.º, § 2º da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), estatui que:

Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

É visível a similitude de redação entre o dispositivo inserto na CLT e o constante da Instrução Normativa (IN) citada, sendo viável que conceitos doutrinários trabalhistas correlatos sejam utilizados na seara previdenciária, inclusive em face do estreito liame que conecta estes dois ramos do direito.

Ao comentar o conceito insito na CLT, Délio Maranhão elucida:

O parágrafo citado fala em ‘empresa principal’ e ‘empresas subordinadas’. Para que se configure, entretanto, a hipótese nele prevista não é indispensável a existência de uma sociedade controladora (holding company). Vimos que a concentração econômica pode assumir os mais variados aspectos. E, desde que ao juiz se depare esse fenômeno, o dever lhe impõe a aplicação daquele dispositivo legal. O controle sobre diferentes sociedades pode ser exercido por uma pessoa física, detentora da maioria de suas ações e, em tal caso, não há por que deixar de aplicar-se o § 2º (SÜSSEKIND, Arnaldo. Instituições de Direito do Trabalho, 14ª ed., São Paulo, LTr, 1993)(g.n.) ;

Mas a existência do grupo do qual, por força da lei, decorre a solidariedade, prova-se, inclusive, por indícios e circunstâncias. Tal existência é um fato, que pode ser provado por todos os meios que o direito admite (in Instituições de Direito do Trabalho, vol. 1 – 15ª ed. – São Paulo: LTr, 1995, p.297).

Portanto, a solidariedade, abrange quer os grupos de direito, quer os de fato. Daí se extrai que os grupos econômicos de fato

podem se dar de forma horizontal (modalidade de coordenação), ou vertical (subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma pessoa física pode exercer o controle, a direção ou a administração.

Também, o conceito de grupo econômico, formulado pelo Prof. Wladimir Novaes Martinez, está em consonância com o dispositivos legais acima:

"Grupo econômico pressupõe a existência de duas ou mais pessoas jurídicas de direito privado, pertencentes as mesmas pessoas, não necessariamente em partes iguais ou coincidindo os proprietários, compondo um conjunto de interesses econômicos subordinado ao controle de capital.

(...) O importante, na caracterização da reunião dessas empresas, é o comando único, a posse de ações ou quotas capazes de controlar a administração, a convergência e políticas mercantis, a padronização de procedimentos e, se for o caso, mas sem ser exigência, o objetivo comum."(em Comentários à Lei Básica da Previdência Social – Tomo II, LTR, 1994, pg. 340)

Oportuno ainda, como subsídio, trago à colação algumas posições jurisprudenciais, de âmbito trabalhista e tributário-previdenciário:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. EMBARGOS DE TERCEIRO. GRUPO ECONÔMICO. PENHORA DE BENS. VALIDADE.

A declaração judicial da existência de grupo econômico entre a executada e a terceira embargante, em razão da existência de sócio majoritário em comum e da atuação das empresas no mesmo ramo empresarial, como fundamento para legitimar a penhora realizada em bem da embargante, não atenta contra as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, tampouco ofende o princípio da legalidade estrita, na medida em que o Tribunal recorrido procurou resguardar o crédito trabalhista da ocorrência de fraude de execução. Violação direta e literal do artigo 5º, II, LIV e LV, da Constituição Federal não configurada. Agravo de instrumento a que se nega provimento.

(Agravo de Instrumento em Recurso de Revista nº TST-AIRR-1071/2003-029-03-40.0, Rel. Walmir Oliveira da Costa, 5ª Turma, 02/08/2006)

EMENTA: GRUPO ECONÔMICO - CARACTERIZAÇÃO - Para configuração do grupo econômico, não é mister que uma empresa seja a administradora da outra, ou que possua grau hierárquico ascendente. Ora, para que se caracterize um grupo econômico, basta uma relação de simples coordenação dos entes empresariais envolvidos. A melhor doutrina e jurisprudência admitem hoje o grupo

econômico independente do controle e fiscalização de uma empresa-líder. Basta uma relação de coordenação, conceito obtido por uma evolução na interpretação meramente literal do art. 2º, parágrafo 2º da CLT.

EMENTA: GRUPO ECONÔMICO DE FATO - CARACTERIZAÇÃO. O parágrafo 2º do art. 2º da CLT deve ser aplicado de forma mais ampla do que o seu texto sugere, considerando-se a finalidade da norma, e a evolução das relações econômicas nos quase sessenta anos de sua vigência. Apesar da literalidade do preceito, podem ocorrer, na prática, situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatamente nas mãos de uma empresa, pessoa jurídica. Pode não existir uma subordinação específica em relação a uma empresa-mãe, mas sim uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos, notadamente quando a configuração do grupo quer ser dissimulada. Provados, fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de fato, mantém a administração das empresas, sob um comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária.

(PROCESSO TRT/15ª REGIÃO-Nº 00902-2001-083-15-00-0-RO (22352/2002-RO-9) RECURSO ORDINÁRIO DA 3ª VARA DO TRABALHO DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS).

*Acórdão. Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO
Classe: AG - AGRADO DE INSTRUMENTO Processo:
200304010562371 UF: SC Data da decisão: 03/08/2005*

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. OITIVADA PARTE INTERESSADA. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO.

1. Os elementos constantes dos autos evidenciam a ocorrência de grupo econômico entre a devedora principal e as ora agravantes, não havendo motivos para, em sede de agravo de instrumento, modificasse o conteúdo da decisão que deferiu o redirecionamento da execução fiscal, na forma dos artigos 124, inc. II, do CTN e 30, inc. IX, da Lei nº 8.212/91.

[...]

6. Agravo de instrumento parcialmente provido, apenas para decretar a prescrição do direito ao redirecionamento, relativamente a uma das quatro execuções que tramitam reunidas, nos termos da fundamentação.

Portanto, relativamente às alegações de não caracterização do grupo econômico as mesmas não podem prosperar.

Inicialmente trazemos ao contexto os elementos fáticos coligidos pela fiscalização, que demonstram a existência de grupo econômico de fato.

O quadro de sócios administradores elaborado pela auditoria em seu Relatório Fiscal - item 40 (abaixo reproduzido) demonstra o mesmo grupo de pessoas como administradores das envolvidas, revelando a direção em comum, centralizada e coordenada pelas mesmas pessoas.

CNPJ	RAZÃO SOCIAL	VÍNCULO	SÓCIOS CPF	NOME	PART. SOC.	PERÍODO
00.649.756/01-0	HOB BRASÍLIA LTDA - EPP	SÓCIO-ADMINISTRADOR	108.049.866-49	CARROBERT OLIVEIRA	-	15/12/1981 a 26/02/2014
		SÓCIO	108.049.866-49	CARROBERT OLIVEIRA	45%	A partir de 27/02/2014
		SÓCIO	255.006.678-40	WILSON TAKASHI HIDA	-	26/12/2012 a 26/02/2014
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	255.006.678-40	WILSON TAKASHI HIDA	45%	A partir de 27/02/2014
		SÓCIO	619.453.499-08	SERGIO LUIZ KNIGGENDORF	10%	DESDE 26/12/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	094.217.218-35	LEONARDO AKAISHI	-	01/07/1999 a 12/04/2011 (25a. At. Contrat)
04.081.225/0001-35	HOB TAQUATINGA LTDA - EPP	SÓCIO	108.049.866-49	CARROBERT OLIVEIRA	-	06/10/2009 a 10/12/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	255.006.678-40	WILSON TAKASHI HIDA	50%	DESDE 10/12/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	619.453.499-08	SERGIO LUIZ KNIGGENDORF	50%	DESDE 06/10/2009
01.152.143/0001-52	CONTACT-GEL LTDA	SÓCIO	108.049.866-49	CARROBERT OLIVEIRA	44%	DESDE 26/04/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	255.006.678-40	WILSON TAKASHI HIDA	44%	DESDE 26/04/2012
		SÓCIO	619.453.499-08	SERGIO LUIZ KNIGGENDORF	5%	DESDE 26/04/2012
		SÓCIO	26.951.825/0001-22	OMN PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S/A	5%	Desde 08/10/2014
01.603.910/0001-30	ASSISTENCIA OFTALMOLOGICA MULTIFOCUS LTDA - ME	SÓCIO-ADMINISTRADOR	108.049.866-49	CARROBERT OLIVEIRA	30,89%	DESDE 19/04/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	255.006.678-40	WILSON TAKASHI HIDA	19,79%	DESDE 19/04/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	619.453.499-08	SERGIO LUIZ KNIGGENDORF	5,70%	DESDE 19/04/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	039.088.094-09	MARIO JAMPAULO DE ANDRADE	10%	DESDE 19/04/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	759.712.751-39	PATRICK FRENSEL DE MORAES TZEKLOS	20%	DESDE 19/04/2012
		SÓCIO	00.649.756/0001-06	HOB	10%	DESDE 19/04/2012
		SÓCIO	009.405.771-00	ROBERTO ANTONIO SOARES DE SENNA	-	29/01/2007 a 19/04/2012
17.094.143/0001-32	CLINICA DE ASSISTENCIA OFTALMOLOGICA FOCUS LTDA	SÓCIO	108.049.866-49	CARROBERT OLIVEIRA	30%	DESDE 30/10/2012
		SÓCIO	255.006.678-40	WILSON TAKASHI HIDA	20%	DESDE 30/10/2012
		SÓCIO	619.453.499-08	SERGIO LUIZ KNIGGENDORF	10%	DESDE 30/10/2012
		SÓCIO-ADMINISTRADOR	039.088.094-09	MARIO JAMPAULO DE ANDRADE	20%	DESDE 30/10/2012
		SÓCIO	759.712.751-39	PATRICK FRENSEL DE MORAES TZEKLOS	20%	DESDE 30/10/2012

Oportuno observar ainda, conforme o relatório da fiscalização, que o referido grupo possuía site mantido na internet (www.hobbr.com.br) cujas informações se apresentam de maneira em comum, tanto do HOB Brasília quanto do HOB Taquatinga. O próprio corpo clínico de ambos os hospitais são apresentados em um mesmo quadro na referida página. Tais fatos demonstram que agiam efetivamente como o mesmo grupo econômico, externando tal condição de maneira pública.

Corroborar tal situação pelos depoimentos prestados pelos médicos, onde os hospitais tinham o mesmo padrão de contratação e de relacionamento com as pessoas jurídicas interpostas, onde muitas vezes, mesmo médico prestava serviços em ambos hospitais.

Todas as integrantes do grupo atuam na mesma atividade econômica, o setor de Oftalmologia, demonstrando objetos comuns e complementares. Vide quadro:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL	CNAE	
		CÓDIGO	DESCRIÇÃO
00.649.756/0001-66	HOB BRASÍLIA LTDA - EPP	8610-1-01	Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências
04.081.229/0001-59	HOB TAGUATINGA LTDA - EPP	8610-1-01	Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências
01.162.143/0001-62	CONTACT-GEL LTDA	4773-3-00	Comércio varejista de artigos médicos e ortopédicos
01.633.918/0001-30	ASSISTENCIA OFTALMOLOGICA MULTIFOCUS LTDA - ME	8690-9-99	Outras atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente
17.094.143/0001-02	CLINICA DE ASSISTENCIA OFTALMOLOGICA FOCUS LTDA	8690-9-99	Outras atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente

Outro fato a demonstrar a coesão das empresas em grupo, decorre de que as declarações em GFIP, transmitidas para a Receita Federal, possuem como responsável pelas informações/remessa os endereços eletrônicos do Grupo HOB - @hobrbr.com.br.

Havia também identidade de endereços entre certas integrantes do grupo, como a Assistência Oftalmológica Multifocuss com a Clínica Foccus, bem como a Contact Gel e HOB Brasília. Tanto HOB Brasília quanto a Hob Taguatinga possuem mesmo número de telefone e endereço eletrônico de SAC, denotando certa confusão operacional e patrimonial, onde mesmo endereço e mesma estrutura física possuem como consequência que o relacionamento com clientes e fornecedores tende a ficar centralizado.

Por fim, a fiscalização verificou na contabilidade do HOB BSB a ocorrência de várias transações comerciais e financeiras entre as empresas do Grupo Econômico, como operações de empréstimos, pagamentos de aluguéis, água e energia, o que demonstra efetivamente confusão financeira.

Quanto à alegação da necessidade de vinculação das envolvidas com o fato gerador das contribuições lançadas, cabe observar que a presente solidariedade decorre de lei, e alcança o Grupo econômico de qualquer natureza, em decorrência do previsto no art. 124, II do CTN.

Portanto, para a configuração de grupo econômico, no âmbito do Direito Previdenciário e do Direito do Trabalho, não há a necessidade de as empresas formalizarem juridicamente essa união, nem manterem estrita relação de subordinação, onde, uma relação de coordenação já é suficiente para caracterizar a unidade de interesses e a afinidade de objetivos, hipótese em que

não há prevalência formal de uma empresa sobre a outra, mas conjugação de interesses com vistas à ampliação da credibilidade e dos negócios.

Na presente situação, a disposição societária, com controle centralizado, empresas atuando no mesmo ramo, em mesmo endereço, confusão financeira entre as envolvidas demonstram um liame inequívoco, com a composição de grupo econômico de fato, combinando recursos e esforços, buscando a projeção no ramo em que atuam, de maneira que não fosse a participação em grupo, não ganhariam a representatividade alcançada.

Correto portanto o procedimento fiscal, quanto à imputação de solidariedade às componentes do grupo econômico, Hob Taguatinga, Contact-Gel Ltda, Assistência Oftalmológica Multifoccus e Clínica de Assistência Oftalmológica Foccus, nos termos do art. 124, I do Código Tributário Nacional e art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91.

Da Multa Qualificada

A Fiscalização aplicou, no caso em análise, multa de ofício no percentual de 150%, nos termos do § 1º do art.44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Com vistas a embasar a aplicação da multa no percentual de 150%, a Fiscalização pontuou que:

Dos fatos apurados pela fiscalização, relatados mais especificamente nos itens 11 a 38 deste Relatório, concluiu-se que o HOB BSB, a partir da contratação de diversas pessoas jurídicas para a prestação de serviços na área de saúde, adotou procedimentos visando mascarar sua verdadeira intenção de obter o resultado do trabalho dos médicos pessoas físicas vinculados a estas empresas, mas DE FATO, profissionais que prestaram serviços na qualidade de segurados empregados.

Dessa forma, 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, utilizada por parte do contribuinte, visava impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal - contribuições previdenciárias, modificando suas características essenciais, de modo a reduzir ou evitar o montante do imposto devido, ficando caracterizada a ocorrência de sonegação e fraude.

Neste ponto, cabe esclarecer que, para a constatação de fraude, sonegação ou conluio, deve restar patente a ação ou omissão dolosa, **devendo restar provada, sem sombra de dúvidas, a presença do elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte**; de forma a demonstrar que o contribuinte quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

A autoridade fiscal, ao descrever a aplicação da multa qualificada **não descreveu diretamente a existência do dolo específico**.

Para a aplicação da multa qualificada, há necessidade de caracterização inequívoca do intuito doloso do contribuinte em ludibriar o fisco (prova), pois o dolo integra a figura típica da norma que enseja a penalidade, sendo que a mera omissão (descumprimento de obrigação tributária) não é apta a ensejar a aplicação da multa qualificada.

Portanto, a descrição a ser realizada pela autoridade fiscal não deve se limitar à infração tributária ocorrida, mas deve especificar e demonstrar a conduta de fraude, conluio ou sonegação, mediante a presença de dolo.

Por estas razões, deve ser afastada a multa qualificada de 150%, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Conclusão

Face ao exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Com a *maxima venia*, dirijo do Ilustre Relator quanto a não caracterização da relação de emprego, quanto à manutenção da autuação apenas em relação aos médicos diligenciados pela Fiscalização e quanto à desqualificação da multa aplicada, porém, considerando que somente a nossa divergência em relação a não caracterização da relação de emprego é que restou vencedora, trataremos, no presente voto, apenas dessa questão.

Pois bem, ao tratar da caracterização da relação de emprego, duas questões são abordadas pelo Relator: a terceirização da atividade-fim e os requisitos da relação empregatícia.

Quanto à terceirização de atividade-fim, não vemos qualquer necessidade de retoque, tanto no relatório fiscal quanto na decisão de primeira instância, pois, em que pese o grau de especialização de cada profissional de saúde, se a Recorrente atua na área médica, com foco na oftalmologia, é óbvio que todas as atividades afetas a essa área estarão ligadas à sua atividade-fim. Por exemplo, para ser realizado um procedimento cirúrgico oftalmológico, além do médico cirurgião, será necessário um anestesista e, quiçá, outros profissionais da área médica, e todos, efetivamente, atuarão na atividade-fim da empresa. O mesmo não ocorrerá, por exemplo, se a Recorrente terceirizar as atividades de limpeza e segurança, pois tais atividades não dizem respeito à sua atividade-fim.

De qualquer modo, convém destacar que a Fiscalização não enquadró os prestadores de serviços “pejotizados” como empregados da Recorrente apenas por terem atuado na atividade-fim da empresa, mas, também, pela presença dos elementos caracterizadores da relação empregatícia, os quais trataremos a seguir.

Em seu voto, o Relator transcreve parte de um voto do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, consubstanciado no Acórdão 2201-004.378, no qual é conferida pouca relevância à pessoalidade, à habitualidade e à onerosidade como elementos caracterizadores da relação de emprego, e destacada a importância da subordinação como elemento caracterizador.

De fato, também entendemos dessa forma, pois a subordinação é, realmente, o mais emblemático elemento a demonstrar a presença da relação de emprego. Todavia, em que pese a maior importância da subordinação, os demais elementos caracterizadores da relação empregatícia também estão sendo apreciados no presente julgamento.

A pessoalidade restou evidenciada pela prestação pessoal dos serviços médicos pelos sócios das empresas contratadas, e, muitas vezes, sem o efetivo protagonismo das pessoas jurídicas nas tratativas, conforme assim restou consignado na decisão de primeira instância, contra a qual o recurso voluntário foi interposto. Veja-se:

Quanto à pessoalidade na relação empregatícias, esta caracteriza-se pela prestação de serviços pela mesma pessoa física, cujos bens jurídicos que se busca tutelar (saúde, lazer, integridade física, seguridade social) são inerentes à pessoa natural. Portanto, o trabalho que compete ao segurado empregado deve ser realizado por ele próprio.

Assim, a pessoalidade se evidencia pela prestação de serviços pelos ‘sócios’ das interpostas, verificando-se que o corpo clínico do hospital, o qual é divulgado na internet, é apresentado sempre com os profissionais responsáveis por procedimentos efetuados no hospital, em cada subespecialidade, por seu nome próprio, como pessoa física, e não o da pessoa jurídica interposta, o que denota a pessoalidade da relação, cujo interesse do empregador, no caso o hospital HOB, centraliza-se nas qualidades das pessoas naturais e suas especialidades na respectiva área médica.

Além de que, a então fiscalizada não formalizou em documento físico, os contratos de prestação de serviços com as pessoas jurídicas interpostas, estabelecendo a relação provavelmente diretamente com o médico, demonstrando a dispensabilidade da intermediação das empresas. Houve médicos que trocaram de empresa intermediária, ou pertenciam a empresa de outro ramo, como clínica odontológica, sem que acarretasse interrupção da prestação dos serviços médicos, assim como outros que se quer tinham certeza sobre quem eram os outros sócios, nem o endereço exato da empresa, e ainda, caso não pudessem atender o paciente, não eram substituídos, demonstrando efetivamente a presença da pessoalidade na relação de prestadora de serviço.

Quanto à presença da habitualidade ou não-eventualidade (continuidade) dos serviços prestados, assim constou no julgado a quo:

A não eventualidade ou continuidade, 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, cujas atividades se dão de maneira contínua e que, sem atuação de médicos, estaria severamente comprometida.

Em relação à onerosidade, a situação não é diferente, uma vez que também restou evidenciada. Vide o seguinte excerto da decisão recorrida:

Outro requisito presente e caracterizador da relação empregatícia, é a onerosidade, a qual revela-se pelo encargo bilateral, onde o contratante afere a produtividade para a devida e justa contrapartida de remuneração do prestador do serviço. A impugnante lançou despesas próprias com Serviços Médicos, e apurava produção médica, [...].

Portanto, estando demonstrada a presença da pessoalidade, da habitualidade e da onerosidade, resta, agora, verificarmos se a subordinação também esteve presente.

De início, insta trazermos à baila o seguinte esclarecimento constante do relatório fiscal, fl. 53:

Subordinação: conforme informado pelo sujeito passivo, em resposta ao item 2, do TIF no 2, ***as decisões a respeito dos procedimentos para a organização e controle da assistência médica eram tomadas diretamente pelos sócios do HOB BSB em reuniões de sócios, contando, às vezes, com assessoria contábil, jurídica ou administrativa de consultores. No item 1 informa que o médico responsável técnico do setor de oftalmologia do HOB BSB no ano de 2012 era o Dr. Sérgio***

Luiz Kniggendorf, E no item 3, ainda do mesmo TIF no 2, o contribuinte informa que o Setor de Faturamento do HOB BSB era responsável pela contagem da produção médica das pessoas jurídicas (ANEXO II do Conjunto de Provas e reproduzido no subitem 15.22 do presente relatório). Ressalta-se que autonomia profissional, no caso em exame, não deve ser confundida com falta de controle dos procedimentos pelas partes (empregador e empregado), estando configurada a subordinação jurídica, estrutural e hierárquica na relação de trabalho.

(Grifos no original)

E complementando essas informações, transcrevemos o seguinte excerto da decisão de primeira instância:

Conforme constata a fiscalização, apesar de o contribuinte afirmar que não há escala de médicos, na prática existe uma tabela que é composta todos os dias, na qual constam horário (manhã ou tarde), número do consultório e médico que vai atender naquele consultório e os médicos que vão atender na EMERGÊNCIA (manhã, tarde e noite) e no ambulatório (noite) - Anexo VII dos documentos comprobatórios.

Por óbvio, não há como se considerar um hospital de tal magnitude, sem estruturação departamental e hierárquica, denotando o poder de organização e de controle.

O HOB era responsável por toda a estrutura de atendimento, marcação de consultas, os materiais e equipamentos utilizados nas consultas e cirurgias eram fornecidos pelo HOB BSB, bem como todo o apoio logístico, material marketing, telefonia, agendamento, papel timbrado etc. A autuada quem contabilizava, como próprias todas as receitas e despesas provenientes dos serviços médicos prestados.

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

No Magistério de Mauricio 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, seu processo de organização e funcionamento.

Conforme se observa, a Recorrente não se constitui simplesmente num espaço físico onde pessoas jurídicas da área médica atendem seus pacientes. Não se trata de um centro médico, como muitos que existem no Brasil, onde cada prestador de serviço aluga ou compra o seu espaço e gerencia livremente a sua atividade, assumindo, integralmente, os riscos a ela inerentes.

Temos, no caso da Recorrente, uma verdadeira subordinação dos médicos à sua rotina de funcionamento e à sua estrutura de atendimento (escalas médicas, definição de

consultórios para atendimento, etc.). Além do mais, a Recorrente é a responsável por todos os materiais e equipamentos utilizados nas consultas e cirurgias, e contabiliza como suas as receitas e as despesas provenientes da prestação dos serviços médicos.

Tal quadro nos permite concluir que há, sim, uma verdadeira subordinação à estrutura da Recorrente, situação essa que nos leva à lição de Maurício Godinho Delgado¹, o qual informa haver uma dimensão estrutural pela qual também se revela a subordinação jurídica e que se expressa “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”.

Além do mais, em que pese os médicos terem alguma autonomia (“liberdade”), segundo apontado pelo Relator, essa autônoma se mostra mais de cunho profissional, ou seja, no exercício das técnicas médicas próprias de cada especialidade, do que uma autonomia ampla dentro do hospital, e isso é fácil de se constatar.

Considerando que a Recorrente não possui nenhum médico em sua folha de pagamento, segundo demonstrado pela Fiscalização, e que atua na prestação de serviços médico-hospitalares, no ramo oftalmológico, realizando consultas ambulatoriais, exames, cirurgias e internações, contando, ainda, com uma estrutura física composta de 3 blocos, 36 consultórios, 4 salas de cirurgia, sala de emergência, 4 amplas salas de espera, 4 apartamentos (*day clinic*) e 7 salas de exames, não é crível que o funcionamento dessa estrutura dependa, exclusivamente, de médicos absolutamente independentes, ou seja, sem que haja um comando estabelecendo diretrizes.

Nesse particular, insta transcrevermos o seguinte trecho da decisão de primeira instância:

O próprio sujeito passivo, em resposta ao item 2, do TIF nº 2, relata que as decisões a respeito dos procedimentos para a organização e controle da assistência médica eram tomadas diretamente pelos sócios do HOB em reuniões de sócios. Que cabia ao Dr. Sérgio Luiz Kniggendorf, o atributo de médico responsável do setor de oftalmologia do HOB.

Ora, se a atuação dos médicos “pejotizados” dependia da sua sujeição às decisões tomadas pelos sócios da Recorrente, quanto ao funcionamento do hospital, e não vemos como ter sido diferente, é inquestionável a existência de subordinação às diretrizes definidas pela Recorrente, bem como à sua estrutura e à sua dinâmica operacional.

Sendo assim, tem-se por demonstrada a presença de todos os elementos caracterizadores da relação de emprego.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** aos recursos voluntários.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

¹ DELGADO, Maurício Godinho. Direitos fundamentais na relação de trabalho. Revista LTr, São Paulo: LTr, v. 70, n. 06, junho de 2006, p. 667.