



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

**Processo n°** 10166.726902/2015-25  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-007.200 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de maio de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS  
**Recorrentes** HOSPITAL MARIA AUXILIADORA SA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste previsão legal para a sujeição passiva solidária do grupo econômico em relação às contribuições destinadas a outras entidades e fundos. A solidariedade prevista na Lei 8212/91 é restrita às contribuições ali previstas e regulamentadas.

IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN.

Não há nulidade por impossibilidade de utilização do parágrafo único do art. 116 do CTN, quando o lançamento não está pautado na ilegalidade dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo.

IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRABALHISTA E INEXISTÊNCIA DE ATO SIMULADO OU FRAUDE

De acordo com o § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social, o auditor fiscal poderá desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inc. I do caput do art. 9º.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI 11196/05.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei 11196/05, é permitido à fiscalização tributária desconsiderar a contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, desde que demonstre que os serviços, no

plano fático, são efetivamente prestados pelos seus sócios, na condição de segurado empregado.

**FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.**

Se a fiscalização constatar que a pessoa física prestadora de serviços contratados preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego em relação ao tomador dos serviços, deve enquadrar tal pessoa física como segurado empregado do tomador.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL. DESCABIMENTO.**

Não restando suficientemente evidenciado que o contribuinte pautou sua conduta com o dolo de infringir as normas tributárias, é descabida a qualificação da multa de ofício.

**MULTA AGRAVADA. IMPOSSIBILIDADE.**

Para a imputação da penalidade agravada, é necessário que o sujeito passivo, ao não responder às intimações da autoridade administrativa, o faça de forma deliberada e acarrete prejuízo ao procedimento fiscal.

**MULTA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. RESULTADO DO JULGAMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS. POSSIBILIDADE.**

Quando houver relação de prejudicialidade, devem ser replicados ao julgamento relativo ao descumprimento de obrigações acessórias os resultados dos julgamentos das obrigações tributárias principais a ela vinculadas, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.

**SOLIDARIEDADE DAS PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO.**

As empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente e objetivamente pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Previdência Social.

**SOLIDARIEDADE DAS PESSOAS FÍSICAS. INEXISTÊNCIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. INSTITUTOS JURÍDICOS DISTINTOS.**

1. A solidariedade e a responsabilidade são hipóteses bem distintas e com efeitos igualmente distintos.

2. Deve ser afastada a solidariedade, quando o lançamento não fundamenta, no plano dos fatos, como as pessoas físicas teriam infringido a lei, o contrato social ou o estatuto das pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, que deu provimento ao recurso. Quanto ao recurso voluntário interposto pelo autuado, por maioria de votos, acordam os membros do colegiado em afastar a qualificadora da multa, sendo vencidos

os Conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Mauricio Nogueira Righetti e Denny Medeiros da Silveira, que mantiveram a qualificadora, e, também por maioria de votos, em afastar o agravamento da multa, sendo vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima, Fernanda Melo Leal e Denny Medeiros da Silveira, que mantiveram o agravamento. Quanto às demais alegações recursais e quanto aos recursos interpostos pelas pessoas jurídicas solidárias, por voto de qualidade, negou-se provimento, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Fernanda Melo Leal, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento. Por fim, quanto aos recursos voluntários interpostos pelas pessoas físicas solidárias, por maioria de votos, acordam os membros do colegiado em dar provimento, sendo vencido o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, que negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira. Nos termos do art. 58, § 5º, Anexo II do RICARF, o Conselheiro Thiago Duca Amoni não votou, uma vez que ocupou o lugar da Conselheira Fernanda Melo Leal, que já havia votado na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sergio da Silva, Fernanda Melo Leal (Suplente Convocada), Mauricio Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada em face dos seguintes lançamentos de ofício, efetuados através de três autos de infração:

### 363.1. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR:

- Tributo lançado no auto: CONTRIB RISCO AMBIENT/APOSENT ESPEC - LANÇ OF
  - Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 337.685,26
- Tributo lançado no auto: CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O
  - Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 3.179.711,10
- Valor Total do Auto de Infração com juros de mora e multa proporcional: 12.445.491,57 (DOZE MILHÕES, QUATROCENTOS E QUARENTA E CINCO MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA E UM REAIS E CINQUENTA E SETE CENTAVOS)

**363.2. CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS:**

- Tributo lançado no auto: 2346 - CONTRIB TERC - SENAC - LANÇAMENTO DE OFÍCIO
  - Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 158.985,50
- Tributo lançado no auto: 2352 - CONTRIB TERC - SESC - LANÇAMENTO DE OFÍCIO
  - Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 238.478,29
- Tributo lançado no auto: 2249 - CONTRIB TERC - INCRA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO
  - Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 31.797,05
- Tributo lançado no auto: 2164 - CONTRIB TERC - SALÁRIO EDUCAÇÃO - LANÇ OFÍCIO
  - Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 397.463,84
- Tributo lançado no auto: 2369 - CONTRIB TERC - SEBRAE - LANÇAMENTO DE OFÍCIO
  - Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 95.391,27

**363.3. MULTAS PREVIDENCIÁRIAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:**

- Infração: APRESENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL COM OMISSÃO OU INCORREÇÃO
  - Valor da multa lançada no Auto: R\$ 221.975,64
- Infração: NÃO PREPARO DAS FOLHAS DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS
  - Valor da multa lançada no Auto: R\$ 1.925,81
- Infração: NÃO LANÇAMENTO 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
  - Valor da multa lançada no Auto: R\$ 19.257,83

Segue a ementa e o acórdão da decisão, respectivamente:

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS.*

*Se a autoridade responsável pela fiscalização das contribuições sociais previdenciárias constatar que o segurado contratado, por meio de interposta pessoa jurídica, preenche as condições referidas na letra “a” do inciso I, do caput do art. 12, da Lei nº 8.212/1991, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.*

*As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. DIRETORES.*

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

.....

**Acórdão**

*Acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte as impugnações, mantendo o crédito tributário em sua integralidade para o Contribuinte.*

*Afastar as sujeições passivas solidárias no que se refere às contribuições destinadas a outras entidades ou fundos das empresas: **Hospital Renascer SA – Hospital Santa Helena SA - Medgrupo Participações SA – Hospital Pronorte SA– Hospital Santa Lúcia SA.***

*No que tange à exclusão dos responsáveis solidários, quanto às contribuições relativas a outras entidades e fundos, acordam, ainda, em submeter o presente Acórdão ao reexame necessário (recurso de ofício) perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda, com base no inciso II do art. 25 e no inciso I do art. 34 do Decreto 70.235/1972, c/c o inciso I do art. 366 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.*

*Nos termos do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, DOU de 10/02/2017, cabe interposição de recurso de ofício (reexame necessário), por se tratar de exoneração de **responsáveis solidários** de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$2.500.000,00 (Dois milhões e Quinhentos mil reais).*

Conforme relatado na decisão recorrida:

*[...] o Hospital Maria Auxiliadora interpôs empresas de forma ilegal em seu estabelecimento para a prestação de serviços na área de saúde, visando com isto evadir-se das contribuições previdenciárias. A Fiscalização considerou que os profissionais de saúde, integrantes das empresas contratadas, cumprem os requisitos para caracterizá-los como segurados empregados do hospital.*

*A Fiscalização, também, considerou que haveria sujeição passiva solidária devido a formação de um Grupo Econômico, sendo a empresa MEDGRUPO PARTICIPAÇÕES a controladora, tendo como empresas controladas: HOSPITAL MARIA AUXILIADORA S.A.; HOSPITAL PRONTONORTE S.A.; HOSPITAL RENASCER S.A.; HOSPITAL SANTA HELENA S.A e HOSPITAL SANTA LÚCIA S.A.*

*Consta, ainda, do Relatório Fiscal a sujeição passiva solidária do Sr. JOSÉ DO PATROCÍNIO LEAL e do Sr. HAMILTON HEITOR DE QUEIROZ, nos termos do inciso III, do art. 135 do CTN, por serem os responsáveis pela administração do Hospital (diretores).*

*O Hospital Maria Auxiliadora S.A apresentou defesa com as seguintes alegações:*

*Nulidade. Não individualização das supostas relações de emprego e prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.*

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

*Da inexistência de ato simulado e fraude: A validade e legalidade expressa das prestações de serviços por meio de pessoa jurídica. O art. 129, da Lei nº 11.196/05.*

*Da não configuração do vínculo empregatício.*

*Da inexistência de pessoalidade.*

*Da inexistência de habitualidade e não eventualidade.*

*Da inexistência de subordinação.*

*Da inexistência de onerosidade.*

*Da inexistência de alteridade.*

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

*Da ilegalidade do agravamento da multa por suposto descumprimento do dever de cooperação.*

*Da inaplicabilidade das demais multas lançadas.*

[...]

*Impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos solidários – Hospital Renascer SA– Hospital Santa Helena SA - Medgrupo Participações SA – Hospital Pronorte SA – Hospital Santa Lúcia SA.*

*Os impugnantes solidários apresentaram a seguinte defesa:*

*Da inexistência de sujeição passiva solidária.*

*Impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos solidários – Hamilton Heitor de Queiroz e José do Patrocínio Leal.*

*Da Nulidade.*

*Da inexistência de sujeição passiva solidária.*

*Da diligência.*

*Os autos foram baixados em diligência para que fosse saneado do processo.*

*Da impugnação à diligência. Hospital Maria Auxiliadora s/a, Hospital Renascer s/a, Medgrupo Participações s/a, Hospital Pronorte s/a e Hospital Santa Lúcia s/a e também do Sr. José do Patrocínio Leal e Hamilton Heitor de Queiroz.*

*Os impugnantes alegam que o aditamento dos fundamentos legais realizados são ilegais por terem introduzidos novos critérios jurídicos ao lançamento, ao afirmar que a responsabilidade também seria decorrente da responsabilidade solidária prevista no CTN no art. 124, incisos I e II.*

*Afirmam que a nova qualificação jurídica dada a fatos já conhecidos e autuados é vedada por força do art. 146 do CTN, o qual expressamente proíbe a modificação introduzida de ofício pela autoridade fiscal nos critérios jurídicos adotados a fato jurídico ocorrido anteriormente a sua introdução.*

*Salientam que o Auditor-Fiscal não poderia modificar posteriormente os critérios jurídicos utilizados para capitular os fatos já conhecidos e autuados, dando-lhe nova qualificação jurídica ou acrescentando novas hipóteses que pudessem reforçar ou servir de fundamento subsidiário ao lançamento. Entendem que restou caracterizado erro de direito ao capitular os fatos em hipótese normativa distinta da que deveria ter sido feita. Apresenta jurisprudência do CARF e do STJ neste sentido.*

*Por fim, requerem a desconsideração do Relatório Fiscal Complementar ante à violação ao art. 146 do CTN.*

Os sujeitos passivos foram intimados e interpuseram seus recursos voluntários nas seguintes datas:

<b>Sujeito passivo</b>	<b>Data da Intimação</b>	<b>Data do Recurso</b>	<b>Folha de Início</b>
HOSPITAL MARIA AUXILIADORA	23/03/2017 - fl. 760	10/04/2017	770
JOSÉ DO PATROCÍNIO LEAL	16/03/2017 - fl. 761	10/04/2017	845
MEDGRUPO PARTICIPAÇÕES	16/03/2017 - fl. 763	10/04/2017	880
HOSPITAL SANTA LUCIA	16/03/2017 - fl. 764	10/04/2017	880
HOSPITAL PRONTONORTE	16/03/2017 - fl. 765	10/04/2017	880
HOSPITAL RENASCER	16/03/2017 - fl. 766	10/04/2017	880
HOSPITAL SANTA HELENA	16/03/2017 - fl. 767	-	-
HAMILTON HEITOR DE QUEIROZ	Não consta	10/04/2017	845

As teses recursais são basicamente as mesmas expostas em sede de impugnação.

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### **1 Conhecimento**

Os recursos voluntários são tempestivos, visto que interpostos dentro do prazo legal de trinta dias, e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecidos.

Apenas não conheço da peça de fls. 1128 e seguintes do e-Processo, porque, além de intempestiva, a recorrente ali nominada já havia interposto seu recurso anteriormente (v. fl. 880 do e-Processo).

O recurso de ofício também deve ser conhecido, porque a decisão recorrida exonerou os sujeitos passivos solidários do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00, montante este superior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF 63/2017.

## 2 Recurso de ofício

O recurso de ofício deve ser desprovido.

Como bem decidido pela DRJ, ao prever que a solidariedade abrange as obrigações tributárias decorrentes da Lei 8212/91, o inc. IX do seu art. 30 cuida de regra restritiva e que somente se aplica à contribuição social previdenciária, incluindo o adicional ao SAT/GILRAT. Já as contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) são decorrentes de leis específicas e distintas da lei geral de custeio. No mesmo sentido, o § 2º do art. 151 da IN RFB 971/09 prevê a inexistência de solidariedade em relação às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) em face dos grupos econômicos.

## 3 Recurso do Hospital Maria Auxiliadora S.A.

### 3.1 NULIDADE POR NÃO INDIVIDUALIZAÇÃO DAS RELAÇÕES DE EMPREGO

Neste ponto, retomando a mesma tese de defesa da impugnação, a recorrente afirma que não houve a discriminação de cada um dos profissionais que foram considerados empregados do hospital, de forma que a fiscalização, ao ser genérica, descumpriu a regra do art. 142 do CTN.

Entretanto, como bem decidido pela DRJ:

*É certo que, em princípio, a caracterização dos segurados empregados deve ser feita de forma individualizada. Contudo, não sendo possível ao Fisco fazê-lo em virtude do impedimento causado pelo próprio Contribuinte, [...] deve efetivar o arbitramento em face dos elementos disponíveis.*

[...].

Em sendo assim, o próprio recorrente deu causa ao lançamento da forma como foi feito pela fiscalização (ainda que de forma não dolosa, conforme será visto no tópico relativo ao agravamento da multa), a qual não tinha outro caminho, a não ser constituir o crédito tributário com base nos elementos probatórios de que dispunha.

Questão outra, que deve ser resolvida no mérito, é decidir se está caracterizada ou não a relação de emprego que deu azo ao lançamento, o que, no entender deste conselheiro, deve ser decidido de forma favorável ao contribuinte. A propósito, e conforme preleciona o § 3º do art. 59 do Decreto 70235/72, "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta". Isto é, se o mérito é favorável

ao recorrente, o CARF não deve declarar a simples nulidade do lançamento, mas sim cancelá-lo.

### 3.2 IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN, IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRABALHISTA E INEXISTÊNCIA DE ATO SIMULADO OU FRAUDE

Realmente, entendo pela impossibilidade de utilização do parágrafo único do art. 116 do Código no combate a planejamentos tributários, uma vez que ainda não editada a lei ordinária que deverá definir os procedimentos necessários à desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No caso concreto, entretanto, o lançamento não está pautado propriamente na ilegalidade dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo recorrente, tampouco na sua desconsideração jurídica, mas sim no entendimento, da fiscalização, (i) de impossibilidade de terceirização da atividade-fim, conforme a Súmula 331 do TST; (ii) da existência de contratação de trabalhadores por pessoa interposta, e não por pessoa cuja personalidade jurídica foi desconstituída; (iii) da presença dos requisitos da relação de emprego, mais especificamente a pessoalidade, a habitualidade, a não eventualidade, a subordinação e a onerosidade; (iv) e da inaplicabilidade do art. 129 da Lei 11196/05.

Nesse sentido, e como bem exposto no voto condutor do acórdão 3401005.228, do ilustre conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

*[...] se ocorrida a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador, "(...) o inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional pode oferecer ferramental interessante para o fisco: no lugar de buscar a invalidade do negócio jurídico, pode ele questionar se a hipótese tributária se vincula àquele negócio". Descortina-se a forma apresentada, assim, para que a operação jurídica subjacente produza os efeitos (tributários) que lhe são próprios. A regra antidissimulação do art. 116, por outro lado, realiza caminho diverso e, como se pode perceber, mais oneroso à autoridade fiscal, pendente de regulamentação. Neste sentido, lapidar (e refinada) a distinção da opção brasileira com países em relação a outros métodos de combate aos planejamentos tributários eleitos por outros países.*

E, veja-se, de acordo com o § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social, o auditor fiscal poderá desconsiderar o vínculo negocial e efetuar o enquadramento como segurado empregado, caso constate que o segurado contratado, sob qualquer denominação, preenche as condições referidas no inc. I do caput do art. 9º. Esse inc. I preleciona que empregado é que aquele que presta serviço em caráter não eventual, sob subordinação e mediante remuneração:

*Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

.....

*Art. 229. [...]:*

*§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do **caput** do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

Como se vê, havendo demonstração (a) de não eventualidade; (b) de subordinação e (c) de remuneração, pode ser descaracterizado o vínculo pactuado, corroborando-se a existência efetiva de vínculo empregatício, oculto sob a contratação de contribuinte individual, de trabalhador avulso, ou de qualquer outra denominação, inclusive de pessoas jurídicas e de cooperativas de trabalho. O art. 142 do CTN prevê que a autoridade administrativa tem competência privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, constituição que demanda a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e prescinde da aplicação da legislação trabalhista propriamente dita. Tais circunstâncias não passaram despercebidas ao Poder Executivo, quando vetou o parágrafo único do art. 129 do Projeto de Lei de Conversão (CN) nº 28, de 2005, que deu origem ao art. 129 da Lei 11196, daquele ano.

Com efeito, aquele parágrafo único afastava a aplicação da regra geral do *caput* (sujeição das pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas) apenas na hipótese de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista (vide abaixo), parágrafo vetado ao argumento de que *"as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço"*<sup>1</sup>.

*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.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.*

E não houve qualquer necessidade de desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas, vez que a verificação do fato gerador das contribuições

<sup>1</sup> VETADO, PARCIALMENTE. VIDE MSG 00783 2008, NA ORIGEM.

igualmente prescinde de tal providência. A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa até mesmo o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos. O inc. I do art. 118 do CTN preleciona que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ao tratar da nulidade ou anulabilidade, em comentário ao citado preceito legal, o prof. Hugo de Brito Machado afirma, com precisão, que "*ao Direito Tributário importa a realidade. Não a forma jurídica*"<sup>2</sup>. Significa dizer que basta a existência do fato, e "*não se há de indagar a respeito da validade do ato ou negócio jurídico*"<sup>3</sup>, podendo se afirmar o mesmo em relação à desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas. O que importa para o direito tributário é a realidade, e não a aparente verdade resultante dos negócios jurídicos celebrados pela primeira recorrente. O princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários, conforme jurisprudência do STF<sup>4</sup>.

Ao tratar da jurisprudência administrativa deste Conselho, em tópico atinente à elisão e evasão tributárias, a prof. Maria Rita Ferragut menciona a existência de "*negócios lícitos mas não oponíveis ao Fisco*"<sup>5</sup>, corroborando a importância da substância do fato, em detrimento de sua forma de exteriorização.

Logo, entendo que o recurso deve ser desprovido neste ponto.

### 3.3 APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI 11196/05

No meu entendimento, não há dúvidas de que a prestação de serviços médicos por pessoas jurídicas sujeita-se tão-somente à legislação destas, tendo em vista a norma do art. 129 da Lei 11196/05. No entanto, tal norma traz, entre tantos pressupostos para a sua aplicação ("*prestação de serviços intelectuais*", "*com ou sem empregados*", etc), a de que a prestação seja realizada pela própria pessoa jurídica ("*quando por esta realizada*"). Veja-se:

*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.*

A autoridade fiscal, todavia, entendeu que as pessoas jurídicas seriam interpostas, o que afastaria a aplicação do artigo retro mencionado. No mesmo sentido, a DRJ não negou vigência ao art. 129, mas entendeu que sua observância demandaria "*uma verdadeira autonomia do trabalhador*" (vide fl. 720 do e-Processo). E, como já dito, a autoridade fiscal tem o poder de identificar a ocorrência do fato jurídico tributário,

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 396.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Obra citada, p. 388.

<sup>4</sup> STF, RE 346084 / PR.

<sup>5</sup> FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 115.

independentemente da validade ou invalidade dos negócios celebrados, o que inclusive explicou o veto presidencial ao parágrafo único do aludido dispositivo legal.

Este Conselho vem reiteradamente decidindo que, "*mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é permitido à fiscalização tributária desconsiderar a contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, desde que demonstre que os serviços, no plano fático, são efetivamente prestados pelo sócio desta, na condição de segurado empregado*". Veja-se:

[...]

*AÇÃO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO OBRIGATÓRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. ATRIBUIÇÃO LEGAL.*

*Uma vez verificada a contratação de trabalhador, sob qualquer forma ou denominação, na qual estão presentes os pressupostos da prestação de serviço como segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de empregado, contribuinte individual ou qualquer outro, a autoridade tributária deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento de acordo com a legislação tributária. O procedimento da autoridade fiscal, que decorre de atribuição em lei, não exige o reconhecimento da existência de relação empregatícia pela Justiça do Trabalho, tampouco implica a desconsideração da personalidade jurídica da empresa da qual o trabalhador é sócio.*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA FÍSICA MEDIANTE INTERPOSIÇÃO ARTIFICIAL DE PESSOA JURÍDICA. SÓCIO DA EMPRESA. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO.*

*Constatada a ocorrência da prestação de serviço remunerado por segurado empregado, dissimulada em contratação de pessoa jurídica da qual a pessoa física é sócia, cabe à fiscalização desconsiderar o vínculo artificial entre as pessoas jurídicas, lançando as contribuições devidas em nome da empresa contratante.*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.196/2005.*

*Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é permitido à fiscalização tributária desconsiderar a contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, desde que demonstre que os serviços, no plano fático, são efetivamente prestados pelo sócio desta, na condição de segurado empregado.*

*MULTA DE OFÍCIO. PENALIDADE QUALIFICADA. FRAUDE.*

*Cabível a manutenção da penalidade qualificada, no importe de 150%, quando demonstrada a prática de conduta com o*

*propósito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, deixando de recolher os respectivos tributos devidos.*

**PRAZO DECADENCIAL. DOLO. FRAUDE. TERMO INICIAL DA CONTAGEM. SÚMULA CARF Nº 72.**

*Uma vez comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.(Súmula CARF nº 72)*

**MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

*Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que determina a aplicação de penalidade pecuniária, sob o fundamento do seu efeito confiscatório.(Súmula CARF nº 2)*

**GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR. COMBINAÇÃO DE RECURSOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 30, IX, LEI Nº 8.212, DE 1991. ART. 124, INCISO I, CTN.**

*Impõe-se a responsabilidade solidária pelo crédito tributário quando caracterizada a formação de grupo econômico de fato por coordenação, marcado pelo interesse comum no fato gerador que constitui o lançamento fiscal, em que há combinação de recursos e/ou esforços para a realização de objetivos comuns pelas empresas integrantes do grupo, mediante o rateio de despesas administrativas e comerciais, além do compartilhamento de trabalhadores.*

**SÓCIO ADMINISTRADOR. DIRETOR. INFRAÇÃO A LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, CTN.**

*Comprovado que o diretor eleito da pessoa jurídica, no exercício da administração em nome desta, praticou dolosamente infração à lei, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, cabe a manutenção da pessoa física no polo passivo da relação tributária, respondendo solidariamente com a empresa pelo auto de infração lavrado.*

*(CARF, PAF 9515.720394/2015-39, Sessão 07/08/2018, Relator(a)CLEBERSON ALEX FRIESS, Nº Acórdão 2401-005.669)*

.....  
**CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO.**

*EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.*

*O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.*

*SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. POSSIBILIDADE.*

*Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.*

*SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTS. 124, I e 135 DO CTN.*

*Cabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas ou jurídicas, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Igualmente, e sem prejuízo da primeira imputação, correta a inclusão, como responsável tributário, à pessoa física que, agindo na condição de mandatário, preposto, diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado pratique condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes, como sonegação fiscal e fraude.*

*(CARF, PAF 11065.725079/2013-70, Data da Sessão 04/07/2017, Relator(a) DANIEL MELO MENDES BEZERRA, Nº Acórdão 2201-003.719)*

Logo, para fins de aplicação ou não das normais fiscais e previdenciárias relativas às pessoas jurídicas, faz-se necessário verificar se houve ou não a interposição de pessoas jurídicas, de tal forma que o recurso voluntário deve ser desprovido neste tópico, prosseguindo-se, assim, no exame acerca da presença dos requisitos da relação de emprego.

#### 3.4 INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO ENTRE OS MÉDICOS E O HOSPITAL

Neste ponto, entendo que o recurso voluntário deve ser provido, uma vez que, no meu entender, o levantamento fiscal não comprovou, de forma incontestada, que todos os médicos tinham relação de emprego com o recorrente. É o que passo a expor:

O art. 3º da CLT preceitua que se considera "empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário". Segundo a doutrina do Direito do Trabalho, "na definição legal brasileira estão os seguintes requisitos da figura do empregado: a) pessoa física; b) subordinação compreendida de forma mais ampla que dependência; c) ineventualidade do trabalho; d)

*salário; e) personalidade da prestação de serviços, esta resultante não da definição de empregado, mas de empregador*"<sup>6</sup>.

Quanto à subordinação jurídica, que compreendo como o ponto mais sensível do lançamento, entendo que a autoridade fiscal não demonstrou que os médicos tinham a sua autonomia da vontade limitada em função da transferência do poder de comando à direção do recorrente. A existência de um regimento interno do hospital não quer dizer que os médicos não tinham autonomia intelectual e científica para prestar seus serviços segundo os seus próprios desígnios, mas sim que o hospital zelava pelo cumprimento de normas internas organizacionais e de saúde.

A subordinação, para fins de caracterização do vínculo empregatício, é aquela *"situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia da sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará". A subordinação significa uma limitação à autonomia do empregado, de tal modo que a execução dos serviços deve pautar-se por certas normas que não serão por ele traçadas*"<sup>7</sup>. Não parece ser este o caso dos autos, pelo menos diante da insuficiência da instrução probatória.

Como bem pontuado pelo ilustre Conselheiro Gregório Rechmann Junior, no PAF 10166.724780/2016-13, de sua relatoria:

*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, 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. [...]*

*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.*

Entendo, ainda, não ter havido demonstração cabal de que os médicos estariam obrigados ao cumprimento de horários pré-determinados, tampouco a seguir os procedimentos intelectuais e científicos pré-determinados pelo recorrente. Isto é, a princípio, pode-se imaginar que os profissionais tinham liberdade para prestar seus serviços de acordo com as técnicas de seus domínios e com um grau de liberdade impróprio da relação de emprego.

Ademais, e na mesma linha do Conselheiro Gregório Rechmann Junior, entendo que:

*[...] os serviços médicos são serviços altamente especializados e os profissionais médicos desenvolvem habilidades próprias e*

<sup>6</sup> Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho: relações individuais e coletivas do trabalho. Amauri Mascaro Nascimento. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 311.

<sup>7</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Obra citada, p. 320.

*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.*

[...]

*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.*

[...]

*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.*

[...]

*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:*

*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.*

Isso quer dizer, também, que a Súmula 331 do TST não pode ser usada em desfavor do recorrente, tendo em vista o julgamento do STF, que declarou inconstitucionais os incisos I, III, IV e VI da citada Súmula.

E a fiscalização não demonstrou que as pessoas jurídicas estivessem impossibilitadas de designar outros profissionais para prestar os serviços. Muito pelo contrário, a CLÁUSULA PRIMEIRA do contrato de fls. 595 e seguintes do e-Processo prevê que os serviços poderiam ser executados pelos sócios, associados e prestadores de serviços da pessoa jurídica contratada, sem exclusividade e sem preferência por qualquer profissional, o que evidentemente afasta a pessoalidade própria do contrato de trabalho. A pessoalidade, como sabido, somente subsistiria se os serviços pudessem ser prestados exclusivamente pelos sócios das pessoas jurídicas, ou por empregados previamente designados, sem possibilidade de substituição por outros profissionais. Já a exigência de eventual habilitação do profissional de forma alguma tem o condão de caracterizá-la, mas, *a contrario sensu*, de demonstrar que os sócios poderiam se fazer substituir por outros profissionais aptos ao desempenho do mister.

Conforme a doutrina do direito do trabalho:

*É essencial à configuração da relação de emprego que a prestação do trabalho, pela pessoa natural, tenha efetivo caráter de infungibilidade, no que tange ao trabalhador. A relação jurídica pactuada - ou efetivamente cumprida - deve ser, desse modo, intuitu personae com respeito ao prestador de serviços, que não poderá, assim, fazer-se substituir [...]»<sup>8</sup>.*

Quanto à necessidade contínua dos profissionais, é evidente e indubitável que um hospital tem que ter médicos para atender seus clientes. Ocorre que o recorrente podia terceirizar essa atividade, como decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADPF nº 324, cuja tese de repercussão geral, de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF (§ 2º do art. 62 do Regimento Interno deste Conselho - RICARF), foi a seguinte:

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

Também não houve o pagamento de salários por parte do recorrente em favor dos médicos, mas sim de honorários pelos clientes, cujos beneficiários finais eram as pessoas jurídicas legalmente constituídas por cada profissional, hipótese esta prevista e regulamentada

<sup>8</sup> DELGADO, Maurício Godinho. Curso de direito do trabalho. 13ª ed. São Paulo : LTR, 2014.

na legislação infralegal da própria Receita Federal, a exemplo da regra do art. 206 da IN RFB 971/2009, abaixo reproduzido. Quer dizer, entendo igualmente afastado o requisito da onerosidade. Veja-se:

*Art. 206. A utilização das dependências ou dos serviços da empresa que atua na área da saúde, pelo médico ou profissional da saúde, para atendimento de seus clientes particulares ou conveniados, percebendo honorários diretamente desses clientes ou de operadora ou seguradora de saúde, inclusive do SUS, com quem mantenha contrato de credenciamento ou convênio, não gera qualquer encargo previdenciário para a empresa locatária ou cedente.*

Logo, entendo que o recurso deve ser provido. A despeito disso, passo à análise das demais matérias suscitadas em sede de recurso, e ao próprio julgamento do recurso dos contribuintes solidários, caso eu seja vencido na tese principal.

### 3.5 INSUBSISTÊNCIA E QUALIFICAÇÃO DA MULTA APLICADA

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

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

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

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

*§ 2º Não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante. (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)*

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

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

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

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

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

*Não restando suficientemente evidenciado que o contribuinte pautou sua conduta com o dolo de infringir as normas tributárias, não cabe perseverar a qualificação da multa de ofício. Reconhece-se a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário quando ultrapassado o prazo previsto no art. 150, § 4º CTN.*

*(CARF, Nº Acórdão 2402-005.614, julgado em 07/02/2017)*

### 3.6 IMPOSSIBILIDADE DE AGRAVAMENTO DA MULTA

O recurso voluntário deve ser provido neste particular, pois não há demonstração de que o contribuinte, deliberadamente, tenha agido para acarretar prejuízo ao procedimento fiscal. Pelo contrário, às fls. 247/249 do e-Processo constam os esclarecimentos prestados pelo recorrente, os quais, inclusive, estão de acordo com sua tese de defesa (inexistência de vínculo empregatício com os médicos). Ademais, a fiscalização não ficou impossibilitada de lavrar os autos de infração, de tal forma que são aplicáveis os seguintes precedentes deste Conselho:

*MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*

*Para a imputação da penalidade agravada é necessário que a Contribuinte ao não responder às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado o faça de forma intencional e que acarrete prejuízo ao procedimento fiscal, obstaculizando a lavratura do auto de infração, o que não ocorreu no presente caso.*

*(CSRF, Acórdão 9303-007.853, de 22/01/2019)*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.*

*PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. MULTA AGRAVADA. IMPOSSIBILIDADE.*

*O agravamento da multa de ofício, em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos acerca da comprovação da origem dos depósitos, não se aplica aos casos em que a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação regente da matéria.*

*(CSRF, Acórdão 9202-007.654, de 26/02/2019)*

*MULTA. AGRAVAMENTO DA PENALIDADE.*

*Somente nos casos dispostos no Art. 44 da Lei 9.430/1996 é que a legislação determina o agravamento da multa de ofício.*

*MULTA DE OFICIO AGRAVADA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.*

*Deve-se desagrar a multa de ofício, pois o Fisco já detinha informações suficientes para concretizar a autuação. Assim, o não atendimento às intimações da fiscalização não obsteu a lavratura do auto de infração, não criando qualquer prejuízo para o procedimento fiscal. Recurso Especial do Procurador Negado.*

*(CSRF, Acórdão 9202-001.949, julgado em 15/02/2012)*

### 3.7 INAPLICABILIDADE DAS DEMAIS MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O recorrente alega que as multas pelos descumprimentos das obrigações acessórias são reflexas da autuação pelos descumprimentos das obrigações principais, e, como entende que estas não são devidas, também aquelas não o são.

Ao analisar-se a fundamentação legal das obrigações acessórias (item XXIII do relatório fiscal, fls. 129 e seguintes do e-Processo), realmente percebe-se que elas estão ligadas aos descumprimentos das obrigações principais (i - preparar folhas de pagamento dos segurados apurados neste processo; ii - lançar em títulos próprios da contabilidade os fatos geradores das contribuições, relativos aos honorários médicos; iii - prestar esclarecimentos e informações relativas aos fatos apurados no processo). Ou seja, tais lançamentos decorrem das obrigações acessórias vinculadas às obrigações principais. Noutro giro, caso fossem insubsistentes as contribuições lançadas, seriam igualmente insubsistentes as multas aplicadas.

Como eu fui vencido no mérito, e como não há matéria distinta daquela relativa à própria obrigação principal, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

## 4 Recursos dos contribuintes solidários

Os contribuintes solidários basicamente defendem as mesmas teses recursais, as quais serão julgadas a seguir:

#### 4.1 NULIDADE POR MODIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO LEGAL

O relatório fiscal fundamentou a sujeição passiva solidária das pessoas jurídicas<sup>9</sup> com base no art. 124, inc. I, do CTN, combinado com o art. 30, inc. IX, da Lei 8212/91, e das pessoas físicas<sup>10</sup> com base no art. 135, inc. III, do Código. Como o “*DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS*”, que compõe os três autos de infração do processo, fundamentou-se apenas no art. 124, inc. I, retro mencionado, a DRJ determinou o retorno dos autos para a unidade de origem, a fim de que corrigisse aquele demonstrativo (fls. 652 e seguintes do e-Processo).

De acordo com os recorrentes, isso implicaria nulidade por modificação do enquadramento legal.

No entanto, entendo que tal modo de proceder não alterou o critério jurídico do lançamento, pois o relatório fiscal, que se constituiu numa de suas peças essenciais, foi, como visto, bem claro ao fundamentar a sujeição passiva solidária dos recorrentes em todos aqueles dispositivos legais (vide fls. 78/79 do e-Processo). Não houve, portanto, e ademais, qualquer prejuízo ao direito de defesa dos recorrentes, muito menos violação ao art. 146 do CTN. Houve, sim, e a meu ver, mera correção formal do demonstrativo retro mencionado, o que em nada alterou a acusação fiscal e seu devido enquadramento jurídico, tendo em vista a clareza do relatório a que me referi.

#### 4.2 INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE

Entendo, primeiramente, que deve ser afastada a solidariedade das pessoas jurídicas. Com efeito:

- a) O relatório fiscal afirma que a sujeição passiva solidária das pessoas jurídicas arroladas dar-se-ia em função da existência de um grupo econômico de fato, mas não demonstrou, em uma linha sequer, a existência de tal grupo econômico no mundo fenomênico.
- b) O relatório fiscal, muito embora assevere tal sujeição passiva com base no art. 124, inc. I, do Código, que cuida do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, busca fundamentar o grupo econômico com base no art. 30, inc. IX, da Lei 8212/91, que, a meu ver, não trata do grupo econômico de fato, mas sim do grupo econômico de direito. Neste caso, seria necessário citar o inc. II do art. 124, alusivo à solidariedade das pessoas expressamente designadas por lei.
- c) Mesmo que o art. 30, inc. IX, da Lei 8212, tratasse do grupo econômico de fato, seria necessário que a autoridade fiscal tivesse demonstrado a existência de tal grupo. E, veja-se, não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias a demonstração do

---

<sup>9</sup> MEDGRUPO PARTICIPAÇÕES, HOSPITAL SANTA LUCIA, HOSPITAL PRONTONORTE, HOSPITAL RENASCER, HOSPITAL SANTA HELENA.

<sup>10</sup> JOSÉ DO PATROCÍNIO LEAL e HAMILTON HEITOR DE QUEIROZ.

interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.

- d) A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que a existência de grupo econômico, por si só, não é suficiente para ensejar responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional, sendo necessária a demonstração do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Veja-se:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.*

*1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas' (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador')" (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).*

*[...] (AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015)*

*PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTENTE. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.*

*[...]4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.*

*[...] (AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 16/12/2013)*

*(i) AgRg no Ag 1415293/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe*

21/09/2012; (ii) *AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 21/09/2015;* (iii) *AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011;* (iv) *AgRg no Ag 1392703/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 14/06/2011*

e) E, veja-se, como a autoridade fiscal fundamentou a solidariedade das pessoas jurídicas em alegado interesse comum na situação que constitui o fato gerador das obrigações, ela tinha a obrigação inafastável de demonstrar tal interesse comum, o que ela não fez.

Já a solidariedade das pessoas físicas deve ser igualmente afastada, mas por outros fundamentos, que passo a expor.

O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (i) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; (ii) e o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

No tocante ao responsável, o art. 128 do Código preleciona que sua obrigação deve necessariamente decorrer de sua vinculação com o fato gerador.

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Já o solidariamente obrigado, de outro vértice, é aquele que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou aquele expressamente designado por lei, *ex vi* dos incs. I e II do art. 124. A sua ligação com o fato gerador (interesse comum) é muito mais forte do que a do responsável (mera vinculação) e melhor seria designá-lo de contribuinte solidário.

*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.*

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre o responsável e o solidariamente obrigado. Com efeito, a solidariedade é tratada nos arts. 124 e 125, enquanto a responsabilidade é regrada em capítulo próprio (CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária), e nos arts. 128 e seguintes.

Destarte, conquanto a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário (sob o ponto de vista obrigacional, o Código Civil, em seu art. 391, exemplificativamente preceitua que pelo inadimplemento das obrigações "respondem" todos os bens do devedor), é iniludível que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado.

É importante frisar, ademais, que a solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal (e veja-se que não se trata de mero interesse, mas sim de interesse comum na própria obrigação principal), ou a expressa indicação em lei, ao passo que a responsabilidade tributária reclama a mera vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação. Não há como confundir-se o interesse comum com a simples vinculação, de forma que as hipóteses legais são indubitavelmente distintas.

Quanto ao art. 135, a responsabilidade é pessoal do agente, porque a obrigação tributária é resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Tal responsabilidade, sem qualquer sombra de dúvida, é muito diferentemente do que ocorre com a solidariedade, somente pode ocorrer em caso de ato ilegal praticado pelo agente, pois a regra só a admite em caso de atos praticados (repita-se) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Forte doutrina, a propósito, entende que "*em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente*"<sup>11</sup>.

Em suma, o art. 124, inc. I, trata da solidariedade fundada no interesse comum das pessoas no fato gerador, ao passo que o art. 135, inc. III, fundamenta a responsabilidade pessoal resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Enquanto que a solidariedade, a propósito, não necessariamente decorre de um ato ilícito, a responsabilidade do art. 135 pressupõe um ato de tal natureza, como se conclui de uma simples leitura do seu *caput*.

No meu entendimento, portanto, a solidariedade e a responsabilidade são hipóteses bem distintas e com efeitos igualmente distintos. Em nenhum momento, o Código preleciona que o pessoalmente responsável é solidariamente obrigado com o contribuinte (quando quis fazê-lo, o fez expressamente, mais precisamente nos arts. 124 e 125). *A contrario*

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 327.

*sensu*, a expressão "*pessoalmente responsável*" implicitamente exclui a obrigação do contribuinte principal, conclusão esta reforçada pelo fato de que as obrigações tributárias de que trata o art. 135 são "*resultantes*" de atos ilegais, inclusive de atos praticados contra os interesses da própria pessoa jurídica ("*infração*" de "*contrato social ou estatutos*").

Diante disso, afasto a solidariedade das pessoas físicas, diante do equívoco no enquadramento legal.

Por fim, e não menos importante, observa-se que a autoridade autuante não fundamentou, no plano dos fatos, como as pessoas físicas teriam infringido a lei, o contrato social ou o estatuto das pessoas jurídicas. Em verdade, como se vê no parágrafo 96.2 do relatório fiscal (fl. 79 do e-Processo), o agente fiscalizador apenas afirmou que as pessoas físicas seriam "*responsáveis pela administração do HOSPITAL, de forma direta e/ou indireta*" e que seriam obrigadas "*nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN*", sem contudo, ter demonstrado a subsunção dos fatos a essa norma legal. Veja-se:

96.2. As pessoas físicas responsáveis pela administração do HOSPITAL, de forma direta e/ou indireta, que, conforme informado em carta datada 29/09/2015<sup>19</sup> são os diretores (informação colhida perante o cadastro atualizado na JCDF) da controladora do HOSPITAL, empresa MEDGRUPO PARTICIPAÇÕES S/A, nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN:

- JOSE DO PATROCINIO LEAL (CPF 185.491.017-53)
- HAMILTON HEITOR DE QUEIROZ (126.508.111-53)

Daí porque, e também por esse fundamento, entendo que o recurso voluntário das pessoas físicas deve ser provido, para excluí-las do polo passivo do lançamento. Aqui é importante acrescentar que, para enquadrar os médicos como segurados empregados e justificar a autuação do Hospital, a fiscalização fez um extenso relatório dos fatos, das provas e dos fundamentos legais. No entanto, na hora de estender a relação jurídico-tributária a terceira pessoa, o relatório não foi apenas sucinto, mas sim carecedor de fundamentação fática, o que não me passou despercebido.

Ora, a extensão da relação jurídico-tributária a uma determinada pessoa requer a ocorrência de todos os elementos fáticos previstos em lei, ou seja, a concretização de todas as circunstâncias legais atinentes à solidariedade ou à responsabilidade. Dito de outra forma, a solidariedade ou a responsabilidade pressupõem a regra matriz de incidência e a regra matriz de solidariedade ou responsabilidade, cada uma com seus pressupostos fáticos e seus sujeitos próprios (contribuintes, solidários, responsáveis, etc), não tendo a autoridade fiscal logrado êxito em demonstrar a existência dos pressupostos legais da solidariedade contra as pessoas físicas.

## 5 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer dos recursos de ofício e voluntários, para:

(a) negar provimento ao recurso de ofício;

(b) dar provimento ao recurso voluntário do Hospital Maria Auxiliadora S.A., diante da inexistência de pessoa jurídica interposta e da inexistência de relação de emprego;

(c) dar provimento ao recurso voluntário das pessoas jurídicas solidárias, pelos mesmos fundamentos do provimento do recurso voluntário do Hospital Maria Auxiliadora S.A., bem como pela inexistência de solidariedade;

(d) dar provimento ao recurso voluntário das pessoas físicas, pelos mesmos fundamentos do provimento do recurso voluntário do Hospital Maria Auxiliadora S.A., bem como pela inexistência de solidariedade.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Redator Designado

Com a *maxima venia*, divirjo do Ilustre Relator quanto à inexistência da relação de emprego e quanto ao afastamento da responsabilidade solidária das pessoas jurídicas.

### **Da relação de emprego ente os médicos e o Recorrente**

No entendimento do Relator, a fiscalização não teria comprovado, “de forma incontestada, que todos os médicos tinham relação de emprego com o recorrente.” Além do mais, para o Relator, a “existência de um regimento interno do hospital”, não teria limitado a “autonomia intelectual e científica [dos médicos] para prestar seus serviços segundo os seus próprios desígnios”, tendo o hospital apenas zelado “pelo cumprimento de normas internas organizacionais e de saúde”.

Para o Relator, também “não ter havido demonstração cabal de que os médicos estariam obrigados ao cumprimento de horários pré-determinados” e que as “pessoas jurídicas estivessem impossibilitadas de designar outros profissionais para prestar os serviços”.

Por fim, o Relator também aduz que a continuidade dos serviços não seria suficiente para demonstrar a relação de emprego uma vez que “é evidente e indubitável que um hospital tem que ter médicos para atender seus clientes” e que “não houve o pagamento de salários por parte do recorrente em favor dos médicos, mas sim de honorários pelos clientes, cujos beneficiários finais eram as pessoas jurídicas legalmente constituídas por cada profissional”.

Pois bem, conforme consta no relatório fiscal, fl. 63, o Recorrente oferece atendimento 24 horas e em diversas especialidades:

### ***V.3. Do Hospital Maria Auxiliadora***

28. *O Hospital Maria Auxiliadora oferece emergência 24 horas e diversas especialidades para a população do Gama e do entorno do Distrito Federal.*

- *Emergência 24 horas com diversas especialidades.*
- *Unidades de Terapia Intensiva.*
- *Centro de Diagnóstico por Imagem.*
- *Ambulatório com diversas especialidades.*

29. *O Hospital Maria Auxiliadora possui corpo clínico altamente capacitado subdividido para atendimento de urgências e emergências, internação, cirúrgico e ambulatorial.*

Todavia, segundo a fiscalização, não consta nenhum profissional da área médica na folha de pagamento do Recorrente:

38. *Da análise da folha de pagamento apresentada pelo Hospital, verificou-se que não constam profissionais da área médica em seus quadros. Realizada consulta no sítio do Conselho Federal de Medicina para os coordenadores dos principais setores os mesmos também não são da área médica.*

Ora, como seria possível um hospital do porte do Recorrente manter em funcionamento a sua estrutura com um quadro de profissionais absolutamente independentes? Não vemos como e nem é o que se observa no caso em análise.

De fato, como apontado pelo Relator, os médicos tiveram resguardada a sua autonomia intelectual e científica na prestação dos serviços, e não é para menos, pois, mesmo numa relação empregatícia formal, o médico mantém preservada a sua autonomia intelectual e científica. Não há como ser diferente.

Contudo, no caso em tela, não é a autonomia intelectual e científica que é limitada, mas sim a autonomia operacional dos prestadores, e isso restou muito claro no relatório fiscal:

46. *[...] o paciente procura o Hospital para que este lhe preste serviço e o hospital, com o fito de atender o paciente lhe disponibiliza profissional que atenderá a todos os requisitos necessários pessoais (conhecimento profissional) e do hospital (instalações físicas, disponibilidade de equipamentos e material) para o aperfeiçoamento da relação. Assim, o profissional que atender o paciente o fará em nome do HOSPITAL e atendendo às determinações deste, respeitados, logicamente, os princípios de ética e exercício profissional definidos por seu Conselho fiscalizador.*

47. *Reforça essa forma de atendimento em nome do HOSPITAL o fato de que TODOS os profissionais que se sujeitam TRABALHAR no interior do hospital firmam compromisso por meio de declaração: “Declaro ainda ter lido e estar de acordo com os termos do Regimento Interno” (Termo constante do arquivo “Anexo 04 – Ficha Cadastral médicos HMA.PDF”).*

48. [...] o profissional se utiliza da estrutura do hospital (instalações físicas, disponibilidade de equipamentos e material) para prestar o atendimento. Vale aqui ressaltar que o profissional não terá liberdade de prestar seus serviços que forma que lhe convier porque o mesmo estará fazendo sob a égide do Regimento Interno do hospital conforme item anterior, porém, realizará suas tarefas conforme sua disponibilidade.

[...]

50. Assim, por mais que queira o HOSPITAL referir-se aos profissionais médicos como independentes e não pertencentes aos seus quadros, é latente que a relação existente entre aquele e os médicos é laboras em que aquele fornece a estrutura física (prédio, engenharia, espaço físico, salas, macas, cadeiras, mesa e outros), equipamentos para procedimentos médicos (aparelhos específicos como ressonância, raio x e outros) e materiais a serem consumidos com e pelos pacientes (remédios e produtos para procedimentos médicos) e os médicos fornecem seus conhecimentos profissionais.

Como se vê, os médicos que prestaram os serviços estavam, inequivocamente, sujeitos às diretrizes e ao poder de comando do Recorrente, o que revela, também, a inserção destes na “dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receberem (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização e funcionamento”<sup>12</sup>, sendo esse um claro aspecto da subordinação jurídica.

E é obvio que a sujeição às diretrizes do Recorrente envolve a observância a horários pré-determinados, uma vez que é o próprio Recorrente que define as escalas de trabalho, segundo assim destacado pela fiscalização, fl. 109:

261. No processo de fiscalização foi constatado que, com o objetivo de cumprir seu objeto social, o HOSPITAL realizou atos jurídicos ilegais sob a forma de CONTRATOS com pessoas jurídicas que prestariam esses serviços médicos em nome do HOSPITAL. Essas pessoas jurídicas constituídas forneceriam os profissionais necessários para atender às demandas do HOSPITAL, as escalas de trabalho, as consultas marcadas e manteria dentro do HOSPITAL esses profissionais em compasso de espera pelos pacientes que deles necessitassem.

E nem se diga que as “pessoas jurídicas contratadas” eram livres para designar outros profissionais de saúde, pois, como visto, somente profissionais que atendessem aos requisitos do Recorrente e de seu Regimento Interno é que poderiam prestar os serviços.

Quando ao pagamento dos prestadores pelos serviços, constata-se que não havia trânsito financeiro entre pacientes e médicos (ou “pessoas jurídicas contratadas”), pois todos os pagamentos eram feitos diretamente ao Recorrente, segundo assim consignado na decisão recorrida:

---

<sup>12</sup> DELGADO, Maurício Godinho. Direitos fundamentais na relação de trabalho. Revista LTr, São Paulo: LTr, v. 70, n. 06, junho de 2006, p. 667.

*O Impugnante alega que a Fiscalização não observou que os valores eram meramente repassados pelo Hospital as prestadoras de serviço, não havendo assim pagamento direto, nem retribuição pelos serviços prestados, não caracterizando assim o requisito da onerosidade, para tanto cita o art. 206 da IN RFB nº 971/2009.*

*Cabe esclarecer que diversamente do que entende o Impugnante restou caracterizado o requisito da onerosidade na prestação dos serviços. Vejamos.*

*No presente caso, o hospital é quem procedia a cobrança dos valores dos pacientes e dos planos de saúde, após realizava o pagamento para os prestadores de serviço escriturando-as como despesas na sua contabilidade. Ou seja, tais valores transitavam pelas suas contas de resultado, afastando assim o disposto no art. 206 da IN RFB nº 971/2009, aliás como será abordado mais adiante no presente voto no tópico “**Da Inaplicabilidade do art. 206 da IN RFB nº 971/2009**”.*

*No caso, restou caracterizado que era o Hospital que realizava o pagamento aos profissionais de saúde.*

(Grifo no original)

Como se nota, o Recorrente não apenas recebia os pagamentos e depois pagava os prestadores, mas também registrava tais pagamentos como despesa em sua contabilidade.

Por fim, quanto à continuidade dos serviços, realmente, tal elemento, por si só, não se mostra suficiente a demonstrar a relação empregatícia, porém, associado ao quadro acima, é inegável que vem corroborar a constatação de que as contratações realizadas se amoldam a uma efetiva relação de emprego.

Sendo assim, não vemos como dar guarida à defesa apresentada, devendo, pois, ser mantido o julgado *a quo*.

### **Da responsabilidade solidária das pessoas jurídicas**

Nos termos do voto do Relator, a fiscalização não teria demonstrado a existência de Grupo Econômico de fato e, mesmo que tivesse demonstrado, em seu entendimento, a regra do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212, de 24/7/91, diria respeito a grupo econômico de direito, porém, não comungamos desse entendimento.

Primeiramente, segundo se observa no recurso voluntário das pessoas jurídicas solidárias, fls. 880 a 895, em nenhum momento é questionada a existência do grupo econômico ou é alegado que a fiscalização não teria comprovado a existência de tal grupo.

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

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

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

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

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

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

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

92.2. Controladas:

- HOSPITAL MARIA AUXILIADORA S/A 9CNPJ 38.000.485/0001-96)
- HOSPITAL PRONTONORTE S/A (CNPJ 00.511.816/0001-80)
- HOSPITAL RENASCER S/A (CNPJ 02.204.665/0001-42)
- HOSPITAL SANTA HELENA S/A (CNPJ 00.049.791/0001-44)
- HOSPITAL SANTA LÚCIA S/A (CNPJ 00.025.841/0001-53)

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

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

[...]

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

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

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

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

Processo nº 10166.726902/2015-25  
Acórdão n.º **2402-007.200**

**S2-C4T2**  
Fl. 1.173

---

### **Conclusão**

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário da autuada quanto à caracterização da relação de emprego e voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário das pessoas jurídicas solidárias, mantendo-as no polo passivo.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira