



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.726902/2015-25
ACÓRDÃO	9202-011.423 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL E HOSPITAL MARIA AUXILIADORA S/A HOSPITAL MARIA AUXILIADORA S/A E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 21/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOS-PROBATÓRIOS.

Demonstrada nos autos, a partir dos elementos probatórios apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, correto o procedimento fiscal ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. “PEJOTIZAÇÃO”. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELA FISCALIZAÇÃO. ART. 129 DA LEI 11.196/05.

É lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de segurado empregado. Entretanto, a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, conforme autorizado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005, está submetida à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração Tributária, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos, acorde decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto da e. Ministra Carmen Lúcia, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DEFINIDA POR LEI ESPECIAL.

As empresas que integram grupo econômico, de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previstas na legislação previdenciária, a teor do disposto no inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 124, inc. II, do CTN, sem necessidade de comprovação de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Constatada a ocorrência de fatos que evidenciam ação deliberada do contribuinte, mediante atos simulados, em conluio, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com redução indevida do tributo que estava sujeita, sendo devidamente configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa dos envolvidos, correta a aplicação da multa qualificada.

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA RELATIVA A TODOS OS FUNDAMENTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do quanto decidido, e a parte recorrente não traz divergência jurisprudencial com relação a todos os fundamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal, que davam provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial das pessoas jurídicas solidárias Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A; e no mérito, negar-lhe provimento. No tocante ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, acordam em conhecer parcialmente do recurso, somente quanto à matéria “multa qualificada” e, na parte conhecida, dar-lhe provimento. Manifestaram intenção em apresentar declaração de voto os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais, interpostos pela Fazenda Nacional, pela Contribuinte e pelas empresas arroladas como responsáveis solidárias (Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A), contra o Acórdão nº 2402-007.200 (e.fls. 1143/1173), da 2ª Turma Ordinária/ 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que: negou provimento ao recurso de ofício; deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para afastar o agravamento e a qualificadora da multa aplicada ao lançamento; negou provimento ao recurso especial das pessoas jurídicas apontadas como solidárias; e deu provimento ao recurso especial das pessoas físicas, para afastá-las da responsabilidade solidária.

Consoante o “Relatório Fiscal”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 51/138), os lançamentos abrangem o período de 01/01/2012 a 31/12/2012 e se referem: à contribuição previdenciária patronal a cargo da empresa; Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho – Gilrat; contribuições para outras entidades e fundos – Terceiros (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - Senac, Serviço Social do Comércio – Sesc, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - Incra, Salário-Educação e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae;) e multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Ainda conforme o Relatório, no decorrer de procedimento de auditoria fiscal verificou-se que a contribuinte deixou 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. Afirma a autoridade fiscal lançadora, que os valores pagos aos profissionais de saúde (médicos, fisioterapeutas e

outros) teriam sido realizados como serviços prestados por pessoas jurídicas, com a utilização de empresas interpostas e contabilizados na conta contábil “4101010001 - Repasse de Honorarios Medicos - P3 – C”, sendo que, ainda acorde a fiscalização, a contabilização correta seria o lançamento distribuído nas subcontas da conta contábil “410301 – EMPREGADOS”, vinculada à conta “4103 - Custos Hospitalares – C”.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 528/645, anexando documentos; também os responsáveis solidários, pessoas físicas e jurídicas, apresentaram impugnações, e.fls. 330/391 e 392/527, respectivamente.

As impugnações foram julgadas procedentes em parte pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (DRJ/CTA), sendo mantido em sua integralidade o crédito tributário lançado e afastadas as sujeições passivas solidárias, apenas no que se refere às contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (Terceiros), das empresas: Hospital Renascer S/A, Hospital Santa Helena S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Pronorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A. Tudo conforme o Acórdão 06-57.525 – 7ª Turma da DRJ/CTA, de e.fls. 700/737.

Inconformada com a decisão da DRJ/Curitiba, a contribuinte apresentou o recurso voluntário de e.fls. 770/817; onde volta a sustentar: “... a inexistência de qualquer motivo para a manutenção do lançamento, haja vista que a contratação das pessoas jurídicas não fere as leis trabalhista e previdenciária...” Após breve introdução, apresenta diversos argumentos de defesa, que se encontram divididos nos seguinte tópicos/subtópicos:

III. preliminarmente - necessidade de reforma do acórdão por nulidade do lançamento;

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

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

IV. das razões de mérito para reforma do acórdão e cancelamento do auto de infração:

IV.A. da inexistência de ato simulado e fraude: a validade e legalidade expressa das prestações de serviços por meio de pessoa jurídica. o art. 129, da lei n.9 11.196/95;

IV.B. da não configuração do vínculo empregatício entre os profissionais médicos integrantes das pessoas jurídicas contratadas e o recorrente;

(A) inexistência de terceirização ilícita

(B)inexistência dos cinco requisitos configuradores da relação empregatícia

- (i) primeiro requisito: inexistência de pessoalidade*
- (ii) segundo requisito: inexistência de habitualidade e não eventualidade*
- (iii) terceiro requisito: inexistência de subordinação*
- (iv) quarto requisito: inexistência de onerosidade*
- (v) quinto requisito: inexistência de alteridade*

IV.D. inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio. ilegalidade da multa qualificada aplicada

IV. E retroatividade benigna e impossibilidade de subsistência da multa aplicada ante a superveniência da lei nº 13.429/17;

IV.F. ilegalidade do agravamento da multa por suposto descumprimento do dever de cooperação

IV.G. inaplicabilidade das demais multas lançadas.

Também as pessoas jurídicas responsáveis solidárias apresentaram, em conjunto, em um único documento, o recurso voluntário de e.fls. 880/895, onde advogam, em preliminar, a nulidade do lançamento, por modificação do critério jurídico pelo Relatório Fiscal Complementar, em afronta ao artigo 146 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e a inexistência de sujeição passiva solidária. Os responsáveis solidários pessoas físicas, Hamilton Heitor de Queiroz e José do Patrocínio Leal, apresentaram, em conjunto, o recurso voluntário de e.fls. 845/865, com os mesmos argumentos de defesa do recurso dos solidários pessoas jurídicas.

Encaminhados os autos ao CARF e submetido a julgamento, decidiu a 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara/ desta 2ª Seção de Julgamento: a) por negar provimento ao recurso de ofício; b) pelo provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para afastar o agravamento e a qualificadora da multa; c) por negar provimento ao recurso das pessoas jurídicas solidárias; e d) pela exclusão da responsabilidade correspondente às pessoas físicas arroladas como solidárias. O Acórdão nº 2402-007.200 (e.fls. 1143/1173), apresenta a seguinte ementa:

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.

A decisão foi assim registrada:

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, Maurício 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.

Foi interposto, em documento único, embargos de declaração pela contribuinte e pelas solidárias pessoas jurídicas (e.fl. 1296/1304), onde alegam contradição entre a decisão e os fundamentos do julgado. Afirmam que: *“Em síntese, se acertadamente decidiu a e. Turma Julgadora que não existiu embaraço à fiscalização (como de fato não houve), é mandatário que seja reconhecida a nulidade da autuação, posto que o fisco não se desincumbiu do dever de individualizar os alegados vínculos empregatícios com cada médico.”* Mediante o “Despacho de Admissibilidade de Embargos” de e.fl. 1396/1400, foram rejeitados os embargos dos sujeitos passivos, uma vez não constatada a alegada contradição.

Ciente da decisão da Turma Ordinária, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e.fl. 1175/1197, onde se insurge da decisão recorrida, na parte em que deu provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte para reduzir a multa qualificada em 150% para o percentual de 75% e afastar a responsabilidade solidária dos sócios pessoas físicas.

Decidiu o i.presidente da 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento pelo seguimento do Recurso Especial da PFN (Despacho de Admissibilidade de e.fl. 1200/1214), sendo admitida a rediscussão das matérias: **“a) multa qualificada”**, sendo acatados como paradigmas os Acórdãos 2401-003.562 e 9202-007.579; e **“b) responsabilidade solidária das pessoas físicas”**, tendo como paradigma o Acórdão 108-09-215.

À vista do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte, juntamente com as empresas incluídas no polo passivo como solidárias, apresentou as contrarrazões de e.fls. 1331/1352; também as pessoas físicas indicadas como responsáveis solidárias apresentaram contrarrazões (e.fls. 1355/1377).

As pessoas jurídicas arroladas como responsáveis solidárias, após ciência do despacho que negou seguimentos aos embargos, apresentaram em conjunto e em peça única o Recurso Especial de e.fls. 1423/1445, onde pleiteiam o afastamento da sujeição passiva solidária, sob argumento de ausência de comprovação, pela fiscalização, da existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Também a autuada (Hospital Maria Auxiliadora S/A) apresentou Recurso Especial, documento de e.fls. 1549/1626.

Conforme o “Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial” de e.fls. 1792/1808, na peça recursal a contribuinte buscava a rediscussão das seguintes matérias: a) impossibilidade de lançamento genérico e global e imprescindibilidade da demonstração individualizada e específica dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício; b) elementos necessários à comprovação dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício - personalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade; c) nulidade dos autos de infração pela impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica com base no parágrafo único do art. 116 do CTN e pela impossibilidade de utilização da legislação trabalhista para justificar a desconsideração para fins tributários; d) art. 129 da Lei n.º 11.196/05 e a validade das prestações de serviços por meio de pessoa jurídica; e e) inaplicabilidade das multas lançadas por alegado descumprimento de obrigações acessórias.

Decidiu inicialmente o i.presidente da 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por meio do citado despacho de e.fls. 1792/1808, pela negativa de seguimento do Recurso Especial da contribuinte. Entretanto, foi interposto Agravo (e.fls. 1838/1871), e em “Despacho em Agravo” de e.fls. 1907/1911, foi determinado o retorno dos autos para reanálise do Recurso Especial pelo presidente da 4ª Câmara.

Complementando a análise de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte, conforme determinado no Despacho de Agravo, foi emitido o “Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial” de e.fls. 1913/1931, sendo então, admitida a rediscussão da matéria: **“elementos necessários à comprovação dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício - personalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade”**, tendo como paradigmas os Acórdãos 2401-005.900 e 2401-004.412).

Quanto ao Recurso Especial dos sujeitos passivos, pessoas jurídicas, solidários (Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A), decidiu-se pelo integral seguimento, sendo admitida a rediscussão da matéria suscitada, qual seja: **“inexistência da Responsabilidade Solidária das Recorrentes pela falta de comprovação da participação conjunta do contribuinte principal e dos corresponsáveis na**

materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária” (paradigmas 2201-003.869 e 2201-004.624).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos Recursos Especiais dos sujeitos passivos, conforme o documento de e.fls. 1954/1964, onde pugna pela negativa de provimento.

Em expediente datado de 20/07/2023 (e.fls. 1970/1984), a contribuinte vem aos autos noticiar: *“...a ocorrência de múltiplos fatos supervenientes à interposição do seu recurso especial, que reforçam a necessidade de integral exoneração do suposto crédito tributário em discussão nestes autos.”*. Reporta em referido expediente, a finalização de julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 66, tendo sido declarada a constitucionalidade do art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005; alude ainda, a julgamentos ocorridos em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e no Recurso Extraordinário (RE) 958.252. Afirma tratar-se de decisões aplicáveis à situação objeto do presente lançamento e reitera os pedidos de integral provimento do recurso especial por ele interposto e desprovimento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda.

Mais uma vez a contribuinte peticiona nos autos, desta feita por meio do expediente de e.fls. 2.055/2.070, dando conta da ocorrência de novos fatos supervenientes: *“...adicionais àqueles anteriormente noticiados às fls. 1.970/1.984 –, que evidenciam a necessidade de exoneração total ou, ao menos, parcial, do crédito tributário em discussão.”* Refere-se à publicação da Lei 14.689, de 20 de setembro de 2023, destacando: a) o art. 15 que determina a exoneração de penalidades nos processos decididos por voto de qualidade, afirmando ser esse justamente o caso em exame; b) a alteração da redação do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, pelo art. 8º da Lei 14.689/2023, incluindo ao referido artigo o §1º-C, para asseverar que a multa qualificada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa tendente à sonegação, fraude ou conluio; e c) a inclusão do Inc. IV ao § 1º, do mesmo art. 44, que reduz o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Ao final, em tal expediente requer:

(i) antes mesmo do julgamento do seu recurso especial –, seja o presente processo administrativo remetido à Delegacia de origem para fins de exoneração da totalidade das multas aplicadas e cancelamento da representação penal para fins penais correlata, em razão da aplicação do art. 15 da Lei 14.689/23 c/c art. 25, §9º-A, do Decreto 70.235/72; e

(ii) após as providências acima descritas, seja o presente processo administrativo devolvido a essa C. 2ª Turma da E. CSRF para julgamento e provimento integral do recurso especial interposto RECORRENTE e não conhecimento/desprovimento do recurso especial interposto pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional, com o consequente cancelamento integral do suposto crédito tributário objeto do lançamento combatido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos**, Relator

Conforme relatado, trata-se de Recursos Especiais:

A - da contribuinte Hospital Maria Auxiliadora S/A: “**elementos necessários à comprovação dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício - personalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade**” (paradigmas 2401-005.900 e 2401-004.412);

B – das responsáveis solidárias Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A, matéria: **inexistência da Responsabilidade Solidária das Recorrentes pela falta de comprovação da participação conjunta do contribuinte principal e dos corresponsáveis na materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária**” (paradigmas 2201-003.869 e 2201-004.624);

C – da Procuradoria da Fazenda Nacional, matérias: “**a) multa qualificada**”; (paradigmas 2401-003.562 e 9202-007.579; e “**b) responsabilidade solidária das pessoas físicas**”, (paradigma o Acórdão 108-09-215);.

O Acórdão recorrido (Acórdão nº 2402-007.200) apresenta a seguinte ementa:

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.

A decisão recorrida foi assim registrada:

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.

Início o Voto com a análise do Recurso Especial da contribuinte, considerando que seu provimento seria prejudicial à apreciação dos Recursos da Fazenda Nacional e das empresas arroladas como solidárias.

A) Recurso Especial da contribuinte Hospital Maria Auxiliadora S/A - matéria: “elementos necessários à comprovação dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício - pessoalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade”

A.1 – Recurso Contribuinte - Admissibilidade – matéria: elementos necessários à comprovação dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício - pessoalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade

Foram acatados como paradigmas os Acórdãos 2401-005.900 e 2401-004.412. Entretanto, em que pese o prévio exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara, compete a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto, cabendo a esta relatoria nova análise quanto ao preenchimento dos pressupostos regimentais. Nesse sentido, entendo que somente o paradigma 2401-004.412 aponta efetiva similaridade, com dissidência jurisprudencial, apta ao seguimento do Recurso Especial da contribuinte, conforme passo a demonstrar.

Paradigma 2401-004.412

Foi consignado no Paradigma 2401-004.412, que a controvérsia central, envolvendo aquele processo administrativo fiscal, se cingiria na definição da natureza jurídica da prestação de serviços realizada pelos profissionais de saúde, integrantes dos quadros societários das pessoas jurídicas contratadas formalmente. Mais especificamente, saber se, a despeito da relação pactuada entre as pessoas jurídicas envolvidas, os serviços médicos seriam prestados pelas pessoas físicas de forma subordinada, pessoal, não eventual e onerosa; caracterizando-os assim, como segurados empregados da entidade contratante. Baseado em tal premissa, passou-se à análise da situação fática, sendo que, no entender de e.relator do paradigma, acompanhado pelos pares, não teria sido devidamente comprovada nos autos a presença de subordinação na aventada relação de emprego entre os profissionais de saúde e o tomador dos serviços. À míngua de tal comprovação, decidiu-se que seria dispensável a análise da presença dos demais requisitos cumulativos ensejadores do vínculo empregatício noticiados pela acusação fiscal, uma vez que, a ausência de prova da subordinação, por si só, seria suficiente para descaracterização da acusação

de ocorrência de prestação de serviço com vínculo empregatício. Nesse sentido os seguintes trechos do Voto do paradigma 2401-004.412:

Ementa:

(...)

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MÉDICOS. RELAÇÃO DE EMPREGO. SÓCIO MÉDICO. PRESENÇA DOS REQUISITOS. SUBORDINAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA NOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO.

Dada a formalização de contratos de prestação de serviços médicos diretamente com pessoas jurídicas, compete ao Fisco o ônus probatório da existência do vínculo de emprego entre instituição hospitalar e sócios das contratadas, na medida em que a prova cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, sob pena de insubsistência do crédito tributário.

A circunstância de o médico prestar serviços diretamente ligados à atividade fim do hospital, por si só, não leva ao reconhecimento do vínculo de emprego, dependendo da prova da subordinação. Via de regra, não se presume a subordinação do médico, tendo em vista as peculiaridades da atividade médica.

(...)

Mérito

24. A controvérsia central e estimulante que envolve este processo administrativo cinge-se à definição da natureza jurídica da prestação de serviços realizada pelos profissionais de saúde integrantes dos quadros societários das pessoas jurídicas contratadas formalmente pela recorrente.

24.1 Mais especificamente, saber se, a despeito da relação pactuada entre pessoas jurídicas, os serviços médicos são prestados pela pessoas físicas de forma subordinada, pessoal, não eventual e onerosa, caracterizando-os, na verdade, como segurados empregados da entidade contratante, representando tal situação fática uma irregular redução de custos trabalhistas, assim como uma indevida economia de tributos no âmbito das exações previdenciárias.

(...)

35. Na seara tributária- previdenciária, não vislumbro algo distinto desse ponto de vista da esfera trabalhista. Constatada a ocorrência dos requisitos ou pressupostos do vínculo de emprego, independentemente da forma ou denominação da contratação, o ajuste formal pactuado será desconsiderado e realizado o devido enquadramento previdenciário do trabalhador como segurado empregado.

(...)

44. Para manter a autuação, o julgador de primeira instância recorreu à subordinação estrutural, que analisa a posição do trabalhador no contexto da atividade econômica desenvolvida pela empresa e, de certa forma, é uma visão que amplia o conceito de subordinação.

44.1 Expõe seu ponto de vista por intermédio de um raciocínio organizado, técnico e coerente, apoiado em doutrina de reconhecida qualidade, segundo a qual a subordinação estava caracterizada pela inserção do trabalhador na rotina do tomador

de seus serviços, independentemente de receber ou não suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização, cultura e funcionamento.

44.2 Conclui, então, o acórdão recorrido que (fls. 8.808):

"(...) A subordinação, no caso dos autos, se apresenta pela correspondência dos serviços prestados à atividade fim do tomador e pela inserção da atividade laboral na dinâmica empresarial, ou seja, revela-se a subordinação do ponto de vista estrutural. (...)"

45. Conquanto reconheça a importância da tese concernente às dimensões objetiva e estrutural da subordinação como ferramenta teórica utilizada para enquadrar relações modernas de trabalho no modelo de contrato de emprego previsto na legislação trabalhista, não se constitui em critério autônomo para definição e conceituação da figura do trabalhador subordinado, denominado empregado.

45.1 A par da participação integrativa do trabalhador na atividade da empresa, é necessária a demonstração adicional da existência de poder diretivo e disciplinar do empregador, afastando de vez a autonomia da atividade do trabalhador, ainda que tais requisitos não se configurem sob a forma clássica de ordens diretas voltadas à prestação de serviço.

(...)

48. É frágil a proposta de descaracterizar a autonomia que usufruem os profissionais médicos pelo fato de fazerem parte do corpo clínico do hospital, submetendo-se às normas administrativas estabelecidas no regimento.

48.1 O respeito dos horários de consultas e exames agendados, assim como o cumprimento das normas administrativas emanadas pela entidade hospitalar, não são de molde a caracterizar a subordinação. Longe disto, porquanto o respeito às normas de organização interna básica é algo imprescindível ao funcionamento de qualquer instituição que presta serviços de saúde.

(...)

52. Segundo a fiscalização, a disponibilização do espaço físico, da estrutura de recepção e marcação de consultas, entre outros aspectos, às pessoas jurídicas contratadas, sem custos adicionais, acabaria afastando os riscos econômicos decorrentes da criação das sociedades médicas contratadas, demonstrando que constituía o objeto pactuado, indubitavelmente, a própria atividade do profissional de saúde.

52.1 Tal raciocínio, porém, deve ser avaliado no contexto da natureza dos serviços prestados, em que a dispensabilidade da interposição da pessoa jurídica na relação contratual é evidente, dadas as características dos serviços médicos contratados, os quais serão desempenhados necessariamente por uma pessoa física que fornece a sua força de trabalho, ainda que vinculada a uma pessoa jurídica.

52.2 De todo modo, mesmo constatada que a participação da pessoa jurídica tem caráter meramente formal, apenas restará configurado o vínculo empregatício se comprovada a subordinação jurídica na relação mantida entre tomador do serviço e sócio da sociedade médica.

(...)

54. Embora possível, a generalização da existência de subordinação nas dezenas de contratações de pessoas jurídicas exige bastante cautela e, principalmente, um conjunto probatório robusto e convincente da realidade fática comum.

54.1 É imprescindível a fiscalização convencer o julgador que os serviços não eram prestados de forma autônoma para a entidade hospital, havendo significativa limitação de comando e controle sobre as atividades profissionais exercidas, caracterizando, desse modo, trabalho subordinado.

55. Em vista de exposto, em que pese o esforço despendido pela autoridade fiscal para demonstrar os pressupostos da relação de emprego, **não logrou êxito em comprovar o requisito subordinação**, em linguagem de prova convincente, **o que dispensa a análise da presença dos demais requisitos** cumulativos ensejadores do vínculo empregatício noticiados pela acusação fiscal e refutados pela fiscalizada no recurso voluntário.

(...) *(destaquei)*

Conforme se constata no excerto acima, com destaque para as partes negritadas, a decisão paradigmática se fundou apenas na ausência de comprovação da subordinação, uma vez que tal requisito teria se pautado, no lançamento, a partir da “subordinação estrutural”, segundo a qual, tal situação estaria caracterizada pela inserção do trabalhador na rotina do tomador de seus serviços, independentemente de receber ou não suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização, cultura e funcionamento. Tese esta rechaçada no paradigma.

De forma distinta entendeu-se no acórdão recorrido, onde se decidiu que o fato dos médicos prestadores dos serviços estarem, inequivocamente, sujeitos às diretrizes e ao poder de comando do Recorrente, revelando 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”, seria um claro aspecto da subordinação jurídica.

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”, sendo esse um claro aspecto da subordinação jurídica.

Tratando da mesma matéria, entendeu-se no paradigma, que a mera constatação da chamada “subordinação estrutural” não seria suficiente para comprovação do requisito da subordinação, para efeito de caracterização do vínculo de emprego e, uma vez não comprovado tal requisito, não haveria necessidade de investigação quanto aos demais elementos da relação empregatícia. A seu turno, no recorrido, decidiu-se que o fato dos médicos estarem sujeitos às diretrizes e ao poder de comando da Recorrente, revelaria 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*”, sendo um claro aspecto da subordinação jurídica.

Verifica-se que o acórdão recorrido e o paradigma 2401-004.412 referem-se a processos retratando situações com similitude fática e decisões divergentes, autorizando assim o seguimento de Recurso Especial.

Paradigma 2401-005.900

No que se refere ao Acórdão 2401-005.900, apesar da decisão pela sua admissibilidade, considero não se verificar presentes situações com similitude fática que autorizem o acatamento de tal decisão como paradigmática do presente caso. Em várias passagens de tal paradigma pode ser constatado que toda a decisão partiu da análise da situação fática específica e provas constantes dos autos, onde se considerou que não teria sido devidamente demonstrada a presença dos elementos caracterizadores de uma relação com vínculo empregatício. Consta expressamente em tal paradigma que não teria havido qualquer comprovação da prestação de serviço pessoal, conforme os seguintes excertos:

Ementa

(...)

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

(...)

Voto

Questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas ou da utilização de pessoas jurídicas para complementação da remuneração de empregados, segundo relato pela autoridade autuante:

(...)

Entrementes, **não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos**, quais sejam, subordinação, remuneração, pessoalidade e não eventualidade. **Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia**, sob

pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

(...)

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.

(...)

Cediço que não cabe ao Fisco presumir a ilicitude da conduta do contribuinte, tampouco emitir opinião sobre a legislação vigente. É seu dever, ao reverso, aplicar a lei tributária, agindo no sentido da desconstituição dos negócios jurídicos eivados de vício, como, por exemplo, nos casos de fraude ou simulação.

(...)

Não obstante todo o exposto, **não encontro no Auto de Infração nenhuma prova da alegações fiscais**. Inúmeros contratos, nenhuma prova, ou indício desta, que demonstre as alegações de vício de consentimento, personalidade ou ainda a necessária comprovação, mesmo que indiciária, da subordinação alegada.

Há, sim, anexos que relacionam o nome de médicos que prestaram serviços ao hospital conforme prontuário médico, anexo com nomes de médicos que não eram sócios das empresas dedaradas em DIRF, anexo com o quadro societário das pessoas jurídicas prestadoras de serviço, inúmeros contratos de prestação de serviços anexados ao Relatório Fiscal e várias notas fiscais da empresas prestadoras.

NADA MAIS!

Nenhuma prova das alegações fiscais. Nenhuma comprovação nem por amostragem de que uma pessoa física, aquele ser individualmente considerado, prestou serviço pessoal para o tomador, por intermédio de pessoa jurídica.

Nenhuma comprovação, mesmo que indiciária, de que fulano de tal estava subordinado, hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.

(...)(*destaquei*)

Conforme se verifica, a decisão paradigmática ora em análise partiu dos elementos de prova constantes dos respectivos autos. Ademais, há expressa referência à “subordinação estrutural”, onde o i.relator afirma não haver qualquer comprovação, mesmo que indiciária, de que algum profissional estava subordinado, hierarquicamente: “...**ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.**” Esta afirmação, constante do paradigma, demonstra que, ao reverso do que aponta a recorrente, haveria convergência de entendimento entre o recorrido e o paradigmático, quanto à possibilidade de se comprovar a subordinação com base na “subordinação estrutural”. Tal constatação reforça o encaminhamento pelo não acatamento do paradigma 2401-005.900, por ausência de similitude fática e de decisões divergentes, uma vez que não se pode afirmar que em análise da autuação ora objeto de recurso a Turma paradigmática proferiria solução distinta da recorrida.

A.2) Recurso Contribuinte - Mérito - matéria: elementos necessários à comprovação dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício - pessoalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade

Sustenta a contribuinte, no que concerne à matéria devolvida para apreciação, que o vínculo entre ela existente e os profissionais médicos integrantes das sociedades contratadas não se revelaria, nem de longe, empregatício, eis que não se encontrariam presentes os requisitos cumulativos exigidos pela legislação pertinente (art. 12, I, alínea “a”, da Lei 8.212/91 c/c art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT), quais sejam, a (i) pessoalidade; (ii) subordinação; (iii) onerosidade; (iii) habitualidade/não eventualidade; e (v) alteridade. Afirma que a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços médicos é amplamente admitida na legislação, como se verificaria do teor do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 e do art. 206 da Instrução Normativa - IN nº RFB 971, de 2009, não havendo que se falar em terceirização ilícita no caso em exame. Aduz ainda, que a fiscalização não teria se esmerado para comprovar a presença dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício, por entender que “*em relação à atividade fim, é desnecessária a verificação dos requisitos de relações do trabalho tais como requisitos legais do conceito de empregado definidos como continuidade, subordinação, dependência e pessoalidade, haja vista que o simples fato de interposição de empresa para a realização da atividade fim acusa flagrante ilegalidade*”. Ainda acorde a recorrente: “...*a conclusão da autoridade fiscal atuante, no sentido de ser despicienda a demonstração dos elementos definidores da relação de emprego no caso em exame decorreu da equivocada premissa de que a*

Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho - que veio a ser posteriormente declarada inconstitucional pelo E. Supremo Tribunal Federal...”. Dessa forma, conclui que: “...com base na premissa equivocada de que “é possível prestar serviços tão somente nas atividades-meio, cabendo à própria empresa a realização das atividades-fim”, o fiscal autuante teria se furtado à comprovação adequada da presença dos elementos de pessoalidade, subordinação, onerosidade, habitualidade e alteridade na suposta relação empregatícia existente entre a recorrente e os médicos integrantes das sociedades prestadoras de serviços. Na sequência, passa a contribuinte a discorrer sobre a não configuração do vínculo empregatício entre os profissionais médicos integrantes das pessoas jurídicas por ela contratadas, buscando ainda, demonstrar a inexistência de comprovação do preenchimento dos requisitos configuradores da relação empregatícia. Nesse ponto relaciona e discorre sobre cada um dos requisitos e quanto à sua não comprovação pela autoridade fiscal lançadora.

Antes da análise propriamente do Recurso Especial da contribuinte, deve ser esclarecido que as alegações de nulidades apontadas foram rechaçadas pelo acórdão recorrido e não foram devolvidas para reapreciação por esta 2ª Turma da Câmara Superior, haja vista a decisão pelo não conhecimento de parte do recurso que tratava dessas matérias, reforçada pelo não acolhimento dos Agravos. Cumpre ainda repisar, que as decisões administrativas e/ou judiciais que a recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

De pronto, também há que se pontuar que a decisão exarada no Voto Vencedor do acórdão recorrido não teve como fundamento a aplicação da Súmula 331 do TST. Ao contrário, em tal decisão, buscou o e.redator do Voto Vencedor desconstruir a tese defendida pelo i.relator do Voto Vencido, de que o levantamento fiscal não teria comprovado, de forma incontestada, que todos os médicos tinham relação de emprego com o recorrente. Nesse diapasão, também não procedem as reiteradas afirmações da recorrente, citando trecho do Relatório Fiscal, de que a autoridade fiscal teria deixado de demonstrar os elementos definidores da relação de emprego, mediante mera aplicação da Súmula 331 do TST: “...o fiscal autuante partiu do falso entendimento de que a situação em exame seria de terceirização ilícita da atividade-fim do Hospital, supostamente vedada pela Súmula nº 331 do TST.” Ora, a simples leitura do Relatório Fiscal demonstra a improcedência de tal alegação, uma vez que a autoridade lançadora elaborou extensa fundamentação, dividida em diversos tópicos, onde, além de citar a Súmula 331, evidencia toda a rotina de funcionamento do Hospital; as características dos contratos firmados com as pessoas jurídicas objeto do lançamento; e da relação do profissional médico com a contribuinte. Merece especial destaque o Tópico “XI. DA DEFINIÇÃO DO TIPO DE RELAÇÃO EXISTENTE ENTRE OS MÉDICOS E O HOSPITAL”, do Relatório, onde se discorre sobre os elementos que entende a fiscalização como caracterizadores do vínculo empregatício, tratando, minudentemente, em subtópicos distintos, da pessoalidade; da habitualidade e não-eventualidade; da subordinação e

da remuneração. Desta forma, resta claro que a autuação não se baseou unicamente na aplicação da citada Súmula 331 do TST, sendo certo ainda que, tanto nos Votos Vencido e Vencedor, há expressa remissão aos elementos caracterizadores da relação empregatícia como fundamentos das respectivas razões de decidir.

Temos ainda o argumento da recorrente quanto à finalização de julgamento realizado pelo STF, da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, com declaração de constitucionalidade do art. 129 da Lei 11.196, de 2005; aludindo ainda, a julgamentos ocorridos em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 324 e no Recurso Extraordinário 958.252, que advoga se tratar de decisões aplicáveis à situação objeto do presente lançamento, implicando no provimento de seu Recurso Especial. Ocorre que o tema atinente à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, foi expressamente abordado na decisão recorrida, sendo assentada a tese de 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"*. Nesse sentido temos o seguinte tópico, constante do Voto Vencido, que não foi afastado pelo Voto Vencedor:

(...)

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, 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 INTELLECTUAIS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI N° 11.196/2005.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n° 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 CARFN° 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 n° 72)

MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 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 CARFn°2)

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR. COMBINAÇÃO DE RECURSOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 30, IX, LEI N° 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, N° Acórdão 2401005.669)

.....
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 N° 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, N° Acórdão 2201-003.719)

Logo, para fins de aplicação ou não das normas 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.

Ainda sobre o tema atinente à aplicabilidade do 129 da Lei nº 11.196/2005, temos recente manifestação do STF, datada de 24/06/2024, relatoria do Ministro Dias Tóffoli, em análise de Agravo Regimental na Reclamação 65.612-RS, onde se encontrava em exame justamente a tese firmada na ADPF nº 324 e no Tema nº 725 de Repercussão Geral, em julgado que teria reconhecido o vínculo empregatício em detrimento de contrato de prestação de serviços médicos firmado entre as partes. Confira-se:

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 65.612 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

(...)

DECISÃO:

Cuida-se de agravo regimental interposto por Roberto da Cunha Wagner, com o objetivo de submeter ao crivo do colegiado do Supremo Tribunal Federal decisão monocrática mediante a qual julguei procedente a reclamação para cassar o acórdão reclamado, por entender que o TRT da 4ª Região afrontou a tese firmada na ADPF nº 324 e no Tema nº 725 da Repercussão Geral ao reconhecer o vínculo empregatício em detrimento de contrato de prestação de serviços médicos firmado entre as partes.

Roberto da Cunha Wagner inicialmente requer “o cancelamento da certidão de trânsito e reconhecimento da tempestividade do presente agravo”, porquanto comprova a data da intimação efetuada pelo TRT e a fluência do prazo para a apresentação do presente recurso.

Argumenta que os paradigmas apontados como violados não se aplicam ao caso. Para isso, afirma que,

“[a]inda que reconhecendo-se cogente a decisão do Supremo quanto à possibilidade de terceirização da atividade-fim, no caso em comento, o vínculo trabalhista existiu e a decisão do Tribunal ao analisar os fatos, prova testemunhal e todo o produzido na dilação probatória chegou a essa conclusão.

Ao longo da instrução restou comprovada a existência dos requisitos à concessão do vínculo laboral com a reclamada ora agravada, estando presentes os pressupostos contidos nos arts. 2º e 3º da CLT. A prova produzida demonstra que o agravante sempre recebeu tratamento de funcionário por parte da agravada e essa foi a conclusão do Tribunal na origem.

O fato da ADPF 324 e do Tema 725 fixado no STF permitirem a terceirização de atividade fim não significa automaticamente que toda contratação de PJ será válida impossibilitando a configuração do vínculo trabalhista.

Havendo o uso abusivo da terceirização e cumpridos os requisitos é possível a conclusão da relação jurídica trabalhista, mas não é o STF em sede de Reclamação o lugar para essa discussão, que foi efetivamente feita pelo TRT.

Inobstante tais argumentos, cumpre ressaltar que a relação de trabalho com a demandada/gravada iniciou em 1978, quando não se admitia a possibilidade sequer de terceirização de atividade-meio, que só veio a ser admitida em nosso ordenamento jurídico a partir de 1993 com a edição da súmula 331 do TST.

No caso dos autos, a atividade desempenhada pelo reclamante é atividade-fim, que só recebeu autorização legal para ser terceirizada com a promulgação das Leis n. 13.429/17 e 13.467/17, ou seja, quase 40 anos após o início do labor do agravante em prol da agravada, de onde se depreende que a terceirização imposta pela agravada à época dos fatos era absolutamente ilícita e irregular, razão pela qual deverá ser reconhecido o vínculo mantido entre as partes” (e-Doc. 28, p. 9-10).

Requer, assim, a reconsideração da decisão agravada ou que o presente recurso seja conhecido e julgado pelo órgão colegiado competente, para, ao final, ser a reclamação julgada improcedente.

É o relatório.

Preliminarmente, à Secretaria Judiciária para que torne sem efeito a certidão de trânsito em julgado em 19/03/2024 (edoc. 27).

Na sequência, tenho que assiste razão à parte agravante, devendo ser reconsiderada a decisão monocrática mediante a qual julguei procedente o pedido deduzido na presente reclamação.

A moldura fático jurídica subjacente ao Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772 - referente à relação jurídica entre Sociedade Beneficência e Caridade Lajeado e o beneficiário desta reclamação, Roberto da Cunha Wagner, para prestação de serviço na função de médico, foi solucionada à luz da primazia da realidade, com fundamento nos elementos concretos de prova e normas jurídicas que orientam a atuação judicante - não possui aderência estrita com os paradigmas, quais sejam, ADPF nº 324, na ADC nº 48, na ADI nº 5625 e no RE nº 958.252 (vinculado ao Tema nº 725 RG).

Não desconheço a existência de precedentes do STF (v.g. Rcl 47843 AgR, DJe de 7/4/22), nos quais o STF afirmou a licitude da “terceirização por ‘pejotização’, concluindo pela aderência estrita da temática com o julgado na ADPF nº 324 e a tese do Tema nº 725 RG, por se relacionar com a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, constituindo o fenômeno da contratação de profissional na forma de pessoa jurídica opção constitucionalmente admitida.

Contudo, no Processo 0020063-56.2022.5.04.0772, conforme consignado no acórdão proferido em sede de recurso ordinário, afastou-se a alegação de que a parte beneficiária prestaria seus serviços como profissional autônomo, compreendendo a autoridade reclamada, a partir das provas produzidas nos autos, pelo preenchimento dos requisitos caracterizadores da relação de emprego. **Vide** trecho da decisão reclamada, na parte de interesse:

(...)

Tem-se, portanto, que a presente reclamação veicula irrisignação contra decisão fundada no conjunto fático-probatório do Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772, de modo que a pretensão dos autos demanda o revolvimento e reexame de fatos e provas do caso concreto, incompatível com a via reclamatória.

Essa conclusão está apoiada em reiterada jurisprudência do STF no sentido de que a reclamatória constitucional não se “configura instrumento viabilizador do reexame do conteúdo do ato reclamado” (Rcl nº 6.534/MA-AgR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Celso de Mello**, DJe-197 de 17/10/08), tampouco se admite seu emprego como

“sucedâneo de ação rescisória, de recursos ou de ações judiciais em geral” (Rcl nº 23.157/BA-AgR, Rel. Min. **Celso de Mello**, Segunda Turma, DJe de 7/4/16).

Há, nesse contexto, absoluto descompasso entre a controvérsia proposta na presente reclamatória e os entendimentos vinculantes do STF indicados como paradigmas.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentou parâmetros para a utilização da reclamação constitucional, dentre os quais se destaca a aderência estrita do objeto do ato reclamado ao conteúdo das decisões paradigmáticas do STF. Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, **reconsidero a decisão agravada** e, com fundamento no art. 21, §1º, do RISTF, **nego seguimento à reclamação**.

Comunique-se.

Publique-se.

Brasília, 24 de junho de 2024.

Ministro DIAS TOFFOLI

Relator

Documento assinado digitalmente

A decisão acima reproduzida, deixa claro que, a despeito da existência de precedentes daquela suprema Corte, nos quais se afirmou a licitude da “terceirização por “pejotização”, constituindo o fenômeno da contratação de profissional na forma de pessoa jurídica opção constitucionalmente admitida, foi afastada a alegação de que a parte beneficiária prestaria seus serviços como profissional autônomo, compreendendo a autoridade reclamada, a partir das provas produzidas nos autos, pelo preenchimento dos requisitos caracterizadores da relação de emprego. Destarte, a querela foi solucionada à luz da primazia da realidade, com fundamento nos elementos concretos de prova e normas jurídicas que orientaram a atuação judicante, não possuindo aquela situação aderência estrita com os paradigmas (ADPF nº 324, na ADC nº 48, na ADI nº 5625 e no RE nº 958.252, vinculados ao Tema nº 725 RG).

Totalmente aplicáveis à situação ora objeto de Recurso Especial as conclusões acima reproduzidas, uma vez que se trata de relação originariamente contratual, firmada entre pessoas jurídicas, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu presente relação empregatícia, baseada nos elementos apontados no Relatório Fiscal e fundamentada na primazia da realidade. Portanto, correta a decisão recorrida, ao concluir pela necessidade de verificação quanto à ocorrência, ou não, de interposição de pessoas jurídicas, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, o que, em última forma, seria determinante para se constatar se os serviços foram, efetivamente, prestados pelas pessoas jurídicas contratadas (conforme previsto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005), ou pelas pessoas físicas (vínculo empregatício).

Na decisão recorrida prevaleceu o entendimento esposado no Voto Vencedor, no sentido de que as contratações realizadas se amoldariam a uma efetiva relação de emprego,

mediante verificação dos elementos caracterizadores de tal relação, que se entendeu presentes a partir da análise do caso concreto.

Tenho que foi minuciosa e exaustivamente demonstrada a ocorrência de efetivo vínculo empregatício, entre a recorrente e os prestadores de serviços, na decisão de primeira instância, proferida pela Delegacia de Julgamento de Curitiba, motivo pelo qual peço vênia para sua parcial reprodução, na parte que trata da matéria:

(...)

Com relação às apurações relacionadas à Pejotização, a fiscalização demonstrou toda a situação fática criada pela Autuada para camuflar o vínculo empregatício existente com os profissionais integrantes das empresas interpostas e, conseqüentemente, suprimir a proteção trabalhista e diminuir drasticamente a arrecadação de tributos previdenciários, na ocorrência dos contratos entre duas pessoas jurídicas.

Há que se ter uma verdadeira autonomia do trabalhador para que incida o art. 129 da Lei 11.196/05, o que não se dá, quando as atividades desenvolvidas por este são exercidas ao longo do tempo, revelando não eventualidade, ainda mais que inseridas dentro do contexto de atividade fim da empresa, como no caso em questão.

Verifica-se, no casos dos autos, que todo o conjunto probatório relatado pela fiscalização, foi ancorado em elementos e evidências robustas, não de forma isolada, mas dentro de um contexto abrangente e coeso.

Ao encontro deste entendimento, cito os principais trechos extraídos do Relatório Fiscal.

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.

262. No ambiente da ficção parece estar coerente tal procedimento. Coerente se:

262.1. Essas pessoas jurídicas constituídas realmente realizassem esses procedimentos conforme suas próprias normas, escalas e disponibilidades;

262.2. Fossem elas responsáveis pelo atendimento dos pacientes (e não o HOSPITAL);

262.3. Fossem elas proprietárias dos bens e serviços oferecidos;

262.4. Fossem elas as reais gestoras dos serviços prestados;

262.5. Fossem elas as responsáveis civis e criminais dos atos praticados.

263. No ambiente da realidade o que se verifica é que essas pessoas jurídicas inexistem de fato posto que:

263.1. Não constam dos prontuários médicos como responsáveis pela realização dos serviços prestados, constando apenas a identificação dos profissionais de saúde que realizaram esses serviços;

263.2. Os clientes do HOSPITAL desconhecem tais empresas conforme constatado em processos judiciais movidos por aqueles contra o fiscalizado em que tais empresas sequer aparecem como "amicus curae" do intento jurídico;

263.3. Os objetos de trabalho dos profissionais médicos, exceto os pessoais, são de propriedade do HOSPITAL e não de referidas empresas;

263.4. Os espaços físicos utilizados por essas empresas no interior do HOSPITAL são fictícios;

263.5. Apesar de constar nos contratos a efetiva gerência de quaisquer serviços são realizados pelo HOSPITAL nos termos de seu Regimento do Corpo Clínico onde os profissionais (e não as empresas) são responsáveis pela organização, direção, monitoramento, fiscalização e outras atividades de gestão.

264. Assim percebe-se que tais empresas foram criadas com objetivos diverso daquele que seja a prestação do serviço a que se dispõe o hospital em seu estatuto social. Elas não têm qualquer função perante a fiscalizada e suas existências são inócuas para que o HOSPITAL continue a exercer suas atividades.

265. Esse objetivo fica claro quando o HOSPITAL deixa de cumprir suas obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias em relação aos serviços prestados pelos médicos, fisioterapeutas, psicólogos e outros, uma vez que, em relação aos demais profissionais, o HOSPITAL tem cumprido com tais obrigações.

266. Conforme bastante discutido nos itens anteriores, os MÉDICOS e demais profissionais são EMPREGADOS do HOSPITAL e os valores que deveriam ser pagos por seus serviços correspondem ao custo que os mesmos imprimem ao HOSPITAL.

(...)

5 - Dos Requisitos da Relação Empregatícia.

5.1 - Da Pessoaalidade

O Impugnante alega que não há pessoaalidade pelo fato de que contratou pessoas jurídicas e não pessoas físicas para a prestação de serviços.

Independentemente da alegação do Impugnante de que os profissionais poderiam ser substituídos por outros na prestação dos serviços o certo é que era necessário que o hospital concordasse com tal substituição e ainda que fosse por outro profissional previamente cadastrado. Tal fato demonstra que a contratação se dá em torno dos profissionais e não da pessoa jurídica.

Outro ponto que se deve destacar é que no Regimento do Corpo Clínico do Hospital constam diversas penalidades que poderiam ser aplicadas aos profissionais de saúde. Ora, se a relevância na prestação dos serviços se desse em torno da pessoa jurídica, tais penalidades deveriam ser a elas dirigidas e não aos prestadores de serviço, como ocorre no caso. Tais fatos demonstram o caráter personalíssimo do prestador de serviço. Abaixo transcrevo trechos do Relatório a este respeito.

160. Os serviços a serem prestados aos pacientes INDEPENDEM da pessoa jurídica interposta e somente podem ser realizados se estiver presente o MÉDICO devidamente habilitado e qualificado para atender a necessidade do paciente, tornando-se totalmente desnecessária a presença da pessoa jurídica.

161. *Aos conhecimentos técnicos e a execução do serviço somente pode ser feito pelo médico, expert em sua área de atuação e disputado por diversos hospitais. Esta condição o distingue totalmente da pessoa jurídica que, apenas para ludibriar a fiscalização tributária, o diz representar.*

162. *Aliás a pessoa jurídica somente aparece na assinatura do contrato, no recebimento dos valores devidos e na sonegação dos impostos uma vez que na prestação dos serviços e na assunção das responsabilidades técnicas é o médico que as assume. Tanto assim que o próprio Regimento do Corpo Clínico do HOSPITAL define as penalidades a que estão sujeitos seus membros (médicos) nos artigos 31 a 33 e que esses (médicos) respondem civil, penal e eticamente por seus atos profissionais (artigo 15). Assim fica bastante claro que o papel das pessoas jurídicas interpostas é meramente sonegadora.*

163. *Poderia o HOSPITAL alegar que não ocorre a pessoalidade uma vez que, não podendo o médico comparecer ao seu horário previsto para atendimento no hospital poderia este ser substituído por outro médico por ele indicado. Bem a esta possibilidade os documentos apresentados pelo HOSPITAL denegam esta tese haja visto:*

163.1. *No caso do ambulatório, caso o médico que atende naquele local em nome do HOSPITAL, por se tratar de um atendimento personalíssimo, o serviço de marcação de consulta entra em contato com o paciente e providencia a remarcação da consulta. Esta informação foi colhida em conversas informais com o telefone (61) 3705-4000.*

163.2. *No caso da internação, pronto socorro e UTI, o HOSPITAL exige que ocorra a comunicação com no mínimo 5 dias de antecedência e que o médico que vier a atender seja membro do corpo clínico (artigo 16 a 22 do Regimento anteriormente citado). Assim está ocorrendo uma simples troca de horário entre médicos do hospital e não uma substituição por qualquer profissional habilitado. Não poderá o médico pedir a outro não membro do corpo clínico que o substitua além do que, além de ter que ser do corpo clínico não será possível sem a anuência do hospital, prevista nos contratos com no mínimo 5 dias de antecedência.*

164. *Desta forma fica bastante clara a existência da pessoalidade da relação existente entre o profissional médico e o HOSPITAL. Esta pessoalidade também pode ser carregada para os demais profissionais tais como fisioterapeutas, psicólogos, nutricionistas e outras que se utilizam da mesma forma contratual para mascarar sua relação laboral com o hospital.*

5.2 - Da Inexistência de Habitualidade e não Eventualidade.

Entende o Impugnante que para a aplicação da Teoria dos Fins, exigiria que além dos serviços serem prestados por profissionais integrantes da cadeia produtiva da empresa, também há a necessidade da caracterização da habitualidade. Esclarece o Impugnante que no caso não é possível de ser comprovada a habitualidade, visto que não há pessoalidade na relação do impugnante com os profissionais.

Em relação a pessoalidade é de se esclarecer que no tópico acima "Da Pessoalidade" restou plenamente configurado tal requisito na prestação dos serviços, então torna-se superado tal argumento.

Outrossim, no Relatório Fiscal, item 167, consta que os médicos e demais profissionais de saúde, são os principais profissionais para que o Hospital consiga efetivamente alcançar seus objetivos - Atendimento de Saúde -, denotando com isso a necessidade permanente e contínua destes profissionais. Isso quer dizer que os serviços desempenhados pelos profissionais das empresas interpostas são necessários para que o objeto social da Autuada seja atingido, portanto não se tratam de serviços meramente eventuais. O disposto no § 4º do art. 9º do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, vem corroborar com este entendimento:

(...)

Neste sentido, os elementos coligidos pela fiscalização deixam bem claro que os serviços eram tão essenciais que não poderiam ser prestados de forma esporádica, mas sim de maneira permanente.

Corroborando com este entendimento, o item 166 do Relatório Fiscal, no qual consta que os profissionais eram contratados por meio de contratos uniformes e com cláusulas padrão, restando evidente a despreocupação da contratante quanto à definição das atividades dos contratados, uma vez que estas estavam completamente inseridas na cadeia produtiva da atividade fim da contratante.

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

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

Ora, se estes profissionais desenvolviam atividades fins da contratante, tem-se por corolário lógico, que os serviços eram prestados de forma permanente e contínua, o que caracteriza que a atividade destes profissionais era habitual ou não eventual.

5.3 - Da Subordinação

O Impugnante alega que não há como se caracterizar a subordinação na prestação dos serviços pelos profissionais contratados, pelo fato destes possuírem alta qualificação técnica, motivo pelo qual não se submetem à ingerência de superiores na realização do trabalho.

A subordinação é, entre os elementos fático-jurídicos que caracterizam a relação de emprego, aquele que recebe maior importância doutrinária na comparação entre o trabalho empregatício e as demais formas de trabalho. É este o elemento que, no plano concreto, possui o condão de transformar inúmeras relações laborais em relações de emprego.

Discorrendo sobre a subordinação jurídica, explica ALICE MONTEIRO DE BARROS:

"Esse poder de comando do empregador não precisa ser exercido de forma constante, tampouco torna-se necessária a vigilância técnica contínua dos trabalhos efetuados, mesmo porque, em relação aos trabalhadores intelectuais, ela é difícil de ocorrer. O

importante é que haja a possibilidade do empregador dar ordens, comandar, dirigir e fiscalizar a atividade do empregado. Em linhas gerais, o que interessa é a possibilidade que assiste ao empregador de intervir na atividade do empregado. Por isso, nem sempre a subordinação jurídica se manifesta pela submissão a horário ou pelo controle direto do cumprimento das ordens" (Curso de Direito do Trabalho, São Paulo, LTr, 2005).

É, portanto, na subordinação jurídica que reside o fundamento do poder hierárquico ou poder diretivo conferido ao empregador para que possa coordenar técnica e administrativamente as atividades desenvolvidas por seus empregados.

A subordinação jurídica está presente no fato das pessoas físicas pagas através de pessoas jurídicas por elas constituídas se colocar à disposição do Hospital, executando serviços essenciais e integrantes da estrutura do empreendimento hospitalar.

E o Relatório Fiscal demonstra fartamente a situação de subordinação jurídica das pessoas físicas contratadas como pessoas jurídicas. Vejamos.

173. Neste caso em comenda fica bem delineado a subordinação hierárquica dos médicos ao hospital uma vez que os médicos que exercem suas atividades no interior do HOSPITAL além de terem sido admitidos sob rigoroso processo definido pelo Regimento como "Credenciamento" estão dependentes de normas definidas pelo Diretor Clínico (artigo 8º (incisos III, LV eV), Assistentes Clínicos (Artigo 9º III, IV, V, VII) além de poderem ser interpelados pelo Diretor Técnico (Parágrafo único do artigo 6º).

174. A subordinação jurídica, no caso da fiscalizada, decorre do contrato de trabalho por meio do qual o prestador de serviço na pessoa do sócio e seus empregados (empregado) passava a se sujeitar aos comandos e objetivos da fiscalizada (empregadora). Esta, por sua vez, define quais e quando o atendimento que aos pacientes — atividades fins da sociedade — necessitavam e deviam ser executadas. Em razão dessa necessidade designa o trabalhador, sócio ou empregado da pessoa jurídica, com a especialidade demandada pelo paciente. Com isso, o trabalhador, na pessoa física do sócio ou empregado da contratada, passa a se sujeitar, nas condições determinadas pela HOSPITAL (empregadora), visando obviamente atender a seus pacientes - cumprimento do encargo imposto.

175. *De acordo com as circunstâncias amplamente expostas ao longo do presente Relatório Fiscal, os profissionais (sócios ou empregados das PJ contratadas) se encontravam inquestionavelmente a disposição da sociedade, se não cumprindo ordens diretas, desempenhando suas determinações para a realização de sua atividade-fim, de forma contínua e por conta e risco do contratante HOSPITAL.*

176. *Assim, a fiscalizada delineava a especialidade em que se utilizaria desses profissionais, gerenciando e determinando suas atividades, tomando para si a decisão sobre a forma, os meios, os materiais, o local, o momento e as condições de atendimento do paciente. Caracteriza-se, nessa situação, a interferência do poder jurídico do empregador (HOSPITAL) nas ações de seus empregados (sócios e empregados das PJ), visando a manutenção e adequação de suas atividades em favor do empreendimento da empresa.*

177. *Todo o conjunto probatório demonstra a existência de dependência jurídica dos médicos contratados por PJ interpostas com o HOSPITAL, uma vez que os médicos se encontravam à disposição deste para a realização de serviços contínuos e necessários à*

sua atividade, mesmo que aqueles tivessem certa liberdade na execução dos mesmos, situação tipicamente comum em serviços dessa natureza. Portanto, não há dúvida de que os serviços foram prestados com subordinação jurídica. Com isso, não importa a dependência econômica, mas sim os pagamentos realizados aos médicos, por intermédio das PJ, como contraprestação pelos serviços prestados.

178. Entendimento semelhante ao aplicado aos médicos podem ser aplicados aos demais profissionais de saúde quando realizam seus "atendimentos" aos clientes-pacientes do HOSPITAL.

O fato de os integrantes das pessoas jurídicas terem sido admitidas pela Impugnante mediante "*rigoroso processo definido pelo Regimento como Credenciamento*", reforça o caráter subordinado da prestação de serviços, conforme mencionado no Relatório Fiscal.

Nesta mesma linha, a observância ao Estatuto e ao Regimento Interno do hospital, consubstancia elemento caracterizador da relação de emprego, pois, se fossem realmente pessoas jurídicas que lhe prestassem serviços, estas estariam subordinadas apenas e tão somente as suas próprias diretrizes de trabalho apresentando-lhe apenas o resultado deste trabalho. Entendo também que o gerenciamento realizado pelo hospital no que se refere à determinação dos horários de trabalho, no controle e direção das equipes, na responsabilidade pelas escalas de plantão dos profissionais, demonstra a subordinação destes frente ao hospital.

Comprovado, portanto, que os titulares das pessoas jurídicas contratadas realizam tarefas que lhes são determinadas por conta e ordem da Impugnante, resta nítida a subordinação jurídica a que estão submetidos, configurando-se o caráter empregatício da relação de trabalho.

Quanto ao requisito da alteridade, citado pela defesa, cabe informar que não é elemento caracterizador da relação de emprego para fins previdenciários, sendo suficiente a caracterização da subordinação.

5.4 - Da Onerosidade

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.

6 - Da Inaplicabilidade do art. 206 da IN RFB nº 971/2009.

Aduz o Impugnante que o art. 206 da IN RFB nº 971/2009, dispõe que não haverá vínculo empregatício entre os profissionais de saúde e o hospital, quando este atua como mero repassador dos honorários.

Abaixo transcrevo o citado artigo para melhor visualizarmos a possibilidade de sua aplicação no caso concreto, como quer o Impugnante.

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.

§ 1- Na hipótese prevista no caput, a entidade hospitalar ou afim se reveste da qualidade de mera repassadora dos honorários, os quais não deverão constar em contas de resultado de sua escrituração contábil, sendo que o responsável pelo pagamento da contribuição social previdenciária devida pela empresa e pela arrecadação e recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual será, conforme o caso, o ente público integrante do SUS, ou de outro sistema de saúde, ou a empresa que atua mediante plano ou seguro de saúde que pagou diretamente o segurado.

§ 2- Comprovado que a entidade hospitalar ou afim não se reveste da qualidade de mera repassadora, o crédito previdenciário será lançado:

I - com base nos valores registrados nas contas de receitas e de despesas de sua escrituração contábil;

Analisando a norma pode-se concluir que não se aplica ao presente caso, pelo fato de que os profissionais de saúde, que prestavam serviços por intermédio de interpostas pessoas jurídicas, foram caracterizados como segurados empregados tendo como empregador o Hospital, e o dispositivo legal elencado pelo Impugnante, se presta a situações nos quais os profissionais não são empregados das entidades hospitalares, mas meros prestadores de serviço sem vínculo de emprego. Assim, os pagamentos feitos pelo Hospital aos prestadores de serviço não podem ser tratados como mero repasse de honorários, mas sim como remuneração pelos serviços prestados na condição de empregados.

Ademais, para que fosse possível se aplicar o §1º do art. 206 da IN RFB nº 971/2009, a entidade hospitalar não poderia ter escriturado os pagamentos realizados na conta contábil de despesas na sua contabilidade. Tal situação pode ser prontamente observada no item 267 do Relatório Fiscal, no qual consta que os valores dos pagamentos contidas na notas fiscais foram contabilizados no Hospital como conta de despesas de serviços.

"Como tais valores estão bem detalhados em notas fiscais das empresas apresentadas em fiscalização e contabilizados como despesas de serviços médicos na conta contábil a Fornecedores de serviços médicos (210102).",

Ao proceder desta forma o Hospital não se reveste de mera repassadora dos honorários, afastando a aplicação do §1º do art. 206 da IN RFB nº 971/2009.

7 - Das Ações Judiciais.

O Impugnante discorda das conclusões exaradas pela Fiscalização no que se refere à ação judiciais, pelo fato destas não especificarem a discussão travada entre as partes, não permitindo assim que se conclua que tais empresas seriam inexistentes.

Analisando tais ações judiciais é possível constatar que se tratam de pedidos de indenização em face do hospital, impetradas por pacientes que teriam sofrido algum dano quando receberam a prestação de serviços de saúde no interior do Hospital. Ora, porque o Hospital seria unicamente demandado se realmente fosse um mero locador do espaço da prestação de serviço. Neste ponto, é importante trazer o contido no Relatório Fiscal a respeito.

(...)

Colabora com o entendimento de que o Hospital era o responsável pela prestação de serviço o fato de que as empresas interpostas não eram chamadas para integrar a li de, o que diga-se de passagem, não parece ser uma conduta comum, em um ambiente negocial regido por disposições contratuais de caráter civilista, como alega o Impugnante.

Ainda, que o Hospital não trouxesse a li de as empresas prestadoras de serviço, permanece inexplicável a falta de impetração de ações regressivas, visando obter o ressarcimento pelo pagamento de tais indenizações, uma vez que tal prerrogativa jamais deixaria de ser exercida, por uma empresa em relação a outra num ambiente estritamente de relação negocial. Tal fato reforça que o hospital não era meramente um locador da área de prestação de serviço ou de um mero repassador de recursos, mas sim a empresa responsável por toda a cadeia de prestação de serviços.

(...)

Demonstrada assim, relação onerosa, direta, pessoal, não eventual (continua e habitual) e subordinada das pessoas físicas prestadoras dos serviços para com o Hospital Maria Auxiliadora, caracterizado está o efetivo vínculo de emprego.

Conforme bem apontado no Voto condutor da decisão recorrida, não é a autonomia intelectual e científica do prestador dos serviços que seria limitada na relação com o Hospital, mas sim a autonomia operacional dos prestadores, que restou devidamente demonstrada, uma vez que os profissionais se encontravam sujeitos às diretrizes e ao poder de comando da Recorrente.

Deve ser novamente destacado, não somente a sujeição às diretrizes do Hospital, assim como: o fato de observância a horários pré-definidos, conforme escala de trabalho determinada pelo tomador dos serviços; que os pagamentos eram realizados pelos clientes/pacientes ao Hospital, competindo a este, posteriormente remunerar os profissionais que efetuaram os atendimentos. Também foi demonstrado que a maioria dos clientes/pacientes que demandavam o Hospital estava em busca de serviços médicos daquela instituição, sem qualquer indicação de escolha de profissional, o que fica ainda mais patente em situações de plantões de atendimento (pronto-atendimento) e urgências.

Por fim, temos a escala de responsabilidades, onde restou evidenciado, conforme o tópico relativo a ações judiciais, que o Hospital ocupava a posição superior na cadeia de

responsabilizações e não se constatou, sequer, o chamamento ao processo das supostas pessoas jurídicas contratadas, ou eventual ação regressiva.

Verifica-se, que o lançamento está amparado em robusta documentação e fundamentação, motivo pelo qual, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

B – Recurso Especial das pessoas jurídicas responsáveis solidárias Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A, matéria: inexistência da Responsabilidade Solidária das Recorrentes pela falta de comprovação da participação conjunta do contribuinte principal e dos corresponsáveis na materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária”

B.1 – Recurso Solidárias PJ - Admissibilidade – matéria: “inexistência da Responsabilidade Solidária das Recorrentes pela falta de comprovação da participação conjunta do contribuinte principal e dos corresponsáveis na materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária”

Pleiteiam as recorrentes sua exclusão do polo passivo da presente obrigação tributária, como responsáveis solidários, alegando, em síntese, que o art. 30, inc. IX, da Lei nº 8.212, de 1991 deve ser necessariamente aplicado em conjunto com o art. 124, do CTN, exigindo-se, portanto, a comprovação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal para fins de responsabilização solidária.

Reforço que, conforme o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial apresentado pelas coobrigadas, do exame dos argumentos e visando o cumprimento do dispositivo regimental, a matéria e o respectivo dispositivo legal para o qual se considerou presente interpretação diversa é: “inexistência da responsabilidade solidária das recorrentes pela falta de comprovação da participação conjunta do contribuinte principal e dos corresponsáveis na materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária.”, sendo acatados como paradigmas os Acórdãos paradigmas 2201-003.869 e 2201-004.624. Noutro giro, a leitura do Voto Vencedor relativo ao tema demonstra que toda a sua motivação está baseada no art.. 30 inc. IX da Lei nº 8.212/1991, sem qualquer remissão ao art. 124, inc. I do CTN. Portanto o recurso das coobrigadas se pautará no exame quanto à aventada necessidade de comprovação da participação conjunta do contribuinte principal e dos corresponsáveis na materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária, exatamente como acatado no despacho de admissibilidade, sem propositura de agravo, e também fundamentado na decisão recorrida.

Mais uma vez a despeito do prévio exame de admissibilidade, tenho que apenas um dos paradigmas revela efetiva dissidência jurisprudencial apta ao seguimento do Recurso Especial das coobrigadas, o que será demonstrado na sequência.

Paradigma 2201-003.869

Segundo o presente paradigma, apesar da fiscalização ter indicado como fundamento legal para a responsabilização solidária o art. 30, inc. IX, da Lei nº. 8.212/1991, a caracterização da solidariedade teria ocorrido de: *“...forma genérica e sem indicar com precisão de detalhes e comprovação de fatos de como as empresas ora integrante do grupo econômico alegado, no caso, se beneficiaram de alguma forma ou transgrediram as normas legais indicadas na fiscalização ou beneficiaram de alguma forma ou transgrediram as normas legais indicadas na fiscalização ou de acordo com o art. 124 do CTN como os demais contribuintes considerados solidários teriam praticado o fato gerador do tributo.”* Consta ainda da ementa, que seria ônus da fiscalização indicar a forma pela qual os responsáveis solidários, na hipótese de grupo econômico, teriam praticado o fato gerador e o interesse comum, não bastando a mera indicação superficial da existência de grupo econômico,

A seu turno, na decisão recorrida, interpretando-se o mesmo dispositivo legal (art. 30, inc. IX, da Lei nº. 8.212/1991), foi vencedora a tese de que, o inciso IX estabelecerá uma responsabilidade solidária objetiva pelo cumprimento das obrigações, além de adotar conceito amplo de grupo econômico, arrolando como responsáveis solidárias as empresas que integrem grupo econômico de qualquer natureza, dando assim maior garantia ao crédito tributário previdenciário, não havendo que de demonstrar existência de interesse comum, prática do fato gerador pelos solidários ou mesmo vantagem econômica direta.

Constato que os acórdãos recorrido e o paradigma 2201-003.869 retratam situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial, onde, tratando da mesma matéria e mesmo dispositivo normativo, apresentam soluções divergentes. Portanto, sendo o recurso das pessoas jurídicas coobrigadas tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido, tendo por base o paradigma 2201-003.869.

Paradigma 2401-004.624

Quanto ao Acórdão 2401-004.624, entendo que não encontra presente situação com similitude fática com o recorrido que autorize o seu acatamento como paradigma no presente caso. Em várias passagens de tal decisão pode ser constatado que toda a sua fundamentação, relativamente ao tema da responsabilidade solidária, partiu da análise da situação fática específica e provas constantes dos autos, onde se considerou que não teria sido devidamente demonstrada a presença de grupo econômico, sendo afirmado que a autoridade fiscal lançadora teria tomado por base: *“...fatos extremamente circunstanciais sem juntar prova de suas alegações.”* Eis os principais fundamentos da decisão relativo ao Acórdão 2401-004.624:

Ementa

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

Afasta-se o vínculo de responsabilidade quando o motivo explicitado pelo atuante para a responsabilização solidária não restar devidamente comprovado nos autos.

(...)

VOTO

(...)

Conforme o relatório fiscal (569/588), a responsabilidade da Empresa Boulder Engenharia e Participação foi inferida tomando como base troca de e-mails entre Ana Paula, Ricardo e Bergamo e a planilha da empresa Umuarana indicando a transferência de valores, conforme anexo 21, contendo apenas 4 páginas. (fls. 695/698).

Ora, os e-mails indicados pela autoridade fiscalizadora, de fato, apenas indicam uma transferência de Recursos, nada mais. Vê-se que a autoridade lançadora não faz qualquer prova, tampouco apresenta argumentos que atestem a existência do grupo econômico e a correlação do RECORRENTE com os fatos geradores objeto de lançamento, nem sequer alega a existência de unidade de gestão e direção, do quadro societário e do aproveitamento nos resultados.

Percebe-se, portanto, que a autoridade fiscalizadora conceituou o grupo econômico tomando como base fatos extremamente circunstanciais sem juntar prova de suas alegações.

Pela análise dos autos verifica-se tratar-se de empresas distintas, com personalidades jurídicas próprias, sem qualquer relação de coordenação ou cooperação, cuja relação se deu, exclusivamente através de uma SCP, regularmente constituída conforme comprova o instrumento de fls. 6390/6399.

O fisco procura desqualificar a independência das empresas com base em uma simples troca de e-mails e movimentações de valores. Ora, se existe uma SCP voltada para um investimento em comum, é óbvio que existirá movimentação de valores entre as empresas participantes.

Ademais, é fato totalmente incompatível com a existência de grupo econômico a propositura de ação judicial de rescisão contratual e indenização por danos morais e materiais, proposta pela RECORRENTE em face da UMUARAMA, sob o nº 4030069-42.2013.8.26.0114.

(...)

Assim, diante das razões acima, dou provimento ao recurso voluntário para afastar o vínculo de responsabilidade da BOULDER ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA. no presente lançamento.

A leitura dos trechos acima reproduzidos demonstra que a decisão apontada como paradigma demonstra que o seu entendimento se pautou no exame das questões específicas e peculiares do caso em questão, onde se entendeu não ter restado demonstrado nos autos a

existência de grupo econômico de fato ou de direito, posto que a autoridade fiscal teria se baseado em troca de mensagens eletrônicas e movimentação de valores. Ao final, a conclusão foi no sentido de que a empresa apontada como solidária não integraria o grupo econômico formado pela autuada e assim afastada a responsabilidade.

Verifica-se assim, que o Acórdão 2401-004.624 não é apto à demonstração da divergência, uma vez que não retrata situação com similitude fática com o recorrido, autorizativa do seguimento de Recurso Especial e não se pode afirmar que na situação tratada no presente processo a autoridade julgadora do suposto paradigma teria decidido de forma distinta.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial das responsáveis solidárias apenas com suporte no acórdão 2201-003.869.

B.2 – Recurso Solidárias PJ - Mérito – matéria: “inexistência da Responsabilidade Solidária das Recorrentes pela falta de comprovação da participação conjunta do contribuinte principal e dos corresponsáveis na materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária”

Advogam as recorrentes que o art. 30, inc. IX, da Lei nº 8.212/1991 deve ser necessariamente aplicado em conjunto com o art. 124, do CTN, sendo necessária a comprovação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal para fins de responsabilização solidária. Requerem assim, sua exclusão do polo passivo da presente obrigação tributária, como responsáveis solidários, uma vez que não teria sido comprovada tal situação.

Conforme destacado por ocasião da análise do conhecimento da presente matéria, a norma tributária que foi efetivamente aplicada à responsabilização solidária nos presentes autos foi o art. 30, inc. IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, que nos remete à aplicação do inc. II do art. 124 do CTN. Confira-se a redação de referidos dispositivos:

Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991

(...)

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

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

(...)

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

Acorde o art. 146 da Constituição da República, cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, especialmente quanto à competência tributária, às limitações do poder de tributar, à sujeição passiva, à obrigação, ao lançamento, à prescrição e à decadência. Neste sentido, o art. 124, II, do CTN prevê o seguinte:

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.

A leitura do inc. II, acima reproduzido, demonstra que há previsão para que a lei ordinária preveja expressamente os casos de responsabilização solidária pelo crédito tributário.

Portanto, conforme o inc. II, do artigo 124 do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Nesse sentido, temos o comando do inc. IX do artigo 30 da Lei 8.212, de 1991, determinando que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da referida Lei, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio .

Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991

(...)

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

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

(...)

Da exegese dos referidos comandos normativos, temos que, para que haja a subsunção da imputação à norma, com esteio nos dispositivos acima reproduzidos, basta que seja evidenciada a existência de grupo econômico, seja ele de fato ou de direito.

Conforme apontado na decisão recorrida, não consta dos autos qualquer questionamento quanto ao fato de que a autuada e as responsáveis solidárias não compõem um mesmo grupo econômico, sendo contestado apenas o fato de não terem sido apontada a caracterização das circunstâncias que as recorrentes entendem necessárias para efeito da

responsabilização tributária solidária de componente de grupo econômico. Hipótese que, como já demonstrado, não se aplica ao caso concreto, cuja responsabilidade decorre de expressa disposição legal, prevista em lei especial, atraindo a aplicação do comando do inc. II do mesmo art. 124.

O tema não é estranho a este colegiado, que por várias ocasiões, com distintas composições, vem decidindo pela aplicação direta da solidariedade com base no inc. IX, do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, sem necessidade de comprovação de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, considerando a expressa previsão legal que ampara a solidariedade descrita no lançamento. Nesse sentido os seguintes julgados desta 2ª Câmara Superior:

Acórdão 9202-011.139

Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti -

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA LEGAL. Verificada a existência de grupo econômico legalmente constituído, o conjunto de empresas que o integram responde solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, com base no art. 30, IX, da Lei n. 8.212, de 1991, não havendo necessidade de demonstração de interesse comum na realização do fato gerador.

(...)

Acórdão 9202-011.095

Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti -

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias, em observância ao disposto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 9.430/96.

(...)

Acórdão 9202-010.130

Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem entre si, solidariamente, pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária

Acórdão 9202-010.127

Relatora: Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

GRUPO ECONÔMICO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Tratando-se de grupo econômico, aplica-se a solidariedade decorrente de lei, sem necessidade de comprovação de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

(...)

Acórdão 9202-010.098

Relator: Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ACESSÓRIAS. GRUPO ECONÔMICO. Em se tratando de obrigações previdenciárias, a solidariedade das empresas integrantes de grupo econômico decorre do inciso II do art. 124 do CTN e é regulada pelo inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, estendendo-se às obrigações acessórias.

(...)

Verifica-se assim, que a responsabilização solidária das recorrentes foi efetuada com total observância ao disposto na legislação tributária, devendo ser mantidas como coobrigadas, conforme decidido no acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos, que também adoto como razões de decidir.

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial das responsáveis solidárias Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A.

C – recurso especial da Fazenda Nacional, matérias: “**a**) multa qualificada”; (paradigmas 2401-003.562 e 9202-007.579; e “**b**) responsabilidade solidária das pessoas físicas”, (paradigma o Acórdão 108-09-215);.

C.1.a – Recurso PFN - Admissibilidade – matéria: multa qualificada

Suscita a Fazenda Nacional a reforma parcial do acórdão recorrido para restabelecimento da multa qualificada, sendo apontados e acatados como paradigmas os acórdãos 2401-003.562 e 9202-007.579.

Em contrarrazões, pugna a contribuinte pelo não conhecimento do recurso da PFN, quanto à matéria multa qualificada, argumentando ausência de comprovação de dissídio jurisprudencial com os paradigmas. Afirma que a multa qualificada teria sido afastada ante o fato de que não houve demonstração de que o contribuinte teria tido a intenção de sonegar fraudar ou agir em conluio. Assim, o fundamento para o afastamento da multa teria sido exclusivamente fático e probatório, eis que não houve comprovação, por parte da fiscalização, de qualquer intenção do contribuinte ou dos responsáveis solidários de sonegar, fraudar ou agir em conluio com outrem. Tratando-se portanto, de questão que envolveria elementos probatórios, da mesma forma que os paradigmas, não se prestando assim para caracterização do dissídio interpretativo.

Entendeu-se na decisão recorrida, nos termos do voto condutor de tal tema, relativamente à qualificação da multa, que não teria havido demonstração de que a contribuinte teria tido a intenção de sonegar, fraudar ou agir em conluio, tendo agido de acordo com um modelo de negócio que entendia estar em consonância com a lei, de tal forma que seria indevida a aplicação da multa dobrada. Complementa ainda o e.relator que: *“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.”* Portanto, ainda conforme o recorrido, para efeito de qualificação da multa, não bastaria se evidenciar e provar a ocorrência da prática da chamada *“pejotização”* (na espécie, utilização de interpostas pessoas jurídicas para contratação prestação de serviços com vínculo empregatício). Seria ainda necessário que a autoridade fiscal demonstrasse e detalhasse a: *“...existência de ao menos uma das condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio”*.

O exame das decisões paradigmáticas demonstra que naqueles julgados adotou-se entendimento totalmente diverso ao propugnado no recorrido, sendo firmado o entendimento de que, uma vez comprovada a utilização de mão de obra de empresas interpostas, tal fato seria suficiente para qualificação da multa, posto que demonstrada justamente a prática simulatória, mediante conduta fraudulenta e com indevida redução de tributos devidos. Nesse sentido, os seguintes excertos dos paradigmas:

Acórdão 2401-003.562

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA CONDUTA PARA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA PROCEDÊNCIA

DA DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO PESSOAS JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Sendo procedente o lançamento pela prática simulatória de contratação de empresas interpostas, mas com todas as características de vínculo de emprego, comprovada encontra-se a conduta fraudulenta que enseja a procedência da aplicação da multa qualificada.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Não tivesse o auditor tratado de demonstrar que a prática simulatória do recorrente ensejou a sonegação de tributos, posto a diminuição da contribuição previdenciária devida, não haver-se-ia de no mérito determinar a procedência do lançamento. Vejamos, o trecho principal do voto condutor que aborda a questão.

(...)

Ou seja, ao concluir o relator pela procedência da caracterização do vínculo de emprego, por consequência atestado encontra-se os fundamentos trazidos pelo auditor a qualificação da multa. Repriso o trecho do relatório: 9. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA: Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos apresentados, a Auditoria Fiscal concluiu que a Empresa agiu de forma FRAUDULENTA, ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas, na contratação de seus empregados, bem como praticou a SONEGAÇÃO de contribuições previdenciárias e de terceiros outras entidades e fundos, conduta esta que é tratada nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, de 30/11/1964, a seguir transcritos.

(...)

Por outro lado, o ilustre conselheiro relator entende: “que não basta a mera indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.”

Ao contrário da conclusão do relator, não houve a mera indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, mas sua efetiva comprovação, já que os elementos apresentados pela autoridade fiscal, deixam claro a utilização indevida de mão de obra de empresas interpostas (PJ), o que entendo ser suficiente para manutenção da multa qualificada.

(...)

Sendo procedente o lançamento pela prática simulatória de contratação de empresas interpostas, mas com todas as características de vínculo de emprego, comprovada encontra-se a conduta fraudulenta que enseja a procedência da aplicação da multa qualificada.

(...)

Acórdão 9202-007.579

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. SIMULAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. MULTA QUALIFICADA.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Voto

(...)

A conduta retratada nos autos, qual seja, a de ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas (segurados empregados), conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de uma prestação de serviços por pessoas jurídicas, implicou, indubitavelmente, a ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência dos fatos geradores das contribuições destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, incorrendo, assim, a autuada na conduta típica da sonegação e fraude.

(...)

Dessa forma, restou evidenciada nos autos a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. Caracterizada a relação de emprego com os prestadores de serviços, verifica-se que a contribuinte não aplicou a legislação à situação fática, mas simulou uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais.

Sendo procedente o lançamento pela prática simulatória de contratação de empresas interpostas, mas com todas as características de vínculo de emprego, encontra-se comprovada a conduta fraudulenta que enseja a procedência da aplicação da multa qualificada.

(...)

Em que pese os argumentos em sentido contrário da contribuinte, tenho como presente típica situação de divergência interpretativa que autoriza o conhecimento do recurso da PFN quanto ao tema “multa qualificada”. Não se trata de revolvimento probatório, uma vez que a tese assentada no recorrido é de que não basta a caracterização da “pejotização” para efeito da aplicação da multa, devendo ser demonstrada as condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio. A seu turno, nos paradigmas é expressamente declarado que sendo procedente o lançamento pela prática simulatória de contratação de empresas interpostas, mas com as características de vínculo de emprego, comprovada estaria a conduta fraudulenta autorizativa de aplicação da multa qualificada.

Conheço assim do Recurso da Fazenda Nacional quanto à matéria “multa qualificada” e passo ao exame de mérito.

C.1.b – Recurso PFN - Mérito – matéria: multa qualificada

Relativamente à qualificação da multa decidiu-se no voto condutor que não teria havido demonstração de que a contribuinte teve a intenção de sonegar, fraudar ou agir em conluio, tendo agido de acordo com um modelo de negócio que entendia estar em consonância com a lei, de tal forma que seria indevida a aplicação da multa dobrada, não bastando ser evidenciada e provada a ocorrência da prática da chamada “*pejotização*”, sendo necessário que a demonstração e detalhamento da “*...existência de ao menos uma das condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio*”.

Mais uma vez recorro aos fundamentos da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba, ao analisar o presente tema em primeira instância, onde restou devidamente demonstrada a prática dolosa e em conluio da autuada, que autorizam a aplicação da multa qualificada:

8 - Da Multa Qualificada. Do dolo, fraude e conluio.

Dispõe a norma que a multa qualificada é devida nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Como se pode observar, dentre as hipóteses capituladas no dispositivo transcrito emerge, em comum, a figura jurídica do dolo. E, na forma antes demonstrada, a conduta específica e concreta do sujeito passivo, em relação às suas obrigações fiscais, revela a **intenção de reduzir o montante de tributos devidos**, mediante expedientes destinados a subtrair dos cofres públicos parte substancial da obrigação principal de sua responsabilidade.

A omissão dolosa, segundo a doutrina jurídica, fundamenta-se na manobra consciente do agente para induzir outrem à prática de ato de que lhe possa advir prejuízo, como aconteceu no caso em questão. Longe de se tratar de meros equívocos e erros, explicáveis pela negligência, a Fiscalização empreendida logrou êxito em demonstrar a prática sistemática e reiterada da Autuada, traduzida em oferecer menos do que devia à tributação, levada a cabo a partir da contratação de profissionais (médicos e profissionais de saúde) por meio de pessoas jurídicas, remunerando-os por meio do faturamento de notas fiscais emitidas pelas respectivas pessoas jurídicas, cujos valores não transitavam pelas folhas de pagamento.

O intuito doloso restou, pois, caracterizado pelo conjunto de atos praticados. E, conforme demonstrado nos autos, a aplicação da multa qualificada encontra fundamento na constatação de que a empresa fiscalizada efetivamente agiu com dolo, fraude e conluio, à medida que desenvolvia suas atividades empresariais de modo a se beneficiar de tributação mais benéfica, conforme descrito no relatório fiscal itens – XX.1 – Do dolo, fraude e conluio visando a redução do tributo devido; XX.2 – Da diferença entre elisão e evasão fiscal; XX.3 – Multa de ofício por oferecer GFIP sem declarar a integralidade das remunerações dos empregados e

XX.4 – Da qualificação da multa de ofício em razão dos atos praticados pelo hospital em conluio com outros contribuintes.

Importante, transcrever o contido no Relatório Fiscal, itens 315 e 316, que de forma resumida, afasta os argumentos da defendente, devendo-se por conseguinte manter a duplicação da multa de ofício:

315. O HOSPITAL e os profissionais de saúde (médicos e outros) de forma deliberada em conluio de vontades promoveram a forma descrita nos itens XX.I a 308 com o único objetivo de promover a sonegação de tributos e contribuições cometendo o ajuste doloso de que trata o artigo 73 da Lei nº 4.502/64.

316. Da forma escolhida para se associarem impediram que ocorresse o fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes da relação de trabalho existente entre os profissionais de saúde (MÉDICOS e outros) e o HOSPITAL criando uma relação fictícia de terceirização de mão de obra não condizente com a realidade dos fatos. Assim promoveram uma ação dolosa que, conforme demonstrado anteriormente, promove a redução dos tributos devidos (Imposto sobre a renda mais contribuição previdenciária) incidindo nas tipificações previstas nos artigos 73 e 72 da referida lei, quais sejam, conluio com o objetivo de fraude cujos efeitos são a redução dos valores dos tributos a serem recolhidos.

A prática adotada, por conseguinte, enseja a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

A multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, é aplicável aos casos em que restar caracterizada uma das situações previstas nos artigos 71 a 73 da já citada Lei nº 4.502, de 1964, que definem sonegação, fraude e conluio. O artigo 72 define fraude como: "Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir, ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento"

Nos autos foi evidenciado que a contribuinte agiu de forma premeditada e deliberada, em conluio com os profissionais contratados, para dissimular a verdadeira natureza da relação empregatícia e com vistas a indevida redução de tributos.

Partilhando do entendimento adotado pela fiscalização e ratificado no julgamento de piso, tenho como presentes as circunstâncias qualificadoras da multa, previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, à vista das ações praticadas pela contribuinte e seus contratados, voltadas à prática do ilícito tributário mediante fraude, conluio e simulação.

Reputo como devidamente configurada, de forma individualizada, e comprovada a conduta dolosa da contribuinte, inaplicável assim à espécie, o comando do § 1º-C, inciso I do art.

44 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se trata, no presente caso, de uma simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, uma vez que houve todo um conjunto de ações concatenadas, praticadas pela contribuinte e os prestadores de serviços, voltadas à prática do ilícito tributário mediante fraude, conluio e simulação. Nesse sentido, destaco a abertura de pessoas jurídicas para efeito de dissimular a relação de emprego, assinatura de contratos de prestação de serviços e emissão de notas fiscais, tudo com vistas a ocultar a real natureza e circunstâncias dos valores recebidos em decorrência de vínculo empregatício e reduzir a carga tributária dos envolvidos; não se tratando de mera falta de declaração de tributos, ou de práticas menos engenhosas de sonegação, tais como, falta de assinatura de carteira, pagamento de valores “por fora”, entre outros.

A leitura do Tópico “XX.4. Da qualificação da multa de ofício em razão dos atos praticados pelo hospital em conluio com outros contribuintes”, do Relatório Fiscal, demonstra que a autoridade fiscal lançadora reportou e detalhou a ocorrência de sonegação, dolo e fraude nas práticas adotadas pela autuada, juntamente com os contratados, que redundaram na presente autuação. Foi demonstrado que o Hospital, de forma deliberada e em conjunto com as empresas, inclusive relacionadas (itens 218 a 251 do Relatório), instituíram todo um procedimento de supostas prestações de serviços médicos entre pessoas jurídicas, cujo fim e resultado final seria a economia tributária. Economia esta, tanto por parte da contratante, quanto dos prestadores, sendo demonstrada a forma de operação das supostas contratações, os tributos sonegados pela autuada, assim como, efetuadas simulações da potencial economia tributária dos prestadores de serviços envolvidos, evidenciando interesse comum na prática, em conluio, com o intuito de indevida redução de tributos.

Nesses termos, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto ao tema “multa qualificada” e, no mérito, dou-lhe provimento.

C.2.a – Recurso PFN - Admissibilidade – matéria: “responsabilidade solidária das pessoas físicas”

A responsabilidade solidária das pessoas físicas foi afastada na decisão recorrida com o entendimento de que teria havido erro no enquadramento legal, mediante os seguintes argumentos:

(...)

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"¹.

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 *contrários 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.

Em sentido diverso foi a decisão do paradigma (acórdão 108-09.215), tendo se decidido que a aplicação do art. 135 do CTN não exclui a contribuinte do polo passivo da obrigação tributária, sendo a reponsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, atribuída às pessoas indicadas no artigo, de modo supletivo, não alterando a definição de sujeito passivo tratada no art. 121 do *Codex*.

Constata-se assim, até este ponto do julgado, divergência interpretativa da norma aplicada, entretanto, em contrarrazões, alegam as pessoas físicas arroladas como responsáveis, que a decisão recorrida teria afastado tal responsabilização por dois fundamentos autônomos, sendo que o Recurso Especial fazendário não teria apresentado impugnação específica para cada uma das razões de decidir singularmente consideradas. Confira-se:

(...)

Nesse particular, relembre-se que a C. Turma Julgadora *a quo* afastou a responsabilidade dos RECORRIDOS por entender que (i) o art. 135, III, do CTN, não serviria de fundamento para a responsabilização solidária e (ii) a autoridade lançadora não fundamentou, no plano dos fatos, como as referidas pessoas físicas teriam infringido a lei, o contrato social ou o estatuto das pessoas jurídicas.

3.27. Note-se que os fundamentos destacados acima são autônomos e complementares entre si. Assim, ainda que viesse a ruir o argumento de que o art. 135, III, do CTN, não admite a atribuição de responsabilidade solidária, o fato de a autoridade fiscal não ter fundamentado adequadamente de que forma as supostas condutas praticadas pelos

RECORRIDOS se amoldariam ao referido dispositivo legal é mais do que suficiente para manter a exclusão da responsabilidade das pessoas físicas.

(...)

A leitura do voto condutor da decisão recorrida, quanto à matéria “responsabilidade solidária das pessoas físicas” (Voto Vencido, do i.relator João Aldinucci), demonstra assistir razão às solidárias pessoas físicas.

De fato, a decisão recorrida apresenta como razões de decidir dois fundamentos autônomos, quais sejam: a) equívoco no enquadramento legal; e b) carência de fundamentação fática, por ausência de demonstração de como as pessoas físicas teriam infringido a lei, o contrato social ou o estatuto das pessoas jurídicas. É o que evidencia o seguinte trecho da decisão:

(...)

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 atuante 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:

(...)

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.

(...) *(destaquei)*

Os trechos acima destacados não deixam dúvida de que o afastamento das pessoas físicas do polo passivo da presente obrigação tributária tiveram também, como fundamento autônomo, o fato de que não constaria dos autos, segundo entendimento do julgado, a demonstração de como as pessoas físicas teriam infringido a lei, o contrato social ou o estatuto das pessoas jurídicas. Ocorre que não consta do Recurso da Fazenda Nacional qualquer menção a tal fundamento e tampouco o acórdão apontado como paradigma (108-09.215), em nenhum ponto, aborda a questão.

Pelo exposto, por ausência de demonstração da existência de dissídio jurisprudencial em relação a todos os fundamentos autônomos da temática recorrida, deixo de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional relativamente à matéria “responsabilidade solidária das pessoas físicas”.

D. Fatos Novos

Finalmente, cumpre manifestação quanto ao petítório apresentado pelo sujeito passivo, onde alega a ocorrência de fatos novos, devido à publicação da Lei nº 14.689, de 2023.

É requerida a exoneração da totalidade das multas aplicadas e cancelamento da representação fiscal para fins penais correlata, em razão de novel legislação que passou a tratar do “voto de qualidade”, notadamente a exclusão da multa, mediante aplicação do art. 15 da Lei 14.689/23 c/c art. 25, § 9º-A, do Decreto 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei 14.689, de 2023, que assim dispõem:

Decreto 70.236, de 1972

(...)

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008

(...)

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 9º-A. Ficam excludas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

Lei 14.689, de 2023

(...)

Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

(...)

De pronto há se se pontuar ter o recurso especial cognição restrita, razão pela qual, tem esta Câmara Superior competência limitada para apreciar, exclusivamente, as matérias previamente admitidas em sede de exame de admissibilidade. Tratando-se de pleito estranho às matérias que se entendeu pelo seguimento em Despacho de Admissibilidade, o caso é de não conhecimento.

Ademais, ainda que fosse possível analisar o pedido formulado, ausentes elementos para que seja acolhido.

Para o acolhimento do pleito, seria necessária a ocorrência de decisão definitiva em âmbito administrativo, pelo voto de qualidade; hipótese que não se verifica no presente caso, em que ainda pendente de decisão final da lide, haja vista a propositura dos recursos especiais ora sob análise. Destarte, somente após o julgamento final do presente processo administrativo fiscal e tendo sido o julgamento resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade, estaríamos diante de hipótese autorizativa de aplicação do disposto no § 9º-A, do art. 25 do Decreto 70.236, de 1972. Nesse sentido, temos o disposto no art. 4º, par. único, inc. II, da Instrução Normativa RFB nº 2205, de 22 de julho de 2024

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2205, DE 22 DE JULHO DE 2024

(...)

Art. 4º Os efeitos previstos no art. 2º não se aplicam às decisões proferidas pelo Carf, por voto de qualidade, que se tornaram definitivas anteriormente a 12 de janeiro de 2023.

Parágrafo único. Na hipótese de julgamento de mérito do Recurso Especial, os efeitos previstos no art. 2º:

(...)

II - não incidirão em relação às matérias decididas por maioria ou unanimidade na CSRF, ainda que a decisão na instância ordinária tenha sido proferida por voto de qualidade.

Conforme o normativo acima reproduzido, em caso de processo decidido pela Câmara Superior, ainda que a decisão na instância ordinária tenha sido proferida por voto de qualidade, não há que se falar em aplicação do § 9º-A, do art. 25 do Decreto 70.236, de 1972.

No que concerne à multa qualificada, foi requerido pela autuada, por meio do mesmo expediente de e.fls. 2.055/2.070, a redução da penalidade de 150% para 100%, tendo em vista a inclusão do Inc. VI ao § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023.

De fato, tal dispositivo legal promoveu a alteração do percentual da multa qualificada, reduzindo de 150% para 100%, sendo que instada a se manifestar sob tal alteração legislativa, a Coordenadoria Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria da Geral da Fazenda Nacional editou o PARECER SEI Nº 3950/2023/MF, que apresenta a seguinte conclusão:

PARECER SEI Nº 3950/2023/MF

(...)

22. Diante dos argumentos delineados ao longo deste Parecer, com fundamento no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e no art. 28 do Decreto nº 9.745, de 2019, conclui-se que:

a) o inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional; e

(...)

Trata-se de aplicação do princípio da retroatividade benéfica, insculpido no art. 106, inc. II, do CTN, entretanto, novamente deve ser repisado que o recurso especial possui cognição restrita, não competindo a esta Câmara Superior a apreciação de matéria estranha àquelas admitidas no Despacho de Admissibilidade.

Atinente ao tema da eficácia retroativa da novel legislação que comina penalidade menos severa, reproduzo trecho do Parecer SEI nº 3950/2023/MF, da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

(...)

12. O tema da retroatividade das penalidades mais benignas foi tratado em algumas oportunidades pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o entendimento sempre foi de aplicação da retroatividade para as penalidades menos severas. Sobre o tema observe-se o trecho do Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006:

13. Ante o exposto, concluímos que:

a) em não havendo a publicação de decreto legislativo até o dia 26 de dezembro de 2006 para disciplinar as relações jurídicas provenientes da edição da Medida Provisória nº. 303/2006, o seu regramento mais benéfico de penalidades aplicar-se-á para todas as penalidades de mesma hipótese de incidência que aquelas previstas em seus artigos 18 e 19, desde que os seus fatos geradores (das penalidades) tenham ocorrido até 27 de outubro de 2006;

b) o **disposto em “a” se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal – SRF alterar os valores em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não,** e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, não havendo que se falar na nulidade da certidão da dívida ativa.

13. No mesmo sentido vale a referência ao Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008, o qual tratou da aplicação da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional para o artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Vejamos um trecho a seguir:

22. Em síntese, tem-se que:

a) o artigo 14 da Lei nº 11.488/2006 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de “pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”, de modo que deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional;

b) **a retroatividade benigna supramencionada se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil alterar os valores em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não,** e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, não havendo se falar em nulidade da certidão da dívida ativa.

(...)(*destaquei*)

Nesses termos, deve a interessada pleitear junto à Administração Tributária competente a referida redução da multa, por ocasião da liquidação do julgado.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por: a) conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte; b) conhecer e negar provimento ao Recurso Especial das pessoas jurídicas solidárias (Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A); e c) conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente quanto à matéria “multa qualificada” e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**

Como bem registrou o Eminentíssimo Relator – apresentando votos sempre bem fundamentados, engrandecendo as deliberações do Colegiado –, em resumo, a verificação fiscal ocorreu sobre contribuinte consubstanciado em “Hospital” da rede privada que não mantinha profissionais “médicos” em sua folha de salários.

A contratação dos “médicos” se efetivava através de contrato de prestação de serviços médicos firmado entre o Hospital e pessoas jurídicas diversas, que eram titularizadas, cada qual, pelos médicos que atendiam nas dependências do Hospital atuado.

A fiscalização, após investigações em busca da verdade material, entendeu que “todos” os médicos eram “segurados empregados”, sendo vinculados ao Hospital por um “contrato realidade” de segurado empregado dissimulado pela “pejotização” simulada.

A pessoa jurídica de cada médico era, portanto, uma simulação.

As notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas dos médicos (“pejotas”, “CNPJs”) eram, em realidade, os “salários” decorrentes da relação de segurado empregado com Hospital.

Sendo as notas fiscais, em verdade, “salários”, então deveriam compor a base de cálculo patronal das contribuições previdenciárias a serem recolhidas pelo Hospital (no “popular jargão” dos 20% sobre a folha de salários).

Aqui nestes autos não se discute a autuação dos médicos pela “renda de pessoa física” (tabela progressiva até 27,5%) supostamente dissimulada pela pejetização ilícita. O tema aqui é exclusivamente a autuação do Hospital quanto aos recolhimentos para financiar a previdência social administrada pelo INSS.

Especificamente, o objeto do crédito previdenciário levantado pelo fisco federal são contribuições previdenciárias patronais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social) – pelo fato do contribuinte não reconhecer a relação de segurado empregado com os médicos, acusada pela fiscalização da Receita Federal do Brasil – incidentes sobre as “remunerações” pagas aos “segurados empregados” (médicos) que prestaram serviços à empresa (HOSPITAL). Estão inclusos no lançamento de ofício, além da quota patronal, as contribuições relativas ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições devidas a Terceiros, isto é, para Outras Entidades e Fundos.

Ademais, tendo a fiscalização partido da lógica que se tratou de atos simulados e dissimulados para reduzir a tributação, bem como que ela (fiscalização) teria demonstrado suficientemente a fraude, aplicou-se multa de ofício **qualificada** (150% antes da Lei nº 14.689, de 2023; atualmente, em 100% para casos de não reincidente, competindo a unidade preparadora na origem aferir a retroatividade benigna por ocasião da liquidação).

Há outras temáticas nos recursos especiais, porém solicitei apresentar declaração de voto para tratar em particular dos pontos:

- a)** da acusação fiscal da prática de fraude quanto a suposta relação de segurado empregado, que seria dissimulada pelas pessoas jurídicas dos médicos, sendo os “CNPJs” uma simulação; e
- b)** da implicação dos fatos considerados como ocorridos ao se julgar o item “a” na multa de ofício a ser aplicada como consequência do lançamento (multa de ofício qualificada).

Antes de passar a análise de tais tópicos “a” e “b”, anoto que acompanhei o relator nos outros pontos discutidos nos recursos. No entanto, quanto a responsabilidade solidária dos Hospitais do grupo de fato indicado, importa anotar que, a meu aviso, a norma do art. 30, IX, da Lei nº 8.212 não é plenamente objetiva, porém o recurso é de cognição estrita, tendo sido firmado no voto condutor da Turma a quo que o grupo de fato não teria sido refutado, além de ser

afirmado lá que a fiscalização apresentou elementos que caracterizariam a responsabilidade solidária e de práticas comuns, o que fundamentaria a aplicação da solidariedade, já que o STJ entende que:

“... este Tribunal Superior tem externado: 'ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas' (AgInt no REsp 1860479/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 28/09/2020, DJe 01/10/2020). É que 'a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, c/c o art. 30 da Lei n. 8.212/1990, não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial' (AgRg no AREsp 89.618/PE, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 23/06/2016, DJe 18/08/2016).” (AgInt no REsp n. 1.911.919/SP, relator Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, julgado em 9/11/2022, DJe de 14/11/2022, grifei)

Análise do item “a” – Médicos como segurados empregados (?)

Há muito se discutiu na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) se era ou não possível outras formas de contratação ou de divisão do trabalho que não exclusivamente pela relação de segurado empregado. Hodiernamente, o assunto é pacificado, embora situações práticas possam suscitar dúvidas. A partir de precedentes qualificados, entende o STF:

- i) Tema 725 (RE 958.252): “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”;
- ii) ADPF 324: “A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”. “É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada”;
- iii) Tema 739 (ARE 791.932): Assentou já ter sido dedarado que a Súmula 331/TST e as decisões que vedam a possibilidade de terceirização de atividade-fim são inconstitucionais, uma vez que o Plenário do STF proclamou a licitude da terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim; para afirmar a inexistência de relação de emprego entre contratante e empregado da contratada;

iv) ADC 48 e ADI 3961: “É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º).”

v) Agravo Regimental na Redamação nº 47.843: “ser lícita a terceirização por ‘pejotização’, não havendo falar em irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante (Rcl 39.351 AgR; ...)”;

vi) Agravo Regimental na Redamação nº 53.688: “A prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, fenômeno conhecido como “pejotização”, não constitui, só por si, fraude trabalhista, mas concretização da liberdade negocial admitida pelo Supremo no julgamento da ADPF 324”;

vii) Tema 725 (RE 958.252): “O direito não vive de rótulos, mas sim de uma real natureza jurídica dos contratos” (Ministro Alexandre de Moraes, em voto-vista);

viii) ADI 5625: “A higidez do contrato é condicionada à conformidade com os fatos, de modo que é nulo instrumento com elementos caracterizadores de relação de emprego”. “Estando presentes elementos que sinalizam vínculo empregatício, este deverá ser reconhecido pelo Poder Público, com todas as consequências legais decorrentes, previstas especialmente na Consolidação da Leis do Trabalho”; “É nulo o contrato civil ..., quando utilizado para dissimular relação de emprego de fato existente, a ser reconhecida sempre que se fizerem presentes seus elementos caracterizadores”;

ix) ADI 5625 (no voto do redator para acórdão, Ministro Nunes Marques): O ponto nevrálgico reside exatamente em se perceber que a natureza do ajuste firmado entre profissionais e o estabelecimento será definida de acordo com a presença, ou não, daqueles elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a saber: pessoalidade, habitualidade (ou não eventualidade), subordinação e onerosidade. Ao se reconhecer outras formas de contratação como permitidas, não se está juridicamente afastando a possibilidade da caracterização do vínculo de emprego, se e quando, de fato, houver um simulacro para disfarçar a relação de emprego. “Com a evolução dos tempos e a complexidade das tramas sociais, a refletirem tais avanços, modelos alternativos de relações de trabalho têm surgido naturalmente. O vínculo de emprego não deve ser o único regime jurídico a disciplinar o trabalho humano. Com efeito, a produção de bens e serviços ocorre das mais variadas formas, e não exclusivamente por meio do sistema caracterizado pela presença de um empresário e seus empregados. O princípio da valorização do trabalho não se concretiza apenas com a tradicional fórmula do vínculo empregatício, em absoluto. Para sua perfectibilização, há de se facultar tanto ao trabalhador como aos empreendedores opções legítimas para que

exercem seu ofício sob a égide de regimes jurídicos resilientes, ajustáveis às mudanças sociais e culturais – eventualmente livres, por exemplo, de subordinação e dos limites remuneratórios característicos de um salário que tenha sido previamente contratado. Isso é conveniente para todos os atores econômicos e também para a sociedade em geral”. “A Constituição é capaz de acolher muitos projetos de vida, e o legislador, no diploma em discussão, agiu com grande respeito pelas manifestações espontâneas do mercado de trabalho em questão. Bem ao revés, penso que o enrijecimento do mercado, por força de disposições legais excessivamente dirigentes, isso, sim, pode operar em desfavor da liberdade, do progresso pessoal e da dignidade profissional”. “Um dos fundamentos da ordem econômica é a valorização do trabalho humano, que sempre aparece, no Texto Constitucional, pareado com a livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, caput). Esta só se pode realizar numa ordem jurídica que não lhe maniete completamente, ainda que com bons propósitos. O vínculo empregatício tem seu lugar de destaque na economia de mercado, mas outras formas de arranjo trabalhista, sobretudo aquelas que surgem espontaneamente e que promovem o crescimento profissional das pessoas, devem ser igualmente respeitadas e estimuladas”.

Vale dizer, o STF entende que é possível haver terceirização de atividades, seja atividade-fim ou atividade-meio; também compreende possível haver pejetização; igualmente, aceita parcerias ou outras formas de arranjo de trabalho (gênero, sendo a relação de emprego mera espécie de como pode ser exercido o trabalho). A Excelsa Corte constitucional não admite, entretanto, através de tais formas de relações jurídicas plausíveis, escamotear uma típica relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) por dissimulação da efetiva realidade.

A terceirização consiste na transferência de atividade (fim ou meio) da empresa tomadora de serviço para ser executada por uma outra – a prestadora de serviço pessoa jurídica.

A pejetização consiste na contratação de prestador de serviço pessoa física por meio de pessoa jurídica. Para alguns doutrinadores o termo, por si só, seria sinônimo de ato fraudulento para dissimular relação de emprego na forma dos arts. 2º e 3º da CLT. Porém, o STF entende possível, em tese, a licitude da figura. O caso concreto demonstrará se é lícita ou ilícita.

A relação de segurado empregado, para fins previdenciário-tributário, a seu turno, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, a saber:

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

Uma forma mais didática e conceitual de identificar a relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) é verificar se estão presentes os elementos a seguir:

- a) serviço prestado por pessoa física;
- b) pessoalidade;
- c) subordinação;
- d) habitualidade (não eventualidade);
- e) onerosidade (mediante salário/remuneração); e
- f) alteridade, na qual o tomador do serviço assume os riscos da atividade econômica e não pode transferi-lo ao segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 15, I).

Pode-se terceirizar, pejetizar, formar parcerias ou estabelecer outras formas de trabalho, conquanto esteja vedado camuflar uma verdadeira relação de emprego por meio das permitidas formas jurídicas. O caso concreto denunciara o que é lícito ou ilícito.

Recentes Agravos Regimentais em Reclamações Constitucionais bem traduzem o assunto e se corretamente forem lidos e compreendidos deles se extrai que a Justiça do Trabalho em pesquisa pessoal, baseado em conjunto probatório específico que não pode ser revolido, reconheceu vínculo de emprego por análise direta e particular, a teor: **Rcl 65.612 AgR** (publicado em 25/06/2024) e **Rcl 65.931 AgR (publicado em 21/08/2024)**.

A primeira Reclamação Constitucional citada (**Rcl 65.612 AgR**) é relativa a um processo trabalhista do médico intensivista “Roberto da Cunha Wagner” que pleiteou reconhecimento de vínculo de empregado com um Hospital, não guardando identidade com o caso dos autos, já que específico e individualizado. A outra Reclamação Constitucional (**Rcl 65.931 AgR**) também é um processo trabalhista, sendo do médico intensivista “Bruno Silva Baron” que pleiteou reconhecimento de vínculo de empregado com um Hospital, não guardando identidade com o caso dos autos, já que específico e individualizado. Ambas as Reclamações Constitucionais tratavam da relação pessoal e direta de cada um daqueles médicos, pessoa física, com o Hospital.

No caso destes autos do contencioso administrativo fiscal, a despeito de extenso e muito bem escrito relatório fiscal, em hercúleo trabalho desempenhado (e-fls. 51/138), não se chegou a relatar terem sido ouvidos (intimados) os “médicos” supostamente segurados empregados, terem sido individualizadas condutas dos profissionais prestadores de serviço, tampouco aprofundou a fiscalização intimando e analisando as pessoas jurídicas contratadas sob suposta dissimulação “as pejetizadas”, da qual cada um dos médicos seria parte relacionada.

O “reconhecimento do vínculo” de “segurado empregado” se efetivou, conforme se extrai do relatório fiscal, por globalidade (situação prática que seria observada em todos). Diz-se que “todos” os médicos que tinham nas dependências do Hospital são segurados empregados. Argumenta-se extensamente que ocorre os elementos característicos da relação de segurado

empregado que demonstra o vínculo. Se especifica os elementos de subordinação etc., no entanto não há especificidades de individualização partindo para a análise de uma pessoa física que seja nominada e exemplificada (por exemplo, não se fala de situação concreta e específica de um médico pessoa física, identificado por nome e situação concreta e individualizada, não se fala sobre o caso do Dr. José, do Dr. João, da Dra. Maria).

Reporta-se que “todos” são subordinados, pois os contratos das pejetizadas contratadas são parecidos, que não poderia se terceirizar atividade-fim, que os médicos (todos eles) para trabalharem no Hospital se submetem a um credenciamento e na ocasião se comprometem a honrar o regime interno, o qual contém cláusulas que estabelecem subordinação hierárquica, já que impõem disciplina, impõem observar deveres dentro das dependências do Hospital, estabelecem que há um diretor clínico que comanda o Hospital e que deve ser respeitado.

Reporta-se que os salários são uma remuneração por produtividade, que todos os equipamentos, estrutura e dependências são por conta do Hospital, que as ações de danos dentro do Hospital têm a empresa como responsável na relação de consumo por defeito de serviços, que a relação de trabalho é executada pelo médico e jamais pela pejetizada, vez que a empresa contratada, por exemplo, não assina o prontuário médico, sendo os médicos que se apresentam ao trabalho de atendimento médico em situação personalíssima.

Reporta-se que é dever cumprir escalas, ainda que sejam previamente comunicadas, ajustadas, acordadas. Diz-se que não se descaracteriza a relação de seguro empregado pelo fato de poder ter trocas de escalas, uma vez que a pessoalidade ainda se mantém, haja vista que seria uma espécie de mera permuta compensada de horários.

Reporta-se que as ações de reparação civil são contra o Hospital e não contra o médico, em pesquisa judicial na localidade da sede do Hospital, contudo a fiscalização não reporta, nem investiga se houve alguma “reclamação trabalhista” por médico(s) contra o Hospital autuado.

Do relatório se extrai, sempre em generalização globalizada, que seria a situação de todos os médicos, indistintamente, passagens argumentativas, tais como:

43. Os clientes externos do Hospital são pessoas físicas que, necessitando de algum tipo de serviço relacionado com sua saúde física e mental, se dirigem à empresa fiscalizada em busca de atendimento especializado a ser realizado por profissionais de medicina, fisioterapia, nutrição, enfermagem, e outros conforme informação constante no sítio do hospital. Assim o cliente externo do hospital, estando em relacionamento com este e sob cuidados de profissionais de saúde, se denomina paciente.

44. O acesso do paciente ao hospital poderá ocorrer de diversas formas. Essas formas são a seguir detalhadas:

44.1. O paciente procura atendimento emergencial de forma volitiva ou conduzido por terceiros. Neste caso o paciente não escolhe o profissional que lhe prestará serviços e se utilizará dos serviços daqueles que estiverem disponíveis no interior do hospital.

44.2. O paciente procura atendimento eletivo (com horário marcado) para realização de procedimento médico, sem escolher qual profissional lhe prestará serviço, apenas apresentando uma necessidade específica (por exemplo ortopedia). Neste caso a atendente (geralmente pelo telefone) informa os profissionais disponíveis e realiza a marcação do procedimento.

44.3. O paciente já tem atendimento com profissional definido em suas relações pessoais e ou por escolha própria ou por indicação, procura realizar o procedimento (consulta, exame, cirurgia ou outro) utilizando-se da estrutura física do hospital.

(...)

No caso do item 44.1 e 44.2 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: "Dedaro 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. No caso do item 44.3 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 da 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 laborai 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.

51. Assim, agindo os médicos em nome do HOSPITAL realizam a relação do hospital com pacientes deste prestando, em NOME do HOSPITAL e em respeito às normas deste, nas instalações deste, com os recursos materiais e financeiros deste, e aperfeiçoam a prestação dos serviços de saúde onde, o atendimento médico é apenas parte deste serviço.

52. Tanto que o atendimento é parte deste serviço que o Hospital, conforme constam de seus contratos com as empresas intermediadoras de mão-de-obra de serviços médicos, realiza retenção de 10% (dez por cento) dos valores recebidos (honorários médicos pagos pelos custeares dos serviços prestados) a título de recuperação de despesas.

(...)

120. Na lide em questão, os pacientes, aqui entendidos como as pessoas físicas demandantes de serviços de saúde, por escolha pessoal, buscam HOSPITAL com o objetivo de receber deste a prestação de serviços necessária para a sua saúde sendo, pela estrutura física, administrativa e de logística daquele, encaminhada a setores do hospital (ambulatório, internação, pronto socorro, unidade de terapia intensiva) onde, nestes locais designados, são atendidos por profissionais de saúde designados HOSPITAL.

121. Assim sendo o paciente é atendido pelo HOSPITAL e o serviço por este prestado tem a interveniência de um profissional de saúde. A estrutura técnica, física e administrativa não é indiferente a este atendimento sendo inclusive determinante da forma, condições, momento e custo deste atendimento.

(...)

129. Nos processos em que foram anexados cópia de prontuários médicos, respeitados integralmente o SIGILO PROFISSIONAL, pode-se constatar que em momento algum aparecem referidas empresas interpostas como PRATICANTES de quaisquer atos perante o paciente. Inclusive essas empresas não constam de nenhum campo, informação ou quaisquer dados dos prontuários analisados.

(...)

134. Ademais, pela análise da estrutura lógica do HOSPITAL podemos conduzir de forma simplória que não existe hospital sem médico de acordo com as definições constantes de documentos normativos: (...).

(...)

147. Por força de contrato de prestação de serviços, conforme apresentados durante o procedimento de auditor, o hospital define as formas de assalariar esses profissionais que não terão salário fixo mas sim remuneração variável de acordo com a quantidade de serviços realizados ou produtividade, com base nos

valores pagos pelos pacientes ou por seus planos de saúde reduzido do valor de 10% a título de recuperação de despesas.

(...)

149. Ao participar do Corpo Clínico do hospital o médico passa a sujeitar-se à hierarquia do hospital composta por Diretor Clínico e Assistentes Clínicos, competindo a estes, conforme Regimento do Corpo Clínico a coordenação da execução das ações de apoio diagnóstico de assistência terapêutica integral, estabelecimento de critérios, parâmetros e métodos para a realização de controle e avaliação de qualidade das ações e serviços de saúde, elaborar normas técnicas para controle dos serviços prestados, organizar as atividades relativas a atuação médico-assistencial dentre outras.

150. Assim é bastante conduir que o HOSPITAL é o empregador quando o objeto da instituição é o fornecimento de serviços de saúde (médicos e outros).

(...)

152.1 Presta serviços de natureza não eventual a empregador, considerando que os serviços prestados pelo médico aos PACIENTES que compram serviços do HOSPITAL, ocorrem no interior do HOSPITAL, sob a égide de seu Regimento Interno, com a utilização de seu espaço físico, seus equipamentos, conforme sua disponibilidade e vendendo aos pacientes seus produtos (medicamento, exames e outros).

152.2. É não eventual porque, ao ser procurado pelo PACIENTE o médico está no HOSPITAL para fornecer ao cliente-pacientes os produtos que o HOSPITAL disponibiliza. O fato de existir agenda apenas visa a organização do processo e a harmonização entre as necessidades dos pacientes, do hospital e do profissional a realizar o atendimento.

153. A dependência do hospital está na utilização da estrutura física, administrativa, de materiais e serviços além de se subordinar às normas internas e à disponibilidade dessa estrutura definida. É o HOSPITAL que define quais especialidades estão disponíveis, quando e onde o paciente poderá procurá-las e delas podem utilizar. O médico é apenas o interveniente deste processo e está integralmente sujeito ao que definir o HOSPITAL.

154. A questão salarial já está discutida no item 147 e a efetividade ou não do profissional está relacionada às escalas de serviço. Em questionamento ao HOSPITAL Este informou que não tem gestão sobre as escalas de serviços e que estas são de responsabilidade das empresas contratadas. Apesar de contundente esta informação e constar dos contratos apresentados e analisados do hospital somente nos cabe discordar.

155. Discordar primeiro porque o PACIENTE procura o HOSPITAL para o atendimento de sua necessidade (especialidade médica) e o HOSPITAL por intermédio de sua estrutura administrativa encaixa necessidade do paciente à sua

escala de trabalho colocando o atendimento desse paciente no horário em que a especialidade demandada está disponível.

156. Discordar em segundo lugar porque o Regimento do Corpo Clínico define em seu artigo 28 as atividades dos médicos que compõem o corpo clínico e no artigo 29 define que "Cada serviço terá um médico efetivo como representante e responsável pelo planejamento, organização, supervisão técnica e controle das atividades assistências previstas no Regimento".

157. Ou seja, cabe a um médico efetivo (e não a uma empresa) a gestão do atendimento do paciente. Para melhor entender o conceito de médico efetivo está detalhado no artigo 17 do referido regimento e corresponde àqueles que foram admitidos como temporários a mais de 6 meses e "se declaram em concordância com todas as exigências inerentes à suas atividades como participante do Corpo Clínico...".

(...)

XI.1. Da personalidade

160. Os serviços a serem prestados aos pacientes INDEPENDEM da pessoa jurídica interposta e somente podem ser realizados se estiver presente o MÉDICO devidamente habilitado e qualificado para atender a necessidade do paciente, tornando-se totalmente desnecessária a presença da pessoa jurídica.

(...)

XI.2. Da habitualidade e não-eventualidade

165. Os contratos celebrados entre a HOSPITAL e os profissionais contratados como supostas pessoas jurídicas que acobertariam a relação laboral são uniformes, tendo o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas e outras características. Nenhuma das PJ demonstrou ter tido liberalidade para interpor cláusulas específicas, exclusivas ou privativas, não restando dúvidas da força impositiva da fiscalizada na relação contratual, preconizando a inequívoca subordinação jurídica a que os contratados se encontravam submetidos. Algumas pequenas diferenças observadas estão no detalhamento do objeto do contrato.

(...)

XI.3. Da subordinação

(...)

173. Neste caso em comenda fica bem delineado a subordinação hierárquica dos médicos ao hospital uma vez que os médicos que exercem suas atividades no interior do HOSPITAL além de terem sido admitidos sob rigoroso processo definido pelo Regimento como "Credenciamento" estão dependentes de normas definidas pelo Diretor Clínico (artigo 80, incisos III, IV e V), Assistentes Clínicos (Artigo 90III, IV, V, VII) além de poderem ser interpelados pelo Diretor Técnico (Parágrafo único do artigo 60).

(...)

176. Assim, a fiscalizada delineava a especialidade em que se utilizaria desses profissionais, gerenciando e determinando suas atividades, tomando para si a decisão sobre a forma, os meios, os materiais, o local, o momento e as condições de atendimento do paciente. Caracteriza-se, nessa situação, a interferência do poder jurídico do empregador (HOSPITAL) nas ações de seus empregados (sócios e empregados das P3), visando a manutenção e adequação de suas atividades em favor do empreendimento da empresa.

177. Todo o conjunto probatório demonstra a existência de dependência jurídica dos médicos contratados por P3 interpostas com o HOSPITAL, uma vez que os médicos se encontravam à disposição deste para a realização de serviços contínuos e necessários à sua atividade, mesmo que aqueles tivessem certa liberdade na execução dos mesmos, situação tipicamente comum em serviços dessa natureza. Portanto, não há dúvida de que os serviços foram prestados com subordinação jurídica. Com isso, não importa a dependência econômica, mas sim os pagamentos realizados aos médicos, por intermédio das P.1, como contraprestação pelos serviços prestados.

(...)

XI.4. Da remuneração

179. A remuneração nada mais é do que a retribuição ao empregado pelo serviço prestado ao empregador, encontrando-se presente e consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, embora mascarados como pagamentos a PJ, respaldados em notas fiscais de prestação de serviços, prestando-se estas tão somente a disfarçar a realidade de sua natureza remuneratória.

(...)

185. O procedimento adotado pelo HOSPITAL não pode ser acolhido, pois este oferecia aos seus pacientes todas as especialidades médicas, no interior de suas dependências com a utilização de seus recursos logísticos, físicos, materiais e administrativos, além é claro, do médico estar à disposição do paciente. Não estamos falando em médico credenciado pelo plano de saúde, que atende no seu consultório. Os pacientes eram atendidos nas unidades do HOSPITAL, conforme agenda marcada, e somente não se registravam os médicos como empregados, porque estes médicos eram especialistas, mascarando-se o vínculo de emprego via empresas interpostas.

186. O contrato de trabalho é um contrato realidade e o fato dos médicos trabalhar como sócios ou empregados de uma empresa terceira contratada, não afasta o vínculo de emprego do art. 3º da CLT.

(...)

189. (...). Também, embora seja um forte indício, não é requisito essencial na definição de empregado a exclusividade na prestação dos serviços, em outras palavras, ainda que seja um indicativo, não é imprescindível que o empregado preste serviços somente a um empregador.

(...)

XIII. DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 129 DA LEI 11.196/2005

200. Tendo em vista que contratar empresas interposta para que esta substitua a mão-de-obra médica corresponde a ilegalidade flagrante, como fica a situação da empresa interposta. Um dos argumentos que podem ser aventados na discussão é a possibilidade da aplicação do artigo 129 da Lei 11.196/2005.

(...)

205. Prevaleceu, por conseguinte, o arcabouço legal vigente, no qual o Auditor-Fiscal da Receita Federal, verificando que determinado contribuinte preenche os requisitos de segurado empregado, faça o devido enquadramento nesta condição, e efetue o lançamento tributário correspondente.

Permissa venia, creio que a importância do controle de legalidade do lançamento de ofício não só objetiva evitar a cobrança do que não seja devido, mas também vise aprimorar a forma como deve ocorrer as autuações.

Penso que no caso dos autos, malgrado o extenso trabalho desenvolvido, faltou à fiscalização caracterizar individualizadamente, ainda que por amostragem eficaz, a situação dos médicos pessoas físicas (o Dr. José, o Dr. João, o Dr. Pedro, o Dr. Mateus, a Dra. Maria, por exemplo), demonstrando que se caracterizava no particular deste ou daquele a efetiva situação de segurado empregado. Depois da globalização precisava se partir para a subsunção prática com alguns nomes e situações concretas, nem que fosse por amostragem.

Aliás, no Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843, sendo redator para acórdão o Ministro Alexandre de Moraes, se deu provimento a Reclamação Constitucional para afastar vínculo de emprego por violação de precedentes qualificados do STF por se entender ser lícita a terceirização por “pejotização”, não havendo falar em irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissional liberal para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante (médico contratado). Consta especialmente consignado no inteiro teor da decisão que os médicos, individualmente (os chamados segurados empregados), não foram ouvidos. Em passagem do voto-vista do Ministro Luís Roberto Barroso se destaca:

*Chamo a atenção para o fato de que esta não é uma ação civil pública propriamente com preocupações trabalhistas de tutela dos direitos dos trabalhadores, **porque inclusive nenhum dos médicos foi sequer ouvido.***

Tenho dúvida de se, aqui, o Ministério Público do Trabalho está atuando verdadeiramente em favor dos trabalhadores ou com preocupações de natureza tributária ou fiscal, talvez – teria dúvida até da extensão de sua legitimação ativa.

O que ocorre no Brasil, Presidente e eminentes Colegas, é que temos um sistema tributário regressivo, injusto e, de certa forma, incompreensível, que faz com que os sócios de empresa recebam mediante distribuição de lucros e de distribuição de dividendos – isentos, como estabelece a legislação –, enquanto os trabalhadores pagam, se forem bem pagos, 27,5% de imposto de renda.

Esse é o país que criamos com o sistema tributário que temos. Fui advogado trinta anos, a partir de meados dos anos 1990 com sociedade profissional – os sócios são remunerados por distribuição de lucros ou de dividendos e os empregados são pagos por contrato de trabalho. O que acontecia, na prática, trágico e triste como possa parecer, é que eu pagava menos imposto de renda do que minha secretária. Este é o Brasil.

As elites extrativistas brasileiras conceberam um sistema tributário em que o patrão paga menos imposto de renda que um empregado. Esse processo levou a uma progressiva pejetização, ou seja, muitas vezes empregados constituem pessoas jurídicas para escaparem dessa dualidade perversa, regressiva e que não se sustenta do ponto de nenhuma lógica de justiça distributiva.

Aqui, não acho que estejamos diante de uma questão de proteção de direitos trabalhistas propriamente, inclusive porque não estamos lidando com hipossuficientes que precisam ser substituídos ou representados pelo Ministério Público do Trabalho. Estamos lidando com médicos que, inclusive, e com muita frequência, têm diversos trabalhos e, portanto, não têm uma subordinação direta a um único empregador, a um único hospital ou a uma única empresa de saúde. Constituem empresas para ter um regime tributário melhor – uma decisão tomada por pessoas informadas e esclarecidas, e não hipossuficientes.

Embora, aqui, talvez, pudesse existir, em alguma medida, um interesse tributário da União, não vejo interesse trabalhista dos médicos tutelados pelo Ministério Público do Trabalho, com todas as vênias dos entendimentos contrários.

Tanto a terceirização da atividade-fim, genericamente, quanto a própria chamada pejetização, no caso particular, são toleradas pela legislação brasileira. Há aqui a essência da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em dois casos já reiteradamente citados.

O meu entendimento também é o de que se deva dar provimento ao agravo para reconhecer-se a procedência da reclamação, na linha da divergência aberta pelo Ministro Alexandre de Moraes que, em minha visão, concretiza, neste caso, a posição do Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Repito que, se estivéssemos diante de trabalhadores hipossuficientes, em que a contratação como pessoa jurídica fosse uma forma, por exemplo, de frustrar o recebimento do fundo de garantia por tempo de serviço ou alguma outra verba, aí acho que uma tutela protetiva do Estado poderia justificar-se. Gostaria de lembrar que não são só médicos, hoje em dia – que não são hipossuficientes –, que

fazem uma escolha esclarecida por esse modelo de contratação. Professores, artistas, locutores são frequentemente contratados assim, e não são hipossuficientes. São opções permitidas pela legislação.

De modo que, pedindo todas as vênias a Vossa Excelência, e compreendendo os argumentos que a motivaram, reitero minha visão de que é legítima essa modalidade de contratação. A sentença de primeiro grau, como destacado na peça de interposição – aliás, um elogio merecido ao ilustre advogado que esteve na tribuna e ao trabalho escrito desempenhado –, foi proferida anteriormente à virada de jurisprudência promovida pelo Supremo Tribunal Federal, mas a decisão do Tribunal Regional do Trabalho da 5ª Região, não, já foi posterior à decisão do Supremo. Eu situaria essa decisão, com o devido respeito merecido, como uma certa resistência a fazer prevalecer a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal.

Com essas considerações, Presidente, renovando meus cumprimentos a Vossa Excelência pelo voto e pela assunção à Presidência, estou acompanhando a divergência, dando provimento ao agravo e julgando procedente a reclamação.

Grifei e dei destaque

A despeito da construção argumentativa didática e extensa dada pelo relatório fiscal e encampada pela insigne relatoria, ao verificar o acórdão recorrido, o acórdão da DRJ e o relatório fiscal, sem necessidades de revolvimento de conjunto probatório, é possível constatar não haver indicação individualizada dos elementos caracterizadores de relação de segurado empregado entre cada médico (ou de alguns por amostragem, se fosse o caso) com o Hospital autuado. Os médicos ou suas pessoas jurídicas (as contratadas) não foram intimadas, ouvidas ou investigadas.

Não me parece, pelos elementos informados, ainda que globalizando para “todos os médicos”, em igual situação, que efetivamente esteja demonstrado a caracterização do vínculo de segurado empregado.

Ainda que conste que teria sido intimado o Hospital para apresentar a lista de médicos que trabalhavam para a instituição com informações trabalhistas como o NIT e que o Hospital tenha informado que competia as contratadas (pejotizadas dos médicos) prestarem as informações de tais dados, não caberia, a meu sentir, deixar de intimar as próprias pejotizadas e ouvir os médicos, pois consta que a fiscalização teve acesso aos contratos de prestação de serviços.

Consta que a fiscalização também teve acesso ao cadastro do Ministério da Saúde (Sistema CNES) no qual consta o cadastro do Hospital no Ministério com informações da listagem de quantitativos médicos que atendem no estabelecimento e a informações agrupadas por tipo de vínculo. Nele se observa quantidades de médicos por especialidade e se aponta o tipo de vínculo em três variações: “autônomo”, “intermediado” e “vínculo empregatício”.

Logo, não são todos os médicos que são segurados empregados na avaliação de tal cadastro junto ao Ministério da Saúde (conferir e-fls. 71/72). É verdade, lado outro, que também não se observa o que foi declarado em GFIP pelo Hospital, que inexistiria segurados empregados médicos. Pelo cadastro há sim segurados empregados médicos, mas também tem os que não são. Consta no Ministério da Saúde médicos prestando trabalho nas dependências do hospital semanalmente por 2 horas, apenas. O ponto nodal é que a fiscalização precisava fazer a individualização pessoal ou praticar um arbitramento eficaz, que não se observam. Não deveria ter listado todos como segurados empregados.

Não me convenço que haja subordinação recíproca entre si com intuito de relação de vínculo de segurado empregado para todos os médicos. Ora, cumprir regimento interno, observar atos de diretor clínico, por si só, não é caracterizar subordinação para fins de vínculo. Um Hospital desenvolve atividades extremamente importantes e controladas, sob diversos aspectos, de forma que exige regulamentação e responsável técnico, mas não é por isso que os médicos, que respeitam os normativos, sejam subordinados para fins de vínculo de segurado empregado.

Não me parece também que haja pactuação de “salário” na forma que propugna o vínculo de segurado empregado para todos. A remuneração por produtividade e as circunstâncias contratuais não se traduzem em salário, não se verifica as características de um salário previamente ajustado. Aliás, decerto, se não houver serviço prestado ou disponibilizado na dependência do Hospital não haverá valores a receber, não há ajuste para pagamento. O vínculo também não é indeterminado como num contrato de emprego sob regime celetista.

Não se trata de relação com vínculo de segurado empregado para todos. Há relação civil, ou seja, relação autônoma, que não é pago mediante salário, mas sim por meio de serviço de profissional liberal (médico) por produção de serviço executado.

A própria personalidade é relativizada com a possibilidade de solicitar a substituição com mudanças de escala, ainda que a fiscalização pondere que seja uma forma de permutar horários e dias. Contudo, falta, como dito, a especificação de individualizações de situações que tenham ocorrido na prática em “casos concretos individuais” para se estudar e validar a autuação.

A situação posta (globalmente relatada, trabalho médico em Hospital) é bem sacramentada no meio profissional respectivo, não se originando relações de vínculo de segurado empregado, por si só. O caso trata, isto é verdade, de prática corrente entre os profissionais da área, de modo a melhor atender às conveniências das partes envolvidas (médicos e Hospitais).

É fato observável no mundo fenomênico que os médicos se organizam para prestar serviços para diversas outras pessoas jurídicas (outros Hospitais e clínicas) sem que isso seja vínculo de segurado empregado, ainda que ocorram escalas nos Hospitais e exista a identificação na entrada do ambiente controlado de saúde e o dever de observar regimentos internos e ter ciência de haver um diretor geral ou um diretor clínico, que responde pelo estabelecimento de saúde e firma normas. No caso concreto a fiscalização, por exemplo, não aponta que um médico “x” (um Dr. José ou uma Dra. Maria, por exemplo) tenham sido exclusivos.

A pretensão dos médicos, no geral, no mercado de trabalho atual, aliás, não é um vínculo de segurado empregado, sob regime celetista. Essa situação prática observável não pode ser desprezada quando se parte para uma globalização da autuação (“todos”, indistintamente). A meta almejada por profissionais médicos que atingem certo nível de expertise é a livre negociação, com vínculos diversos em vários Hospitais, que, sim, no geral ocorre por pejotização.

Afinal, se, de um lado, o profissional deixa de ser empregado e com isso perde certos direitos próprios a essa condição, tais como férias anuais remuneradas acrescidas de um terço, décimo terceiro salário e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS); de outro dispõe de flexibilidade para negociar o exercício de sua profissão de acordo com a escala de horários, pode eleger locais, dias e horários para trabalhar, pode exercer a profissão em vários estabelecimentos de saúde, inclusive no mesmo dia e ainda que concorrentes (situação proibida se fosse empregado, não podendo trabalhar para concorrentes ao mesmo tempo), tudo de modo a otimizar clientela e ganhos pessoais, não se sujeitando a limite de remuneração, não sendo implicado com dever de trabalho para concorrência, repito, isto é, pode trabalhar para concorrentes entre si.

A hierarquia que a fiscalização narra é, em verdade, o cumprimento de deveres que se dão dentro de um ambiente regulado, normatizado pelo dever de saúde, de cuidado, que está implicado em um Hospital. Apenas por analogia, um condômino, por exemplo, deve obedecer ao regimento interno de um condomínio e ter ciência que o síndico é o responsável e a última instância no ambiente condominial, pautado por normas legais e internas, nem por isso deve se dizer que o condômino seja subordinado ao síndico.

Sendo assim, dou provimento ao recurso especial do contribuinte para afastar o reconhecimento de vínculo de segurado empregado dos médicos com o Hospital autuado.

Análise do item “b” – Multa de ofício qualificada:

Apesar deste Conselheiro ter dado provimento ao recurso especial do contribuinte para afastar o reconhecimento de vínculo de segurado empregado dos médicos com o Hospital autuado, prevaleceu no Colegiado, por decisão majoritária (6 x 2), o reconhecimento do vínculo, inclusive a maioria assenta que o lançamento de ofício é correto por reconhecer o vínculo que havia sido dissimulado com a utilização das pejotizadas caracterizadas pela maioria como ilícitas.

Muito bem. Por força da decisão majoritária, o **fato jurídico** que o Colegiado extrai como dado concreto do lançamento de ofício é uma dissimulação de vínculo de segurado empregado por meio de utilização de contratos ilícitos em contratação de pejotizadas de médicos para trabalharem, sob subordinação empregatícia, no Hospital autuado.

Em que pese posição pessoal já delineada, tenho em mente que o **fato jurídico** estabelecido por este Colegiado deve ser objeto da análise no capítulo da multa de ofício qualificada, inclusive por lógica normativa.

Ora, se o recurso especial fosse exclusivamente da multa de ofício qualificada e na instância anterior houvesse sido consignado, ainda que por maioria, haver a pejetização ilícita com a dissimulação no vínculo de segurado empregado, então o **fato jurídico** estabelecido pela Turma a quo deveria ser tomado de forma incontestada para enfrentar a temática da subsunção da multa de ofício qualificada.

É com base em tal lógica normativa que avalio o presente capítulo.

Adoto como antecedente normativo, curvando-me a maioria deste Colegiado, o fato jurídico por eles dado como concreto (concorde este Conselheiro ou não): Para a maioria se consolida o fato jurídico de que há dissimulação de vínculo de segurado empregado por meio de utilização de contratos ilícitos em contratação de pejetizadas de médicos para trabalharem, sob subordinação empregatícia, no Hospital autuado. É isso que a maioria assentou e firmou como premissa primeira da norma individual e concreta. Qual a consequência jurídica que deve ser dada a partir de tal fato jurídico?

Sigamos. À análise.

Para tal contexto de fato jurídico assentado pelo Colegiado, entendo que a multa de ofício deve ser qualificada, haja vista que sob condição firmada de interposição de pessoa jurídica (a pejetização para o Colegiado é ilícita) deve ser aplicada a qualificação, pois se estaria diante de fraude, com conluio e combinação contratual para dissimular relação jurídica verdadeira.

Logo, tendo sido vencido na votação primeira, curvando-me ao fato jurídico assentado pela maioria, então, por coerência normativa, deve ser a multa de ofício qualificada. É o que se extrai exatamente da lógica do paradigma, vez que o Colegiado a quo tinha reconhecido a ilicitude da pejetização, mas havia afastado a qualificação da multa em incoerência normativa.

É corolário lógico que a multa qualificada precisa de dolo e que a fiscalização precisa demonstrá-lo, sob pena de não se sustentar. O ponto nefrágico é que o caso dos autos interrelaciona o mérito da contratação com a própria qualificação da multa (fraude, simulação, conluio). Destarte, se reconhecido o vínculo, se reconhece a ilicitude e, por isso, se qualifica a multa, pois haverá vontade de agir na contratação por pejetização com fraude. O acórdão recorrido precisava ter seguido uma única coerência normativa e, a meu sentir, aliás, deveria não ter reconhecido o vínculo, já que afastava a qualificação da multa. É preciso estabelecer essa coerência e se este Conselheiro foi vencido em debate primeiro, então que se parta da premissa que assentada pela maioria e se julgue a multa de ofício com coerência normativa dada pelo que assentado quanto a situação jurídica dos fatos estabelecidos.

Neste caso, portanto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Conclusão:

A divergência que se tinha para expor consta ora declarada.

Assim, quanto a suposta relação de segurado empregado dos médicos com o Hospital atuado, entendo que não restou caracterizados fatos jurídicos capazes de estabelecer tal qualificação jurídica, pelo que dou provimento ao recurso especial do contribuinte para cancelar o lançamento. No entanto, tendo sido vencido na referida votação, entendendo a maioria do Colegiado que houve fraude, que se caracterizou a simulação e a dissimulação, com a participação das interpostas pessoas jurídicas dos médicos para o Hospital reduzir a tributação previdenciária, sendo este o “fato jurídico” caracterizado como definitivo pela força decisória majoritária do Colegiado, então, por coerência normativa, deve ser aplicada multa de ofício qualificada, dando-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional no particular.

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Fernanda Melo Leal**

Minha manifestação é relativa ao Recurso Especial da Recorrente Hospital Maria Auxiliadora S/A, especialmente no tocante a caracterização da relação de emprego, com observância ao caso concreto. Acompanhei a divergência aberta pelo conselheiro Leonam Rocha de Medeiros por entender que a despeito do brilhante voto do relator, o qual foi extremamente fundamentado em questões de direito, jurisprudências recentes e relatório fiscal, faltou uma conexão da hipótese normativa à realidade prática. Vale dizer, uma identificação, ainda que por amostragem, dos médicos do hospital, evidenciando que “fulano tal” era subordinado, prestava seus serviços de forma pessoal, habitual, etc.

Compartilho da visão exposta algumas vezes pelo ilustre professor doutor Sergio André Rocha, o qual aduz que o planejamento tributário tem sido obscurecido pela interposição de uma camada de teórica — ideológica, axiológica e principiológica — que desloca a discussão da realidade fática para questões teórico-abstratas. Mais ainda. Que o tributarista médio brasileiro tem um raciocínio conceitual que reduz os problemas tributários a questões relacionadas a conceitos e definições.

A crítica é apenas um reconhecimento de que, não raro, enquanto debatemos conceitos, a realidade já está a anos luz desta retórica. Quando o debate se centra nessas questões conceituais as divergências parecem ser irreconciliáveis. Contudo, diante de um caso concreto, conceitos se tornam menos relevantes. No fundo a questão é: estamos diante de uma legítima de economia tributária ou simulação?

Chancelo seu racional de que “a discussão sobre conceitos é incapaz de avançar na construção de um sistema de controle de planejamentos tributários ilegítimos”. Mais produtivo o estudo sobre casos concretos, na busca pela determinação de critérios que separam planejamentos tributários legítimos de ilegítimos, independentemente da pecha que recebe.

Casos concretos não são dirimidos com lentes de aumento em direito fundamental de economia tributária ou dever de contribuir. Antes de se filiar a alguma corrente absoluta pró ou contra planejamento, precisamos testar convicções diante da realidade.

A discussão sobre os conceitos fundamentais que desafiam o tributarista é certamente relevante, e nada nesta breve reflexão sugere que devemos abandonar os debates conceituais. Nada obstante, temos que reconhecer que muitas vezes, como dito, o “zoom” nos conceitos pode nos desviar da essencial problemática enfrentada nos processos.

Ultimando esta declaração, reforço que acaso tivesse a autoridade fiscal, no TVF, ou relatório, concretizado a análise, trazendo à baila referências, ainda que por amostragem, dos médicos do hospital, referenciado a aplicação das características da relação de trabalho a eles, aí sim estaria mais “palpável”, a meu ver.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Conforme registrado em ata, a despeito de colocar-me de acordo com o em. Relator, manifestei intenção em apresentar declaração de voto.

Peço licença para tecer algumas considerações, todas de índole exclusivamente doutrinária e jurisprudencial, uma vez que a situação fática destes autos foi, de forma minudente, apreciada pelo em. Relator, a quem congratulo.

Nos idos de 2018 o Min. Alexandre de Moraes, quando da apreciação do Tema de nº 725, que versa sobre a probabilidade de terceirização da atividade-fim, acertadamente cravou que “(...) o Direito não vive de rótulos, mas sim da análise da real natureza jurídica dos contratos (...)”²

Poucos anos mais tarde, quando chancelada a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem, foi a vez da Min. Cármen Lúcia, relatora da ADC nº 66, igualmente de forma arguta, pontuar não significar que

² Cf. voto do Min. ALEXANDRE DE MORAES em: **STF**. RE nº 958252, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018.

a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à **avaliação de legalidade e regularidade pela Administração** ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por **inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos**.

(...)

A escolha de qualquer modelo comercial indutor à livre concorrência não pode, por certo, ser aceito. Mas insisto: todo abuso a direitos, toda a contrariedade ao direito, especialmente quanto aos valores do trabalho, tem formas de ser questionado e haverá de contar com essas **formas e instrumentos para que não se mantenha situação contrária ao Direito, portanto, ilícita**.³

Adequando o fecho do voto da Min.^a Rel.^a da nossa Corte Constitucional ao âmbito no qual estamos, certo poder dizer que “eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso –”, há de ser apurada pela fiscalização tributária, com a consequente lavratura do auto de infração.

Certo que, com arrimo na livre iniciativa, pode a empresa optar pela forma de organização de sua atividade econômica, desde que observe os limites constitucionais e legais postos. Em nosso ordenamento, inexistente uma única liberdade absoluta, como também fez questão de destacar o Min. Alexandre de Moraes no julgamento do já citado Tema de nº 725:

Em nenhum momento a opção da terceirização como modelo organizacional por determinada empresa permitirá, seja a empresa “tomadora”, seja a empresa “prestadora de serviços”, desrespeitar os direitos sociais, previdenciários ou a dignidade do trabalhador.

(...)

Caso isso ocorra, seja na relação contratual trabalhista tradicional, seja na hipótese de terceirização, haverá um desvio ilegal na execução de uma das legítimas opções de organização empresarial, que deverá ser fiscalizado, combatido e penalizado.

Não é compatível com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociada da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Se rótulos vêm sendo atribuídos para conferir a negócios jurídicos um verniz de legalidade, tem a administração fazendária não só o poder, como o dever, de desconsiderá-los.

O § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 (RPS) determina que

[s]e o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra

^{3 3} Cf. voto da Min. CÁRMEN LÚCIA em: STF. ADC nº 66, Rel.^a Min.^a CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020.

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.**

A al. “a” do inc. I do art. 9º do RPS, como não poderia deixar de ser, exibe a mesma redação da al. “a” do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 firmando a necessidade de preenchimento de quatro requisitos inarredáveis e cumulativos para que tal enquadramento seja ultimado. Isso significa que, para que seja considerado segurado obrigatório na modalidade empregado, a prestação de serviço de natureza urbana ou rural deve se dar com:

- i) pessoalidade,
- ii) habitualidade,
- iii) subordinação; e,
- iv) pagamento de remuneração.

A bem da verdade, ainda que não houvesse a autorização contida no § 2º do art. 229 do RPS, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no **parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário**, cuja constitucionalidade igualmente já veio ser reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. Isso porque, no exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsiderar situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade. Como é, exatamente o caso, sob apreciação.

Não se está a negar o que decidido pela Mais Alta Corte do país, tanto no Tema nº 725, quanto na ADC nº 66. Apesar de despicienda a advertência acerca da autoridade dos Tribunais pátrios, prescreve o Novo RICarf, em seu art. 99, que

[a]s decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, **deverão** ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Da análise do arcabouço fático-probatório, como fartamente demonstrado no voto do em. Relator, colhidos elementos capazes de comprovar que a forma eleita pela parte recorrente para a prestação dos serviços afronta o ordenamento pátrio. Não basta a aparência de que há conformidade com o direito, arvorando-se nas decisões proferidas pelo Pretório Excelso. Imprescindível que, no caso concreto, as características de uma verdadeira prestação de serviços por pessoas jurídicas estejam presentes.

Parabenizando o em. Relator pelo judicioso voto, **acompanho-o.**

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9202-011.423 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 10166.726902/2015-25

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO