



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.728458/2015-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.762 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2021
Recorrente HOSPITAL SANTA LUCIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES SUSCITADAS EM RECURSO QUE NÃO FORAM APRESENTADAS EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Consideram-se, portanto, preclusas as alegações da contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em decorrência da atribuição de efetuar lançamento e da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL.

A Receita Federal do Brasil, por meio de suas autoridades tributárias, possui poderes para investigar a situação fática que configura vinculação de trabalhadores à Previdência Social para fins de arrecadação e lançamento da contribuição respectiva, sem prejuízo ou interferência nas normas afetas à legislação do trabalho.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. “PEJOTIZAÇÃO”. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Lançadas as contribuições a partir da aferição indireta, com transparência nos procedimentos utilizados, ocorre a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte demonstrar que os valores apurados não correspondem aos eventos ocorridos, a teor do § 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991.

PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE.

O processo administrativo-tributário admite todas as provas e meios de provas lícitos, inclusive indícios e presunções.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

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

LEI N.º 13.429/17. MULTA QUALIFICADA. PEJOTIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE RETROATIVIDADE BENIGNA.

A Lei n.º 13.429/17 não deixa de considerar infração a pejotização, o ato de simular a existência de empresas jurídicas interpostas e dissimular a existência das relações pessoais de trabalho, conforme art. 71 da Lei n.º 4.502/64, não sendo possível aplicar art. 106, II, “a”, do CTN para afastar a qualificação da multa, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996.

ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

Alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, à exceção das alegações constantes no item “IV.A” do recurso voluntário (“Preliminar de nulidade do auto de infração pela análise não individual das supostas relações de emprego. Não comprovação da materialidade do fato gerador e prejuízo ao direito de defesa”) e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campos (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny e pelo conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2202-008.762 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10166.728458/2015-82

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo n.º 10166.728458/2015-82, em face do acórdão n.º 12-90.039, julgado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro (DRJ/RJO), em sessão realizada em 14 de agosto de 2017, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 17/47) e Autos de Infração anexos, trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a sociedade empresária identificada, lavrado em 12/10/2015, referente às competências de 01/2011 a 12/2011, cujo objeto consiste em lançamento de contribuições sociais remetidas pelo Art. 3º da Lei 11.457/07:

Contribuições destinadas a outras entidades e fundos- Terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), correspondentes a 5,8% sobre a remuneração de segurados empregados do HSL, conforme art. 33, Lei 8.212/91, cc art. 109 e ANEXO II, da IN/RFB 971/2009, alterada pela IN/RFB 1027/2010.

Durante o procedimento fiscal, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome das seguintes pessoas jurídicas, visando as contribuições previdenciárias do processo 10166.728380/2015-04, não aplicável a este lançamento.

CNPJ	RAZÃO SOCIAL	Direção (presidente) comum a todas as empresas
38.000.485/0001-96	Hospital Maria Auxiliadora S/A	José do Patrocínio Leal, CPF 185.491.017
00.511.816/0001-80	Hospital Prontonorte S/A	José do Patrocínio Leal, CPF 185.491.017
00.049.791/0001-44	Hospital Santa Helena	José do Patrocínio Leal, CPF 185.491.017
03.111.336/0001-10	Centro Radiológico do Gama	José do Patrocínio Leal, CPF 185.491.017
00.117.242/0001-60	Centro Radiológico de Brasília	José do Patrocínio Leal, CPF 185.491.017

A Autoridade Tributária e Aduaneira da união, para as matérias objeto do presente processo, elenca os motivos de fato e de direito que suportam o presente lançamento de crédito tributário, conforme a apertada síntese elencada a seguir, com a narrativa dos fatos.

DO FATO GERADOR

O fato gerador objeto do presente processo de auto de infração é a prestação de serviços por profissionais de saúde, em atendimento aos pacientes do HSL, na condição segurados empregados, mediante remunerações não declaradas em GFIP e sem o recolhimento das contribuições incidentes.

DA BASE DE CÁLCULO

A Base de Cálculo foi identificada por meio de lançamentos contábeis da Escrituração Digital do HSL. Os valores estão agregados, por mês de competência, nos lançamentos contábeis nas seguintes contas contábeis: **411020001-SERVICOS MEDICOS PESSOA JURIDICA** e **411020003- SERVICOS PESSOA JURIDICA**, conforme ANEXO X do Relatório Fiscal.

DA PEJOTIZAÇÃO

Apesar de o HSL ser de grande porte, inclusive com serviços complexos, como UTI, não são registrados em seus quadros de funcionários nenhum médico. A realidade fática encontrada, contudo, era que os médicos que laboravam nas dependências do HSL foram contratados sob o manto da intermediação de pessoa jurídica (prática denominada de "pejotização").

Na página da internet do HSL, encontramos o seguinte:

<http://www.santalucia.com.br/>:

CORPO CLÍNICO

Uma das mais completas equipes médicas de Brasília O Santa Lúcia é reconhecido pelo corpo clínico de excelência. São profissionais renomados, com vasta experiência em mais de 30 especialidades.

O quadro multidisciplinar, o trabalho em perspectiva sistêmica, a informatização de todos os processos e documentos e as mais avançadas ferramentas de diagnóstico fazem com que nossos profissionais tenham à disposição o suporte necessário para que a atividade de saúde seja concretizada com qualidade, precisão, agilidade e prezando pela humanização do tratamento.

A Emergência do Hospital Santa Lúcia possui profissionais especializados para atender com rapidez e segurança todos pacientes que necessitem de cuidados urgentes.

Funciona 24 horas por dia, realiza cerca de 16 mil atendimentos mensalmente e concentra em um mesmo local, clínica médica, ortopedia, cirurgia geral, cardiologia, ginecologia, pediatria, Centro de Dor Torácica e as especialidades alcançáveis otorrinolaringologia e urologia.

A integração entre as especialidades médicas e as demais áreas do Hospital otimiza a assistência emergencial.

- Total de 30 leitos – 24 destinados à ala adulta e seis à infantil
- 12 cadeiras para medicação
- Farmácia
- Dois postos de enfermagem
- Salas de repouso para funcionários
- Área ampla com um total de dois mil metros quadrados

BLOCO CIRÚRGICO E OBSTÉTRICO

Referência em assistência cardiológica no Centro-Oeste, o Hospital Santa Lúcia oferece o que existe de mais avançado para cuidar do coração da população brasiliense.

Estrutura completa e tecnologia de ponta para o diagnóstico e tratamento das doenças cardiovasculares

Cardiologia

O hospital dispõe de atendimento emergencial, internação, UTI especializada e cirurgia de alta complexidade. Conta com 68 cardiologistas altamente capacitados que exercem as várias subespecialidades da área cardiológica.

A equipe médica é reconhecida, na região e nacionalmente, pela alta capacidade técnica e de liderança em cardiologia e cirurgia cardiovascular.

CENTRO ONCOLÓGICO

O Hospital Santa Lúcia conta com um dos centros oncológicos mais completos do Distrito Federal e dispõe de equipe multidisciplinar com médicos oncologistas clínicos, cirurgiões oncológicos e hematologistas, auxiliados por enfermeiros e farmacêuticos especialistas na área.

Possui seis consultórios médicos, farmácia própria que trabalha com medicações de referência, quatro boxes privativos de quimioterapia e uma sala coletiva com 13 cadeiras voltadas para o tratamento quimioterápico.

O Santa Lúcia disponibiliza o serviço de Day Clinic, em que o paciente, para evitar a internação, faz o tratamento no hospital e retorna ao ambiente familiar no mesmo dia.

No combate aos mais diversos tipos de câncer, o Hospital Santa Lúcia oferece modernos tratamentos, como terapias biológicas e de alvo molecular, transplante de células-tronco hematopoiéticas e transplante autólogo de medula óssea.

Os serviços prestados na área de oncologia englobam vários setores do hospital: área ambulatorial, centro cirúrgico, unidade de terapia intensiva, serviços e equipamentos da medicina diagnóstica, além da unidade de radioterapia.

Todos os setores são adequados para desenvolver o atendimento oncológico de alto padrão.

Radioterapia

A unidade possui equipamentos modernos, como dois aceleradores lineares Varian, uma unidade de braquiterapia de alta taxa de dose (HDR), salas de enfermagem e planejamento e quatro consultórios para atendimento ao cliente.

A equipe está alinhada a protocolos de condutas clínicas bem definidos, com rígido controle de qualidade e com o máximo de segurança nos procedimentos.

Trabalham em conjunto radioterapeutas, físicos e enfermeiros.

Medicina Diagnóstica

A Medicina Diagnóstica por Imagem oferece suporte completo a partir da utilização de tecnologia de ponta para um tratamento mais eficaz. São feitos exames de ressonância magnética de alto campo, mamografia digital, tomografia computadorizada multislice, radiografia digital, PET/CT, cintilografias (incluindo a técnica SPECT-CT) e análises clínicas aprofundadas de cada caso, propiciando um diagnóstico mais preciso da localização dos tumores.

Terapia com Radioisótopos

Em parceria com Centro de Medicina Nuclear, o Hospital Santa Lúcia oferece o que existe de mais novo para a terapia com radioisótopos.

São realizadas terapias para tratamento de tumores de tireoide, dores ósseas causadas por metástases, lesões hepáticas e tumores neuroendócrinos.

No caso de tumores neuroendócrinos não operáveis ou metastáticos, é utilizado o Octreotato-177Lu com excelentes resultados. O Hospital possui três quartos adequados para a realização desses tratamentos.

UTI NEONATAL E PEDIÁTRICA

O Hospital Santa Lúcia possui UTI Neonatal e Pediátrica com estrutura completa e com profissionais habilitados para garantir cuidados especiais a bebês e crianças em estado crítico de saúde.

Unidade de Terapia Intensiva Neonatal

Referência no Distrito Federal pela assistência especializada, a UTI do Santa Lúcia é coordenada por uma equipe experiente e conceituada de pediatras neonatologistas. A Unidade conta com especialistas e técnicos em enfermagem, fisioterapeutas, psicólogos, nutricionistas e fonoaudiólogos.

A assistência integral aos bebês tem ainda como apoio, médicos especialistas de outras áreas, como cirurgia pediátrica, cardiologia, neurocirurgia e oftalmologia.

O acompanhamento conta com ampla gama de exames primordiais, realizados ainda no leito.

A Unidade de Terapia Intensiva Pediátrica

Conta com profissionais qualificados e serviço médico e de enfermagem 24 horas. A equipe é constituída por pediatras intensivistas, enfermeiros e técnicos, fisioterapeutas, nutricionistas, psicólogo, além de um grupo de apoio das diversas especialidades do hospital.

Além da contínua vigilância realizada pela equipe de profissionais, a saúde dos pequenos é monitorada por equipamentos de ponta que avaliam as funções respiratória e cardíaca, aumentando o grau de segurança e confiabilidade na assistência prestada.

Da Análise dos esclarecimentos, argumentos e documentos apresentados pelo HSL

Através de análise contábil e financeira, verificou-se que o HSL remunerou os profissionais médicos a seu serviço por intermédio de pessoa jurídica.

Determinou o Fisco que apresentasse demonstrativo referentes às remunerações constantes em DIRF e pagas às empresas prestadores de serviço, bem como NF e INSS retido, além dos contratos com as “empresas”.

Em resposta, o HSL menciona que:

QUE (...) 'muitos pagamentos não possuem contrato formalmente elaborado, em razão da peculiaridade da prestação de serviços médicos'...

QUE (...) "o Hospital é apenas o local onde o médico presta serviço. O tomador do serviço é, efetivamente, o paciente (em caso de pagamento particular), ou o plano de saúde" (grifos nossos)

QUE, Assim, em uma prestação de serviços médicos figuram os seguintes atores: (I) o paciente (que receberá tratamento médico), (II) o médico (prestador de serviço), (III) o Convênio Médico (que pagará pelo serviço), (IV) o Hospital (que é o local onde os serviços são prestados)

QUE (...) o montante pago pelo Convênio, ao Hospital, é repassado integralmente ao médico, sem cobrança de qualquer quantia ou taxa, o que confirma sua natureza como receita de terceiros;

QUE resta claro que os Hospitais não possuem qualquer ingerência sobre os trabalhos médicos, não definem a remuneração a ser paga para os mesmos, não estabelece

escalas de trabalho e tampouco contrata mão de obra para trabalhar em suas dependências.

QUE na verdade, a fonte pagadora dos serviços médicos é o plano de saúde, que recebe uma quantia mensal do paciente para que este possa remunerar os serviços prestados pelo médico que é, por essência, autônomo.

QUE dos poucos contratos existentes, pode-se verificar que a remuneração de tais clínicas decorre, exclusivamente, dos honorários médicos que serão pagos pelos convênios e pelos particulares.

Os médicos trabalham no Hospital Santa Lúcia com todos os pressupostos de emprego (serviços prestados por pessoa física, não eventualidade, onerosidade e subordinação), prestando serviços ao HSL, nas suas dependências, e sob sua subordinação. A remuneração destes serviços médicos foi paga diretamente pelo HSL aos prestadores de serviços, por meio de emissão de notas fiscais das empresas interpostas tendo como tomador dos serviços o HSL. Tais pagamentos efetuados foram escriturados na contabilidade do HSL como despesas dedutíveis de IRPJ e CSLL, conforme balancete, portanto, ***fazendo parte dos custos dos serviços prestados pelo Hospital Santa Lúcia S/A, e não se trata de um mero repasse.***

O Fisco não lançou tributos relativos a honorários recebidos diretamente do plano de saúde pelo médico, quando este realiza seus serviços por conta própria e risco.

Foi solicitada a identificação individualizada desses profissionais, bem como sua carga horária, remuneração mensal e informações das empresas interpostas. A resposta não atendeu à integralidade da requisição, conforme item 24 do relatório fiscal, não identificando individualizadamente os profissionais, remunerações, carga horária etc. O sujeito passivo descumpriu a solicitação da intimação 03, ao não fornecer dados completos dos médicos e sua carga horária, para o ano de 2011, na medida que dispunha em seu poder das informações, inclusive em sistema informatizado.

O Auditor-Fiscal realizou uma visita ao HSL, em 24/04/2015, constatando que os médicos são formalmente sócios de empresas, mas as escalas ficam em poder e controle do HSL. Estes atendem utilizando toda a estrutura do Hospital, realizando seu ofício em nome do HSL, sem liberdade de decidir o protocolo de ação, devendo cumprir o que está no Regimento do hospital, sendo que, quando ingressa, preenche uma ficha com todos os seus dados e, ao final, assina um termo de responsabilidade, onde se compromete a cumprir sua atuação, de acordo com o regimento.

Ao anunciar seu corpo clínico, o HSL sugere aos pacientes que os profissionais são integrantes do corpo clínico do próprio Hospital, e passam por controle e avaliação de sua atuação.

Do Procedimentos na Contratação de Profissionais de Saúde No HSL

Na ficha cadastral, além do termo de responsabilidade, é explicado ao médico que a única forma de ingresso é através de PJ. Este processo de contratação é confirmado pela observação *in loco*, em depoimentos coletados pelo Auditor-Fiscal, análise documental e diligências em empresas interpostas. Por exemplo,

(...) Que todos os serviços foram prestados por intermediação da referida empresa interposta, e nunca foi proposto pelo Hospital Santa Lucia a contratação direta na qualidade de pessoa física (trecho do depoimento do médico pediatra ALEXANDRE NIKOLAY DE V.R. LEMOS)

(...) Que não conhece nenhum médico no setor de radiologia que trabalha na condição de pessoa física, apenas por intermediação de empresas (trecho do depoimento do médico Radiologista FABRICIO GUIMARAES GONCALVES)

Do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) informados ao Ministério da Saúde.

Para efeito deste cadastro, o estabelecimento de saúde poderá ser tanto um hospital de grande porte, quanto um consultório médico isolado.

Além das informações de sua estrutura física, constam no CNES, disponível para o público em geral, consulta da relação de profissionais informados pelo HSL com as seguintes informações: Dados pessoais do profissional, dados profissionais (registro), vínculo do profissional com o estabelecimento, código brasileiro de ocupação, carga horária semanal, data de entrada e data do desligamento.

A relação CNES também indicou que os médicos credenciados faziam parte do quadro societário de empresas interpostas aqui analisadas.

Da desconsideração dos contratos de serviços médicos com interposição de pessoa jurídica

A desconsideração dos contratos de prestação de serviços não implica aqui em desconsiderar a personalidade jurídica das empresas interpostas.

Elementos caracterizadores:

- a) *Contratação de médicos por interposição de pessoa jurídica, na área fim do HSL é ilegal, neste caso, formando vínculo com o tomador dos serviços, conforme sumula 331, TST;*
- b) *Presentes os pressupostos da relação de emprego dos profissionais de saúde, a serviço do HSL, previstos no art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei 8212/91 (Lei Orgânica da Previdência Social);*
- c) *Identidade de objetivos sociais entre as empresas interpostas e o HSL (conforme demonstrado na Tabela 5, do presente relatório fiscal);*
- d) *Transferência ilegal de responsabilidade tributária e responsabilidade civil, da pessoa jurídica contratante para empresa interposta (contrariando o art. 176, CTN, cc arts. 927 e 932, código civil, e art. 9º da CLT)*
- e) *Empresas interpostas sem estrutura operacional para funcionar, com inexistência de empregados médicos, inclusive, em muitos casos, inexistem, inclusive, empregados na área de apoio, para prestar os serviços acordados, o que indica uma realidade diversa daquela formalizada em contratos;*
- f) *Serviços eram prestados em regra pelos médicos sócios das empresas interpostas, nas dependências do HSL, alguns até de forma exclusiva, exercendo cargo ou função de confiança, como coordenador, chefias de equipes médicas e UTI, etc, indicando claramente relação de emprego;*
- g) *Pagamentos efetuados pelo HSL a supostas PJ, mediante emissão de notas fiscais mensais, geralmente, valores variáveis, em retribuição aos serviços médicos ou honorários médicos, deixando claro que são pagamentos pelo trabalho médico, portanto, pertencente pessoalmente ao médico e não a empresas;*
- h) *Contratos de prestação de serviços são padronizados, no estilo Contrato de Adesão, em geral, firmados por período de 12 ou 24 meses, podendo ser renovados mediante termo aditivo, alguns com mais de uma dezena de renovações anuais;*
- i) ***Existência de decisão da justiça do trabalho em primeiro grau que reconhece vínculo de emprego entre os sócios das empresas médicas e o HSL (processo 17ª vara TRT. 68394/2014510017).***

Clínica de Assist. Médica Komatsu LTDA, CNPJ 12.744.472/0001-38, contratada em 27/12/2010, em vigor até hoje,

Em diligência e depoimento do sócio e pediatra, sr. Alexandre, constante nos autos, verificou que, diferente do pactuado acima, somente trabalhava como médico o depoente Alexandre, que ficava a disposição 24h por dia, durante 7 dias da semana, em posição de coordenação de equipe médica do HSL, portanto com vínculo de emprego (Art 12, I, Lei 8212/91).

Das Diligências Fiscais em empresas interpostas e depoimentos prestados pessoalmente por médicos

As três empresas com maior movimento econômico com o HSL foram diligenciadas e apresentam a seguinte situação:

Nome da Empresa diligenciada	Valor recebido do grupo Santa Lúcia (R\$)	Ativo Imobilizado	Objeto Social	Empregados médicos declarados na GFIP
Instituto brasileiro de diagnóstico por imagem Ltda.	8.178.474,41	inexistente	Serviços médicos de radiologia	Inexistente
Clínica de assistência médica Komatsu	1.826.666,66	inexistente	atividade médica pediatria	Inexistente
Clínica de Cirurgia Planalto	627.605,88	35.000,00	atividade médico cirúrgica	inexistente

Em diligência fiscal, de 29/06/2015, na Pessoa Jurídica Instituto Brasileiro de Diagnósticos por Imagem LTDA., CNPJ 08.395.438/0001-28, os médicos integrantes do quadro social responderam

QUE, ...não detinha para os exercícios de 2011 e 2014 nenhum bem do ativo imobilizado, consoante demonstram os balanços patrimoniais que ora apresenta.

QUE, ...a atividade de prestação de serviços de imagenologia e radiologia era desenvolvida pessoalmente por seus sócios e todo o resultado financeiro era distribuídos entre eles, após recolhimentos dos tributos, além do pagamento das despesas". (grifos nossos)

QUE, ...no que se refere à escala semanal dos profissionais médicos para o desenvolvimento da prestação de serviços ao Hospital Santa Lúcia durante o exercício de 2011, a contribuinte informa que não detinha escala previamente estabelecida com a instituição Hospitalar. (grifo nosso)

Quadro semelhante se apresenta nas outras empresas.

Dos depoimentos dos médicos "pejotizados"

a) Depoente: médico pediatra Alexandre Nikolay de Vasconcelos Rabelo Lemos, em 08/07/2015:

QUE prestou serviços como sócio de empresa contratada CLÍNICA DE ASSISTENCIA MÉDICA KOMATSU RABELO LTDA, CNPJ 12.744.472/0001- 38, doravante denominada de Clínica Komatsu.

QUE trabalha há aproximadamente dez anos no Hospital Santa Lucia, inicialmente como sócio quotista da empresa Clínica de Assistência SOS infantil, e a partir de 27/12/2010, passou a trabalhar no Hospital Santa Lucia, por intermediação da pessoa jurídica Clínica Komatsu.

QUE os pagamentos pelos serviços prestados ao Hospital Santa Lucia eram efetuados mensalmente, em conta bancária da empresa interposta Clinica Komatsu, mediante emissão de nota fiscal, até o dia dez do mês subsequente à realização dos serviços. (...)

Que todos os serviços foram prestados por intermediação da referida empresa interposta, e nunca foi proposto pelo Hospital Santa Lucia a contratação direta na qualidade de pessoa física. Que durante o ano de 2011, além do contato com o senhor Gustavo, já relatado, tinha contato com Cícero Dantas, Diretor Técnico do Hospital Santa Lúcia, superior hierárquico do depoente.

QUE durante o ano de 2011 foi um ano atípico, e não tinha escala fixa, pois tinha semana que chegava a fazer 100 horas semanais ou mais, e que ficava a disposição do Hospital Santa Lúcia, 24 horas, sete dias por semana, como coordenador da pediatria... (grifos no original)

b) Depoente: Nome: Fabricio Guimarães Goncalves, CPF: 035.625.506- QUE presta serviços médicos nas dependências do Hospital Santa Lúcia, desde de cerca de 2007, como medico radiologista, e partir de julho/2014 atua como chefe médico de radiologia.

QUE recebe pelos serviços médicos prestados, medidos por exames realizados, e pagos mensalmente até o quinto dia de cada mês, após repasse efetuados pelos planos de saúde ao Hospital Santa Lucia.

QUE em 2011 prestava serviços por intermediação da pessoa jurídica, INSTITUTO BRASILIENSE DE DIAGNOSTICOS POR IMAGEM LTDA, CNPJ 08.395.438/0001-28, doravante denominada de IBDI.

QUE nunca foi proposto pelo Hospital Santa Lucia a contratação direta do depoente, na qualidade de pessoa física. (...)

QUE não conhece nenhum médico no setor de radiologia que trabalha na condição de pessoa física, apenas por intermediação de empresas(..).

QUE não se lembra da pessoa responsável pela contratação no Hospital em 2011, mas atualmente a pessoa com quem se reporta na área médica é o sr. Raul Sturari, responsável técnico do hospital Santa Lucia. (..) Que todos os médicos radiologistas, intermediados pela empresa IBDI, trabalharam utilizando de toda a estrutura física e de equipamentos médicos do próprio Hospital Santa Lúcia...

Da decisão da Justiça do trabalho sobre médicos “pejotizados” no HSL

A decisão da justiça do trabalho, em primeira instância, de 27/02/2015, confirma a relação de emprego entre os médicos "pejotizados" e o HSL (processo 17ª vara TRT. 68394/2014510017):

"Com relação a subordinação, também está presente. O fato de os profissionais da área médica terem flexibilidade de horário e autonomia na execução dos serviços - condição, aliás inerente a função de médico - não afasta o referido requisito. É decisivo a circunstância de que os profissionais estavam inseridos na dinâmica empresarial do hospital - como o demonstra os próprios contratos firmados com as clínicas. Adota-se aqui o conceito de subordinação estrutural, como desenvolvido por Mauricio Godinho Delgado, que caracteriza "pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica organizacional e funcionamento" (Delgado, Mauricio Godinho. Direitos Fundamentais na relação de trabalho, da Revista São Paulo, de 06/06/2007, pg. 667).

No caso da Associação dos Médicos dos Hospitais Privados do DF (AMHP), CNPJ 00.735.860/0001-73, cabe frisar que, embora sua atividade não esteja diretamente

vinculada a atividade fim do HSL, é indiscutível a atuação dos seus médicos associados na atividade fim do HSL. A estes referidos médicos aplicam-se os mesmos pressupostos da relação de emprego aqui debatidos.

A interposição da associação dos médicos (AMPHDF) serve apenas para facilitar os recebimentos de honorários de seus associados, visto que esta associação não interferia na relação dos médicos do HSL, e muito menos controlava suas escalas, sendo esta função exclusiva do HSL.

O que era uma operação "triangular" (Hospital; médico; empresa interposta), passou, com a entrada da AMHP, a ser "quadrangular" (Hospital, médico, empresa interposta e AMHP). Ou seja, verificou-se, com base na documentação, que todos os médicos referentes aos pagamentos constantes das notas fiscais emitidas pela AMHP, na verdade prestaram serviços no HSL, e todos eles são vinculados a empresas interpostas, muitas das quais, também, recebem diretamente do Hospital Santa Lúcia, conforme ANEXO X. É o caso, por exemplo, da Clínica Cirúrgica Planalto, CNPJ 03.383.131/0001-93.

Da remuneração atribuída aos profissionais de saúde que prestaram serviços ao HSL

A identificação completa de todos os profissionais de saúde vinculados às empresas interpostas que prestaram serviços ao HSL, não foi fornecida, em sua integralidade, pelo HSL, visto o não atendimento ao termo de intimação 03. Entretanto, da análise de documentos apresentados pelo HSL e demais informações acostadas aos autos (DIPJ; Relação CNES; escala fornecida pelo HSL; depoimentos, etc.), concluiu-se, por aferição indireta, que os prestadores de serviços são de fato as pessoas físicas, em regra, médicos integrantes do quadro societário das empresas interpostas, informados na DIPJ ano base 2011 e CNES, conforme planilhas do ANEXO VII e do ANEXO XII (AMHP).

As "receitas" recebidas pelas empresas interpostas registradas em Notas Fiscais e Contabilidade, como serviços médicos prestados e honorários médicos, decorrem na verdade de remunerações atribuídas aos profissionais de saúde.

A aferição deu-se com base nos §§ 3º e 6º, do Art. 33, da Lei 8.212/91, visto o não atendimento correto do TIF 03. Também os Art. 116, parágrafo único e 149, III e VII, são supedâneos legais do lançamento.

Os valores da base de cálculo serão lançados por mês de competência, e são equivalentes às importâncias mensais referentes aos serviços prestados pelos profissionais de saúde, com interposição das pessoas jurídicas, registrados nas contas de despesas da escrituração contábil do HSL, como seguem: conta 411020001 - SERVICOS MEDICOS PESSOA JURIDICA; e conta 411020003- SERVICOS PESSOA JURIDICA, conforme ANEXO X, do presente processo. Os lançamentos contábeis nas referidas contas contábeis têm como suporte as notas fiscais emitidas para justificar as remunerações auferidas pelos empregados pejetizados.

Considerações Gerais e Finais

O procedimento do HSL nem mesmo atende as orientações básicas de atendimento à saúde previstas em normas do Governo Federal, em especial a resolução RDC 07, de 24/02/2010, da ANVISA, que regula a existência de médicos em UTI, in verbis:

Art. 7º A direção do hospital onde a UTI está inserida deve garantir:

I - o provimento dos recursos humanos e materiais necessários ao funcionamento da unidade e à continuidade da atenção, em conformidade com as disposições desta RDC;

II - a segurança e a proteção de pacientes, profissionais e visitantes, inclusive fornecendo equipamentos de proteção individual e coletiva.

Art. 13 Deve ser formalmente designado um Responsável Técnico médico, um enfermeiro coordenador da equipe de enfermagem e um fisioterapeuta coordenador da equipe de fisioterapia, assim como seus respectivos substitutos.

Art. 19. O hospital em que a UTI está inserida deve dispor, na própria estrutura hospitalar, dos seguintes serviços diagnósticos e terapêuticos:

I - centro cirúrgico;

II - serviço radiológico convencional;

III - serviço de ecodopplercardiografia.

Da Multa de Ofício aplicada

A multa de ofício foi aplicada nos termos do Art. 44, I e §1º c/c Arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, todos na forma do Art. 149, VII, última figura (simulação), do Código Tributário Nacional.

Da Impugnação do Hospital Santa Lúcia

Notificado, pessoalmente, do lançamento dos Créditos Tributários, em 15/10/2015 (fls. 1623) apresenta o sujeito passivo sua impugnação em 16/11/2015 (fls. 1.628 a 1.666), com as seguintes razões, em apertada síntese.

Aspectos gerais

Entendeu por bem a autoridade fiscal desqualificar a pessoa jurídica regularmente constituída (Clínica Médica).

O lançamento atribui uma inexistente situação de fraude ou simulação supostamente praticada pelo contribuinte, além de ignorar por completo a existência de pessoa jurídica regularmente constituída segundo as normas vigentes do País.

O Auto extrapola as competências da autoridade fiscal, ao buscar o reconhecimento de um vínculo empregatício.

Distinção entre serviços médicos e serviços hospitalares

Serviços médicos são prestados por profissionais ou grupo dos mesmos e serviços hospitalares são relacionados ao fornecimento da estrutura, solicitada pelos profissionais, por parte dos hospitais.

O Auditor-Fiscal não fez a diferenciação, quando citou o objeto social da resistente. Discorre como funcionam os hospitais.

O Hospital Santa Lúcia, assim como a maioria dos hospitais do Distrito Federal, funciona como hospitais abertos (sic), exceto os estabelecimentos Públicos, que não aceitam profissionais médicos de fora, e contratam através de concurso público.

Outra forma de atuação são os chamados hospitais fechados, que possuem corpo clínico integralmente próprio, o qual apenas tais profissionais podem exercer a medicina em suas dependências.

Assim, no caso do Hospital Santa Lúcia, ora impugnante, considerado um típico Hospital Aberto, sua estrutura mínima, focada na prestação de serviços hospitalares, não exerce a atividade da medicina propriamente dita (serviços médicos).

Os serviços médicos são prestados por profissionais externos, da comunidade do Distrito Federal e de outros Estados, que precisam ser registrados nos cadastros do

Hospital apenas para a aferição de sua condição de médico legalmente habilitado para o exercício da medicina.

Estão ausentes os requisitos para a caracterização de uma relação de emprego. A ficha cadastral é apenas para verificar a necessária habilitação.

O Hospital não faz, nem controla escala de plantão dos médicos, ele apenas toma conhecimento de quais médicos atuarão em determinados horários do dia. Quem define qual o horário que determinado médico irá trabalhar é a pessoa jurídica (Clínica Médica), ao qual o aludido profissional pertence.

Os Hospitais não pagam "um único centavo" aos profissionais e Clínicas Médicas que atuam em suas dependências. De fato, os Hospitais, em virtude de uma exigência do mercado, capitaneada pelas Operadoras de Plano de Saúde, acabam por receber e imediatamente repassar os recursos, das OPS para as Clínicas, sem proceder a qualquer desconto sobre tais montantes.

Nulidade do Auto - Erro na identificação do Sujeito Passivo.

Como o Hospital não é quem contrata os serviços do médico, o tomador do serviço é, efetivamente, o paciente (em caso de pagamento particular), ou o plano de saúde, que representa o paciente perante o profissional médico e o hospital. O hospital atua como mero repassador da receita, não sendo ele o destinatário final de seus valores, nem o contribuinte.

Na verdade, o Hospital é apenas o local onde o médico presta o serviço. Resumidamente: (I) o Paciente (que receberá o tratamento médico), (II) o Médico (prestador do serviço), (III) o Convênio Médico (que pagará pelo serviço), (IV) o Hospital (que é o local onde o serviço é prestado).

Por imposição dos Convênios, no caso dos Hospitais Abertos, o pagamento dos honorários médicos é feito conjuntamente com o pagamento dos serviços hospitalares, oriundos da utilização da estrutura do Hospital. O montante pago pelo Convênio, ao Hospital, é repassado integralmente à Clínica ou ao médico, sem a cobrança de qualquer quantia, o que confirma sua natureza como receita de terceiros.

Os contratos firmados com as Operadoras de Plano de Saúde demonstram quem paga pelos serviços médicos prestados aos beneficiários do Plano de Saúde dos Servidores é o Convênio, e não o Hospital.

A prevalecer a esdrúxula tese fiscal, um paciente que recebesse atendimentos médicos deveria ser primeiramente cobrado a pagar os honorários médicos e, em caso de impossibilidade, aí sim as Operadoras de Planos de Saúde seriam chamadas a garantir o pagamento do débito.

Na prática, o Hospital deve pura e simplesmente receber os honorários oriundos das OPS's e repassar a sua integralidade, sem qualquer desconto.

A menção à escrituração de tais recursos de terceiros na contabilidade do HSL, como despesa dedutível de IRPJ e CSLL, gera uma presunção de que tais recursos ficam à disposição do Hospital para utilizar como bem entender e, posteriormente, pagar o quanto bem quiser ao profissional médico. No entanto, tal situação decorre da dificuldade contábil que tem o Hospital em segregar as receitas hospitalares das médicas, uma vez que, conforme dito, tais recursos são cobrados em uma única Nota Fiscal, e são pagos pelos Convênios de uma só vez.

Afronta, pelo auto de infração, aos dispositivos da lei nº 11.196/2005

O lançamento contraria, formalmente, o permissivo contido na Lei nº 11.196/2005, uma vez que indigitada norma confere aos serviços que se encaixam no tipo legal, a possibilidade de se constituir em pessoas jurídicas.

O indigitado Auto de Infração pretende se imiscuir na seara do Poder Judiciário, especificamente a Trabalhista, para além de desconsiderar a pessoa jurídica regularmente constituída, reconhecer elementos de vínculos empregatícios, em flagrante usurpação de competência.

O art. 129 da referida lei é aplicável ao caso. Discorre sobre tal dispositivo e os motivos de sua edição. O veto presidencial sobre o parágrafo único desse artigo, que previa a inaplicabilidade do artigo 129 nos casos em que houvesse sentença judicial definitiva no âmbito da Justiça do Trabalho, deveu-se apenas a um critério de lógica e razoabilidade.

Falece competência à Receita Federal para desconsiderar a personalidade jurídica das clínicas médicas que eventualmente prestaram serviços ao contribuinte. É incongruente que o Fisco permita a criação de uma empresa, confere registro e certificado de regularidade à mesma e, posteriormente, vem desqualificar ou desconsiderar essa personalidade jurídica.

Dos pressupostos do Art. 12 da Lei 8.212/91

Acosta carta ao DRT/Brasília, da lavra das entidades representativas dos médicos.

Em suma, o referido documento afirma que:

(i) Os médicos que atuam nos hospitais privados do Distrito Federal o fazem na qualidade de profissionais autônomos ou de sócios de pessoas jurídicas próprias (o que rechaça a absurda tese de conluio contida no presente Auto);

(ii) Não se encontram presentes na relação Médicos versus Hospitais as condições de subordinação e exclusividade, bem como qualquer tipo de contraprestação pela prática da medicina (o que rechaça a tese da presença dos elementos da relação empregatícia, contida no presente Auto);

(iii) Os médicos possuem autonomia em sua atuação, que em geral é realizada em mais de um hospital ou clínica, cumprindo escalas de trabalho de acordo com seus interesses e disponibilidade (o que rechaça a tese de que existe subordinação e de que os hospitais controlam a escala de plantão dos médicos que lá trabalham, além da tese da habitualidade);

(iv) Cabe aos Planos de Saúde a responsabilidade pelo pagamento direto dos honorários aos médicos (o que confirma o erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que a efetiva fonte pagadora são os planos de saúde);

(v) os hospitais e clínicas negociam, faturam e recebem, igualmente junto aos planos de saúde, as despesas hospitalares procedentes de taxas hospitalares, diárias, exames etc., efetuadas em suas dependências. (o que confirma a distinção entre serviços médicos e hospitalares, e que os hospitais são responsáveis apenas pelo repasse dos honorários médicos)

O próprio "trabalhador" (na exclusiva ótica da autoridade lançadora), assume que não estão presentes as condições de trabalho!! Neste diapasão, apenas a Justiça Trabalhista teria competência para se contrapor a essa manifestação de vontade, dizendo que existe relação de emprego.

O não cabimento da multa qualificada

O contribuinte não participou de qualquer forma na constituição das Clínicas Médicas que eventualmente tenham atuado em suas dependências e, em momento algum, solicitou ou sugeriu que os profissionais médicos se constituíssem em pessoas jurídicas.

Não havia como solicitar carteira de trabalho no presente caso, porque não se tratava de relação empregatícia, e porque todos os profissionais médicos sempre se apresentaram como Pessoas Jurídicas.

Se o próprio profissional médico informa que decidiu exercer sua profissão de forma autônoma ou através de pessoas jurídicas próprias, onde está o conluio? Onde se comprova ter participado o Hospital de algum acerto, negociação ou estratégia, visando "obrigar" os médicos a se constituírem em forma de PJ?

Diante da ausência da comprovação do elemento subjetivo para a realização da suposta simulação ou fraude, não há que se falar em multa qualificada.

Neste ponto, caberia ao fisco comprovar a existência da vontade do agente, o elemento subjetivo da conduta, o dolo, no sentido de realizar o conluio, com o objetivo de se proceder à sonegação fiscal e à fraude.

Também não há que se falar em fraude ou sonegação, uma vez que não restou demonstrada, sequer apresentada, qualquer ação dolosa do contribuinte no sentido de mascarar a obrigação tributária. O fato gerador em momento algum foi escondido, modificado, total ou parcialmente.

O que existe, em verdade, são diferentes valorações sobre o fato jurídico apresentado. Acosta doutrina e jurisprudência que, supostamente, abonam suas teses.

Descumprimento das obrigações acessórias

Havendo o cancelamento do principal, devem cair os autos acessórios.

Não há como o contribuinte fazer prova negativa, consistente na apresentação dos nomes dos médicos prestadores dos serviços. Como dito, o vínculo mantido pela contribuinte é com as PJs dos profissionais médicos, não possuindo a contribuinte, ingerência sobre a forma como os profissionais prestam os serviços.

É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido acórdão, o qual consta às fls. 1805/1837 dos autos:

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em decorrência da atribuição de efetuar lançamento e da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL

A Receita Federal do Brasil, por meio de suas autoridades tributárias, possui poderes para investigar a situação fática que configura vinculação de trabalhadores à

Previdência Social para fins de arrecadação e lançamento da contribuição respectiva, sem prejuízo ou interferência nas normas afetas à legislação do trabalho.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. “PEJOTIZAÇÃO”. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Lançadas as contribuições a partir da aferição indireta, com transparência nos procedimentos utilizados, ocorre a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte demonstrar que os valores apurados não correspondem aos eventos ocorridos, a teor do § 6o, artigo 33, da Lei 8.212/1991.

PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE.

O processo administrativo-tributário admite todas as provas e meios de provas lícitos, inclusive indícios e presunções.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

As simples alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.”

A parte dispositiva do voto do relator do acórdão recorrido possui o seguinte teor:

“Em face do exposto, julgo improcedentes os pedidos para manter os créditos tributários lançados.

É como VOTO.”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 1956/2004, reiterando as alegações expostas em impugnação, bem como apresenta as seguintes novas alegações:

- Item “IV.A” do recurso voluntário: Preliminar de nulidade do auto de infração pela análise não individual das supostas relações de emprego. Não comprovação da materialidade do fato gerador e prejuízo ao direito de defesa;
- Item “V.D” do recurso voluntário: Retroatividade benigna e impossibilidade de subsistência da multa aplicada ante a superveniência da Lei nº 13.429/17.

Ainda, em memoriais, alega que seja aplicado o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADC nº 66.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade.

Conhecimento parcial do recurso.

Em sede de recurso voluntário faz novas alegações:

- Item “IV.A” do recurso voluntário: Preliminar de nulidade do auto de infração pela análise não individual das supostas relações de emprego. Não comprovação da materialidade do fato gerador e prejuízo ao direito de defesa;
- Item “V.D” do recurso voluntário: Retroatividade benigna e impossibilidade de subsistência da multa aplicada ante a superveniência da Lei n.º 13.429/17.

Quanto ao item “IV.A” do recurso voluntário, primeiramente registro que, conforme relatado, foi solicitada à contribuinte a identificação individualizada dos profissionais, bem como sua carga horária, remuneração mensal e informações das empresas interpostas. A resposta não atendeu à integralidade da requisição, conforme item 24 do relatório fiscal, não identificando individualizadamente os profissionais, remunerações, carga horária etc. Assim, o sujeito passivo descumpriu a solicitação da intimação 03, ao não fornecer dados completos dos médicos e sua carga horária, para o ano de 2011, na medida que dispunha em seu poder das informações, inclusive em sistema informatizado.

Ademais, registre-se também que, conforme será exposto no decorrer deste voto, a autoridade lançadora bem caracterizou os requisitos da relação de emprego por meio de arcabouço indiciário, tendo assim sido referido pela DRJ de origem:

“Do Arcabouço Indiciário

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

Comprovada a desconexão entre a forma e o conteúdo dos atos negociais averiguados pelo Fisco, por meio do conjunto indiciário convergente, cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade dos referidos atos ou de as relações jurídicas estarem sujeitas a outras normas legais.

No caso, o conjunto indiciário possui elementos que demonstram que houve simulação de contratos de prestação de serviços para encobrir o vínculo trabalhista que ensejaria o surgimento do fato gerador da contribuição previdenciária.”

Em que pese os registros acima, entendo que as alegações do item IV.A” do recurso voluntário destoam daquelas apresentadas em impugnação, razão pela qual não podem ser conhecidas, por preclusão. Houve, claramente, inovação quanto a causa de pedir.

A DRJ de origem não apreciou tais alegações, por inexistir na impugnação qualquer insurgência quanto a tal ponto.

Portanto, trata-se de inovação recursal, estando preclusas tais alegações, razão pela qual não devem ser conhecidas por este Conselho, haja vista que não foram alegadas em impugnação. O conhecimento destas alegações ocasionaria indevida supressão de instância administrativa.

Ocorre que nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Saliente-se, por fim, que as alegações trazidas em recurso não se enquadram nas hipóteses de conhecimento de ofício, por não ser matéria de ordem pública, tampouco de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Consideram-se, portanto, preclusas as provas e alegações da contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento.

Por tais razões, conheço em parte do recurso, à exceção das alegações constantes no item “IV.A” do recurso voluntário “Preliminar de nulidade do auto de infração pela análise não individual das supostas relações de emprego. Não comprovação da materialidade do fato gerador e prejuízo ao direito de defesa”.

Quanto a alegação do Item “V.D” do recurso voluntário “Retroatividade benigna e impossibilidade de subsistência da multa aplicada ante a superveniência da Lei nº 13.429/17”, embora alegada somente em recurso voluntário, verifica-se que esta não poderia ter sido alegada quando da impugnação, haja vista que esta foi protocolizada em 16.11.2015 e a Lei nº 13.429/17 é posterior, de 31.03.2017. Portanto, tratando-se de alegação com base em legislação nova, entendo por conhecer de tal alegação.

Ainda, em memoriais apresentados a esta Turma de julgamento, requereu a recorrente que seja aplicado o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADC nº 66. Tendo ocorrido tal julgamento após a interposição do recurso, entendo por conhecer de tal alegação.

Mérito.

Primeiramente, tendo em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, adoto os fundamentos da decisão recorrida abaixo transcritos:

DA COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Com relação à alegada ausência de competência da fiscalização para reconhecer a relação de emprego, cabe esclarecer que a Receita Federal do Brasil tem prerrogativas legais para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias e

das contribuições devidas a de terceiros, conforme previsto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, a seguir reproduzidos:

“Art. 2o Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...)

Art. 3o As atribuições de que trata o art. 2o desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação à essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007)”

No âmbito previdenciário, a competência da auditoria fiscal para caracterizar a existência do segurado empregado está configurada nos dispositivos que remetem à competência de arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização, previstos no artigo 33 da Lei nº 8.212/1991:

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

No mesmo sentido, encontram-se as disposições do Decreto nº. 3.048/1999:

“Art. 229 [...]”

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99)”.

Nos termos do art. 6º, da Lei 10.593/2002, que dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passou a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, são atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

“Art.6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

(Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; (Incluída pela Lei nº 11.457, de 2007)

*II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)”.
Portanto, a Receita Federal do Brasil, por meio de suas autoridades fiscais, possui poderes para investigar a situação fática que configura vinculação de trabalhadores à Previdência Social para fins de arrecadação e lançamento da contribuição respectiva, classificando-os de acordo com a categoria de segurados a que efetivamente correspondam, sem prejuízo ou interferência nas normas afetas à legislação do trabalho.*

A jurisprudência não caminha diferente:

A jurisprudência não caminha diferente:

TRF-3 - APELAÇÃO CÍVEL AC 7755 SP 2007.03.99.007755-3 (TRF-3)

Data de publicação: 16/11/2010

Ementa: TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO ANULATÓRIA DE CRÉDITO FISCAL - CERCEAMENTO DE DEFESA - INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE PROVA ORAL - INOCORRÊNCIA - FISCALIZAÇÃO DO INSS - COMPETÊNCIA PARA RECONHECER VÍNCULO EMPREGATÍCIO - DIRETORES EMPREGADOS - AUTUAÇÃO FISCAL NÃO ELIDIDA - SENTENÇA MANTIDA - APELAÇÃO DESPROVIDA. I - A averiguação da pertinência e necessidade das provas requeridas pelas partes é atribuição do juiz da causa, no exercício de sua função de condução do processo, competindo-lhe indeferir as diligências inúteis ou meramente protelatórias (CPC , artigos 125 , 130 e 131), daí não decorrendo ilegalidade ou cerceamento de defesa. II – Não constitui cerceamento de defesa o indeferimento de prova oral que não se verifica necessária ao julgamento do processo e cuja realização visaria provar fatos que somente por prova documental ou pericial possa ser comprovada (artigo 130 c.c. artigo 400 , inciso II , do CPC). III - Caso em que o exame da questão de mérito controvertida depende apenas da verificação da prova documental, sendo desnecessária a prova oral requerida. Preliminar de cerceamento de defesa rejeitada. IV - É pacífico o entendimento a respeito da competência dos fiscais do INSS para reconhecerem a existência de vínculo empregatício para fins de apurar o montante devido a título de contribuições previdenciárias. Precedentes jurisprudenciais. (Grifos nossos)

Também a Primeira Instância da Receita Federal assim se direciona:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

*EMENTA: LANÇAMENTO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. Constatado o não-recolhimento total ou parcial de contribuições sociais previdenciárias, não declaradas em GFIP, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará o lançamento do crédito tributário. **RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO REAL***

PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. SIMULAÇÃO. PRIMAZIA DA REALIDADE. TERCEIRIZAÇÃO IRREGULAR. USUFRUTO INDEVIDO DO SIMPLES. Constatado pela autoridade fiscal que os serviços terceirizados da empresa ocorrem de forma simulada, apenas para burlar o Fisco, correto o enquadramento dos trabalhadores terceirizados como segurados empregados da empresa contratante. AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. COMPETÊNCIA. Os auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil têm competência para reconhecer relação de emprego para fins de fiscalização e lançamento de contribuições sociais previdenciárias. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFIGURAÇÃO. SOLIDARIEDADE. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previstas na Lei nº 8.212/1991. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

Não é demais relembrar que a competência administrativa dos antigos Auditores-Fiscais da Previdência Social foi transferida aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, novo cargo, desde a publicação da Lei 11.457/07.

Da “Pejotização” e a Caracterização de Segurado como Empregado

Em linha de princípio, cabe asseverar que, em momento algum, o Auditor-Fiscal responsável pelo feito desconsiderou a personalidade jurídica das empresas interpostas na real relação de trabalho ou mesmo as desconstituiu, conforme afirma a resistente em suas razões de defesa. É de se deixar claro que a Autoridade Tributária e Aduaneira da União, ao constituir o crédito tributário, não as levou em consideração, dada a realidade fática encontrada. Assim, as relações jurídicas de direito provado entre as pessoas interpostas para a “pejotização e o HSJ continuam intactas, só não podendo ser opostas ao Fisco.

Do Arcabouço Indiciário

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

Comprovada a desconexão entre a forma e o conteúdo dos atos negociais averiguados pelo Fisco, por meio do conjunto indiciário convergente, cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade dos referidos atos ou de as relações jurídicas estarem sujeitas a outras normas legais.

No caso, o conjunto indiciário possui elementos que demonstram que houve simulação de contratos de prestação de serviços para encobrir o vínculo trabalhista que ensejaria o surgimento do fato gerador da contribuição previdenciária.

Não é crível que prestadores de serviços tenham sua atividade ligada ao pagamento de horas trabalhadas (inclusive 100 horas semanais, como no caso da pediatria), determinação de escala, averiguação de capacitação técnica etc. O conjunto aponta, com clareza abundante, para a efetiva relação de emprego.

A defendente faz questão de diferenciar hospitais abertos dos hospitais fechados, mas não explica como, a semelhança dos hospitais fechados, anuncia em seu sítio eletrônico o seu próprio corpo clínico. É incongruente a defesa com a realidade fática.

Na página da internet do HSL, encontramos o seguinte:

<http://www.santalucia.com.br/>:

CORPO CLÍNICO

Uma das mais completas equipes médicas de Brasília O Santa Lúcia é reconhecido pelo corpo clínico de excelência. São profissionais renomados, com vasta experiência em mais de 30 especialidades.

O quadro multidisciplinar, o trabalho em perspectiva sistêmica, a informatização de todos os processos e documentos e as mais avançadas ferramentas de diagnóstico fazem com que nossos profissionais tenham à disposição o suporte necessário para que a atividade de saúde seja concretizada com qualidade, precisão, agilidade e prezando pela humanização do tratamento.

A Emergência do Hospital Santa Lúcia possui profissionais especializados para atender com rapidez e segurança todos pacientes que necessitem de cuidados urgentes.

Funciona 24 horas por dia, realiza cerca de 16 mil atendimentos mensalmente e concentra em um mesmo local, clínica médica, ortopedia, cirurgia geral, cardiologia, ginecologia, pediatria, Centro de Dor Torácica e as especialidades alcançáveis otorrinolaringologia e urologia.

A integração entre as especialidades médicas e as demais áreas do Hospital otimiza a assistência emergencial.

- Total de 30 leitos – 24 destinados à ala adulta e seis à infantil
- 12 cadeiras para medicação
- Farmácia
- Dois postos de enfermagem
- Salas de repouso para funcionários
- Área ampla com um total de dois mil metros quadrados

BLOCO CIRÚRGICO E OBSTÉTRICO

Referência em assistência cardiológica no Centro-Oeste, o Hospital Santa Lúcia oferece o que existe de mais avançado para cuidar do coração da população brasiliense.

Estrutura completa e tecnologia de ponta para o diagnóstico e tratamento das doenças cardiovasculares

Cardiologia

O hospital dispõe de atendimento emergencial, internação, UTI especializada e cirurgia de alta complexidade. Conta com 68 cardiologistas altamente capacitados que exercem as várias subespecialidades da área cardiológica.

A equipe médica é reconhecida, na região e nacionalmente, pela alta capacidade técnica e de liderança em cardiologia e cirurgia cardiovascular.

CENTRO ONCOLÓGICO

O Hospital Santa Lúcia conta com um dos centros oncológicos mais completos do Distrito Federal e dispõe de equipe multidisciplinar com médicos oncologistas clínicos,

cirurgiões oncológicos e hematologistas, auxiliados por enfermeiros e farmacêuticos especialistas na área.

Possui seis consultórios médicos, farmácia própria que trabalha com medicações de referência, quatro boxes privativos de quimioterapia e uma sala coletiva com 13 cadeiras voltadas para o tratamento quimioterápico.

O Santa Lúcia disponibiliza o serviço de Day Clinic, em que o paciente, para evitar a internação, faz o tratamento no hospital e retorna ao ambiente familiar no mesmo dia.

No combate aos mais diversos tipos de câncer, o Hospital Santa Lúcia oferece modernos tratamentos, como terapias biológicas e de alvo molecular, transplante de células-tronco hematopoiéticas e transplante autólogo de medula óssea.

Os serviços prestados na área de oncologia englobam vários setores do hospital:

área ambulatorial, centro cirúrgico, unidade de terapia intensiva, serviços e equipamentos da medicina diagnóstica, além da unidade de radioterapia.

Todos os setores são adequados para desenvolver o atendimento oncológico de alto padrão.

Radioterapia

A unidade possui equipamentos modernos, como dois aceleradores lineares Varian, uma unidade de braquiterapia de alta taxa de dose (HDR), salas de enfermagem e planejamento e quatro consultórios para atendimento ao cliente.

A equipe está alinhada a protocolos de condutas clínicas bem definidos, com rígido controle de qualidade e com o máximo de segurança nos procedimentos.

Trabalham em conjunto radioterapeutas, físicos e enfermeiros.

Medicina Diagnóstica

A Medicina Diagnóstica por Imagem oferece suporte completo a partir da utilização de tecnologia de ponta para um tratamento mais eficaz. São feitos exames de ressonância magnética de alto campo, mamografia digital, tomografia computadorizada multislice, radiografia digital, PET/CT, cintilografias (incluindo a técnica SPECT-CT) e análises clínicas aprofundadas de cada caso, propiciando um diagnóstico mais preciso da localização dos tumores.

Terapia com Radioisótopos

Em parceria com Centro de Medicina Nuclear, o Hospital Santa Lúcia oferece o que existe de mais novo para a terapia com radioisótopos.

São realizadas terapias para tratamento de tumores de tireoide, dores ósseas causadas por metástases, lesões hepáticas e tumores neuroendócrinos.

No caso de tumores neuroendócrinos não operáveis ou metastáticos, é utilizado o Octreotato-177Lu com excelentes resultados. O Hospital possui três quartos adequados para a realização desses tratamentos.

UTI NEONATAL E PEDIÁTRICA

O Hospital Santa Lúcia possui UTI Neonatal e Pediátrica com estrutura completa e com profissionais habilitados para garantir cuidados especiais a bebês e crianças em estado crítico de saúde.

Unidade de Terapia Intensiva Neonatal

Referência no Distrito Federal pela assistência especializada, a UTI do Santa Lúcia é coordenada por uma equipe experiente e conceituada de pediatras neonatologistas. A Unidade conta com especialistas e técnicos em enfermagem, fisioterapeutas, psicólogos, nutricionistas e fonoaudiólogos.

A assistência integral aos bebês tem ainda como apoio, médicos especialistas de outras áreas, como cirurgia pediátrica, cardiologia, neurocirurgia e oftalmologia.

O acompanhamento conta com ampla gama de exames primordiais, realizados ainda no leito.

A Unidade de Terapia Intensiva Pediátrica

Conta com profissionais qualificados e serviço médico e de enfermagem 24 horas. A equipe é constituída por pediatras intensivistas, enfermeiros e técnicos, fisioterapeutas, nutricionistas, psicólogo, além de um grupo de apoio das diversas especialidades do hospital.

Além da contínua vigilância realizada pela equipe de profissionais, a saúde dos pequenos é monitorada por equipamentos de ponta que avaliam as funções respiratória e cardíaca, aumentando o grau de segurança e confiabilidade na assistência prestada.

Isso não se coaduna com um estabelecimento em que os profissionais sem vínculo utilizam apenas as estruturas. A indicação acima é bem clara quanto à existência de corpo clínico fechado, contradizendo e pondo por terra toda a argumentação de falta de médicos permanentes.

Também não é menos importante o fato de os sócios das contratadas prestarem o serviço diretamente, sem o concurso de empregados. É mais um indício a robustecer a justiça da ação fiscal. Além disto, a declaração em GFIP da ausência de empregados, de retirada muito próxima paga pela contratante ou mesmo GFIP sem movimento não nos deixa chegar a outra conclusão.

Conforme demonstrou a autoridade lançadora, todo o arcabouço formal criado pela Autuada para ocultar o vínculo empregatício existente com estes trabalhadores (sócios das empresas “terceirizadas”) e, conseqüentemente, deixar de pagar contribuições sociais previdenciárias devidas, não se sustenta perante a realidade dos fatos.

O conceito de empregado é dado pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, que, em seu artigo 3º dispõe: “Considera-se empregado toda **pessoa física** que prestar **serviços de natureza não eventual** a empregador, **sob a dependência** deste e **mediante salário**”.

Por sua vez, o art. 12, inc. I, alínea “a” da Lei nº 8.212/91, seguindo a mesma linha, porém delineando de forma autônoma o arcabouço tributário atinente às contribuições previdenciárias, dispõe:

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;

Devemos destacar que, embora bem próximos seus institutos, as legislações trabalhista e previdenciária possuem autonomia, de forma que, levando-se em conta o contexto jurídico das contribuições previdenciárias, depreende-se a intenção mais ampla do

legislador, abarcando como segurado empregado não apenas o empregado perceptor do salário definido pela CLT e tutelado pela justiça trabalhista, mas aquele que percebe remuneração.

Desse modo, é no momento da remuneração pelo trabalho não eventual, sob subordinação jurídica do tomador de serviços é que se dá a incidência da norma previdenciária, com a realização do fato gerador, sendo irrelevantes os contornos civis que formalizem esse evento, ao menos para fins previdenciários.

Da Pessoalidade

O empregado é pessoa física. Não é possível que seja uma pessoa jurídica, pois a legislação trabalhista visa proteger a dignidade do ser humano que trabalha: sua vida, sua saúde, sua integridade, etc., valores que inexistem nas pessoas jurídicas. Nas palavras de Amauri Mascaro Nascimento:

"Toda pessoa física, excluindo-se, portanto, a pessoa jurídica, porque esta jamais poderá executar o próprio trabalho, fazendo-o por meio de pessoas físicas, e porque o direito do trabalho protege o trabalhador como ser humano e pela energia de trabalho que desenvolve na prestação de serviços. Seria impróprio cogitar, por exemplo, da aplicação das leis de salário mínimo, de duração diária de trabalho, e riscos profissionais às pessoas jurídicas, como lembra Mario de la Cueva. Assim, o empregado terá de ser forçosamente uma pessoa natural"

(Iniciação ao Direito do Trabalho. São Paulo: LTr Editora, 2003, p. 575).

Empregado é a pessoa que presta serviço pessoalmente a outrem. O contrato de trabalho é firmado em função das características pessoais de determinado trabalhador (*intuitu personae*), isto é, empregado é sempre uma pessoa certa que não pode se fazer substituir por outra na execução dos serviços. Sobre este pressuposto do vínculo empregatício, argumenta Maurício Godinho Delgado:

"é essencial à configuração da relação de emprego que a prestação do trabalho, pela pessoa natural, tenha efetivo caráter de infungibilidade, no que tange ao trabalhador. A relação jurídica pactuada – ou efetivamente cumprida – deve ser, desse modo, intuitu personae com respeito ao prestador de serviços, que não poderá, assim, fazer-se substituir intermitentemente por outro trabalhador ao longo da concretização dos serviços pactuados". (Curso de Direito do Trabalho. 5ª ed. São Paulo: LTr, 2006 Curso de Direito do Trabalho. 5ª ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 291)

Nestes termos, a prestação de serviços por pessoa física e a pessoalidade restam perfeitamente demonstrados no Relatório Fiscal, como se observa das seguintes informações:

- o trabalho que o empregador pretendia obter ao contratar a pessoa jurídica era o de um determinado e específico profissional e não de qualquer outro – serviços médicos determinados e personalíssimos, a ponto de fazer veicular a propaganda do alto nível de especialização e experiência de seu corpo clínico;
- a prestação de serviço pela “pessoa jurídica” era efetivada pelos sócios, sem o concurso de empregados;
- nenhuma das pessoas jurídicas contratadas possuía empregado;
- as GFIP das “contratadas”, ou não tinham movimento, ou não eram declaradas, ou tinham remuneração simbólica ou, ao final, muito próxima do valor pago nos contratos;

Um detalhe estarrecedor chama a atenção de forma incontestável: a atuação dos médicos sócios de empresas interpostas aqui analisadas, pauta-se em procedimentos no HSL de longa data. ***Eles recebem remuneração mensal, sendo que, muitos, inclusive, estão***

cadastrados no CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde) há mais de dez anos, trabalhando em uma escala horária semanal, regularmente, que pode variar de 12h a 100 horas semanais de trabalho.

Da Subordinação

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. É este o elemento que, no plano concreto, possui o condão de transformar inúmeras relações laborais em relações de emprego.

Amauri Mascaro Nascimento conceitua a subordinação como "*uma situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia da sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará*" (*Iniciação ao Direito do Trabalho, São Paulo, LTr, 2000*). Esclarece o autor que a subordinação significa limitação à autonomia do empregado, pois a execução dos serviços pauta-se por normas traçadas por outrem que não ele mesmo, tratando-se, portanto, de normas heterônomas estranhas à sua vontade.

Ensina, ainda, Amauri Mascaro Nascimento, que "*Subordinação e poder de direção são verso e reverso da mesma medalha. A subordinação é a situação em que fica o empregado. O poder de direção é a faculdade mantida pelo empregador. Ambas se completam*".

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 de o 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 de as pessoas físicas pagas através de pessoas jurídicas por elas constituídas se colocarem à disposição da ora Autuada, sendo que o Relatório Fiscal demonstra fartamente a situação de subordinação jurídica.

Vejamos:

- os contratos assinados pela "empresas" prestadoras eram na modalidade adesão, com a padronização dos mesmos;
- os serviços são realizados de acordo com as instruções da contratante, mais especificamente em seu Regimento Interno. Não há a liberdade de protocolos médicos por parte dos pejetizados;
- determinação de horário de trabalho, controle de escala indicam o poder diretivo;
- no atendimento de urgência aos pacientes pela pediatria do HSL, por exemplo, a Autoridade Tributária e Aduaneira da União observou *in loco* os seguintes passos:

1) O paciente que chega ao HSL é recepcionado pelo atendente funcionário do HSL, que preenche a ficha com dados do paciente e seu convênio;

2) O atendente encaminha o paciente para que um profissional de saúde (geralmente um enfermeiro) examine a classificação de risco ou estado do paciente, para definir a urgência do atendimento;

3) O paciente é atendido pelo médico "pejotizado" que faz a prescrição médica em um papel timbrado do HSL, assinado com seu nome e CRM, contudo, sem constar o nome da empresa interposta da qual figura como sócio;

4) No caso de necessidade de medicação ou exames, são administrados no próprio HSL por seus profissionais de apoio médico.

Portanto, durante o trabalho do médico no HSL não foi detectado ingerência das empresas interpostas, visto que todos os serviços de atendimento ao paciente eram organizados segundo interesse do Hospital Santa Lúcia, o paciente, e a pessoa física, profissional de saúde.

A pessoa jurídica interposta somente aparece na assinatura do contrato, no recebimento dos valores devidos e na sonegação dos impostos, 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 HSL define as penalidades a que estão sujeitos seus membros (médicos) que respondem civil, penal e eticamente por seus atos profissionais.

A 17ª vara do TRT, no processo 68394/2014510017, prolatando decisão em desfavor da autuada, assim se pronunciou:

"Com relação a subordinação, também está presente. O fato de os profissionais da área médica terem flexibilidade de horário e autonomia na execução dos serviços - condição, aliás inerente a função de médico - não afasta o referido requisito. É decisivo a circunstância de que os profissionais estavam inseridos na dinâmica empresarial do hospital - como o demonstra os próprios contratos firmados com as clínicas. Adota-se aqui o conceito de subordinação estrutural, como desenvolvido por Mauricio Godinho Delgado, que caracteriza "pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica organizacional e funcionamento" (Delgado, Mauricio Goldinho. Direitos Fundamentais na relação de trabalho, da Revista São Paulo, de 06/06/2007, pg. 667). (Grifos nossos)

Da Onerosidade

O contrato de trabalho é bilateral e oneroso, envolvendo prestações recíprocas valoráveis economicamente. À força de trabalho que o empregado põe à disposição do empregador deve corresponder uma contrapartida econômica. Ou seja, o contrato de trabalho não é gratuito, mas oneroso, pois o empregador tem o dever de pagar o salário ao empregado pelos serviços prestados, assim como o empregado tem a obrigação de prestar serviços ao empregador. Isto explica a obrigação de pagamento dos salários ainda que sem a efetiva prestação de trabalho, como ocorre nas hipóteses de férias, faltas justificadas, nos descansos semanais remunerados, entre outras.

A onerosidade encontra-se comprovada nos autos, eis que o Fisco apontou elementos cabais:

- os pagamentos são referentes a aos trabalhos executados nas dependências do HSL;
- estes mesmos pagamentos serão feitos até o quantitativo, "coincidente" de 12 por ano; Este requisito é facilmente identificado na contabilidade e notas fiscais de empresas interpostas, já que todos os profissionais de saúde eram remunerados pelo trabalho, não sendo detectada a prestação de serviços médicos voluntários e gratuitos na presente relação.

Habitualidade e Não-Eventualidade

Esse pressuposto está configurado pelo prolongado período em que os obreiros prestaram serviços remunerados ao HSL, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes a atividade essencial e fim da empresa atuada.

Também os depoimentos acostados aos autos indicam esta direção, na medida em que asseveram, com clareza meridiana, que

Que todos os serviços foram prestados por intermediação da referida empresa interposta, e nunca foi proposto pelo Hospital Santa Lucia a contratação direta na qualidade de pessoa física. Que durante o ano de 2011, além do contato com o senhor Gustavo, já relatado, tinha contato com Cícero Dantas, Diretor Técnico do Hospital Santa Lúcia, superior hierárquico do depoente. Que durante o ano de 2011 foi um ano atípico, e não tinha escala fixa, pois tinha semana que chegava a fazer 100 horas semanais ou mais, e que ficava a disposição do Hospital Santa Lúcia, 24 horas, sete dias por semana, como coordenador da pediatria...

A habitualidade resta caracterizada pela não interrupção dos serviços, uma vez efetivada a “contratação” da pessoa jurídica. 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)

No caso dos autos, resta amplamente demonstrada a natureza não-eventual dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas contratadas, visto que todas atuaram na atividade fim da empresa, ou seja, em atividades essenciais à consecução dos seus objetivos sociais, ou seja, serviços médicos. O trabalho é prestado tem caráter de permanência, não se qualificando como trabalho esporádico. A jurisprudência não deixa margem a dúvida:

EMENTA. COORDENADORA DE OPERAÇÕES. CONTRATAÇÃO ATRAVÉS DE PESSOA JURÍDICA EM NOME DA TRABALHADORA. FRAUDE. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO. É empregada, e não autônoma, a coordenadora de operações, que exerce seus misteres de forma pessoal, diária e supervisionada, realizando, no âmbito da empresa, atividade afeta aos fins do empreendimento econômico. O registro em nome da demandante, de pessoa jurídica através da qual se fazia o pagamento, não afasta a vinculação empregatícia, em vista dos claros indícios de fraude (art. 9º, CLT). Com efeito, a criação da PJ coincidiu exatamente com a data do início dos serviços na demandada, e a prova oral produzida deixou claro que a contratação de coordenadores através de pessoa jurídica em nome destes era procedimento usual na Ré. Recurso a que se dá provimento para reconhecer o emprego. (TRT 2ª Região; ACÓRDÃO Nº 20090993300; DOE SP, PJ, Data: 27/11/2009)

EMENTA. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. RELAÇÕES DE TRABALHO DE AMBIGÜIDADE OBJETIVA. No novo contexto mundial, com as transformações no cenário econômico e social, a subordinação ganhou novos contornos, a caracterizar a figura de trabalho "autônomo-dependente". É aquela situação em que o trabalhador supostamente autônomo, mas habitualmente inserido na atividade produtiva alheia, a despeito de ter controle relativo sobre o próprio trabalho, não detém nenhum controle sobre a atividade econômica. E se há semelhança entre o trabalho dito "autônomo-

dependente" e o empregado clássico, manda a boa regra de hermenêutica não reduzir o potencial expansivo e protetivo do direito do trabalho. Trata-se do reconhecimento do conceito de subordinação estrutural e reticular, pois se a prestação desse trabalho ingressa na empresa através de um contrato de prestação de trabalho autônomo, mas adere às atividades dessa empresa, a disposição do trabalho subsiste pelo tomador de serviços, já que a impessoalidade da disposição do trabalho não afasta a circunstância de ter sido contratado para desenvolver atividade e não resultado. Recurso da ré a que se nega provimento. (TRT/SP - 02461200700502002 - RO - Ac. 11ª T 20090390150 - Rel. Eduardo de Azevedo Silva - DOE 16/06/2009)

Inquestionável a presença do critério da não eventualidade nos serviços prestados pelas supostas pessoas jurídicas, pois, conforme enfatiza o Relatório Fiscal, havia a necessidade permanente do trabalho, no caso, daquele desenvolvido pelas pessoas jurídicas contratadas pela ora Autuada.

Portanto, a relação jurídica de emprego resta plenamente demonstrada nos autos, haja vista, como acima demonstrado, a constatação da presença dos requisitos previstos no art. 3º da CLT e art. 12, inc. I, alínea "a" da Lei nº 8.212/91: personalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade. Restam, desse modo, satisfeitas as condições para exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração destas pessoas físicas na qualidade de segurados empregados.

Assim, uma vez verificada a ocorrência dos fatos geradores, tem o Auditor-Fiscal o dever indeclinável de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, § único do CTN.

Ainda sobre a Pejotização

Ressalte-se que, como retratam os fatos antes expostos, restou configurada uma das hipóteses de simulação prevista no artigo 167 do Código Civil brasileiro, que prescreve que *"haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, ou quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira"*.

Sobre as dificuldades da comprovação de simulação, que devem ser levadas em conta na análise das provas coletadas pelas autoridades fiscais, cabe lembrar os ensinamentos de Galvão Telles:

Em regra, porém, dado que os simuladores procuram furtar-se a olhares indiscretos e dado que as contra-declarações são entre nós pouco utilizadas, não existe prova direta da simulação. Esta terá de provar-se indiretamente, através de presunções. A simulação deixa quase sempre vestígio que a denunciam: há fatos, circunstâncias que a experiência aponta como sintomas ou índices do caráter fictício ou imaginário de um ato jurídico. Pelos meios admissíveis em direito, nomeadamente através de testemunhas ou documentos, o interessado provará esses fatos ou circunstâncias e, conjugando-os e apreciando-os segundo o seu prudente critério, o tribunal formará juízo. A simulação representa um esforço de construção artificial, distanciada e deformadora da realidade, e raras vezes essa construção será um todo lógico e coerente, que forma cobertura completa dos fatos. A verdade vem à superfície e denuncia-se através de brechas daquela construção. Os indícios que fazem presumir a simulação serão particularmente convincentes se se tornar aparente um motivo simulatório. Por exemplo, alguém que está crivado de dívidas e com ameaças de execuções, declara vender a um parente próximo a maior parte dos seus bens, mas continua na posse deles e a satisfazer os respectivos encargos e cobrar os respectivos rendimentos; as circunstâncias são suspeitas, e o motivo simulatório ou causa simulandi está à vista, é o intuito de fraudar os credores. (in, Manual do contratos em geral. 3ª ed., Lisboa, 1995. p. 172-174)

Outrossim, quando se trata do fenômeno de pejetização, que é uma forma de precarização dos direitos trabalhistas, os elementos fáticos-jurídicos constante no artigo 3º, da Consolidação das Leis do Trabalho são relativizados, pois os empregados são induzidos a constituírem pessoas jurídicas para a continuidade da prestações de serviços, portanto, já estão implícitos os elementos da relação de emprego.

Vejamus como ocorre esta "pejetização do trabalhador" na prática. Pressionadas atualmente a reduzir custos por todos os meios possíveis, as empresas "convidam" profissionais a constituírem empresas (as PJ). Dessa forma, o empregado passa a "prestar serviços" à empresa e assim é remunerado. Não raro, o representante da empresa alega que patrão e empregado sairão ganhando nesta mudança, posto que ao recolher menos encargos e impostos a companhia poderá pagar até mesmo um pouco mais para o trabalhador. Quase sempre, todavia, o empregado tem grandes perdas, na forma de eliminação de pagamentos como reajustes salariais, FGTS, 13º salário, férias, previdência, participação nos lucros e resultados, abonos entre outros. Em contrapartida, a empresa tem uma redução dos encargos fiscais, em especial as contribuições destinadas ao FGTS e as previdenciárias.

Vale trazer à colação o ensinamento do ilustre Procurador do Trabalho, Dr. Rodrigo de Lacerda Carelli (*in* Ação Coletiva na visão dos Juízes e Procuradores do Trabalho, Ed. LTR 2006, pág. 206-207) sobre a questão:

“da contratação de trabalhadores por “pessoas jurídicas” da qual são “sócios”. Esta é a forma mais moderna, depois da queda na utilização do modelo de “cooperativa de mão-de-obra”, sendo a moda atual no “mau empresariado”. (...) Os trabalhadores estão a princípio alijados do gozo de direitos sociais básicos, e ainda, como se não bastasse, são lhe impostos os encargos de manutenção de uma empresa, às vezes insuportáveis. (...) A sua principal perversão é tratar como algo dispensável e inútil as leis de proteção ao trabalho... (...). Além disso, a redução imoral dos tributos em relação aos altos empregados contratados como pessoa jurídica, o que faz a conta pública recair, mais uma vez, sobre os ombros da população mais pobre, invertendo a desejável “justiça tributária”.”66. Assim, nos contratos de prestação de serviço, por intermédio através das terceirizações nas atividades-fim, quando se verifica o fornecimento de mão-de-obra ao tomador de serviço, temos uma fraude trabalhista. Assim, em face do princípio da primazia da realidade, o citado contrato é nulo, não surtindo efeitos entre os contratantes. Logo, em face do princípio da irrenunciabilidade dos direitos trabalhistas (art. 9º, CLT), o vínculo de emprego forma-se diretamente com o tomador de serviço, conforme a hipótese do item I ou III, nos termos da Súmula nº 331 do TST.

Assim, nos contratos de prestação de serviço, através das terceirizações nas atividades-fim, quando se verifica o fornecimento de mão-de-obra ao tomador de serviço, temos uma fraude trabalhista. Todavia, em face do princípio da primazia da realidade, o citado contrato é nulo, não surtindo efeitos entre os contratantes.

A esse respeito, cabe trazer à baila o ensinamento do jurista Arnaldo Süssekind, em seu livro Pareceres – Direito do Trabalho e Previdência Social, vol. 7. São Paulo, LTr, 1992, p. 73, assim se posiciona:

“9. O contrato de trabalho, no Brasil, não requer forma solene e as normas legais que o regulam são imperativas, de ordem pública. Por isso, sempre que um trabalhador prestar serviços não eventuais a uma pessoa física ou jurídica, que assuma os riscos da atividade empreendida, dirija a prestação pessoal dos serviços e lhe pague os correspondentes salários – haverá contrato de trabalho entre ambos (arts. 2º e 3º da CLT). Porque ao empregador cabe os riscos do empreendimento, a lei lhe confere o poder de comando, que se desdobra nos poderes diretivo e disciplinar. E a sujeição do prestador dos serviços a esse poder configura a subordinação jurídica do empregado ao empregador, que constitui o traço definidor mais importante do contrato de trabalho.

10. *Por conseguinte, os fatos reveladores dos precitados elementos é que devem ser considerados para a aferição da existência do contrato de trabalho. Pouco importa o rótulo dado à relação jurídica formalmente ajustada (contrato de empreitada, contrato de prestação de serviços, contrato de representação comercial, estágio, bolsa de estudos etc.), se a realidade evidencia a relação de emprego.” (grifei)*

Da Ilegitimidade passiva

Está desconstruída esta tese de defesa, na medida em que foi corretamente caracterizado o fato gerador, na forma do afastamento da pejetização acima delineada.

Da lei nº 11.196/2005

Diz o art. 129 da referida Lei:

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.

Ora, trata-se de dispositivo legal direcionado, corretamente, aos profissionais liberais, quando exercem atividade intelectual, **quando não albergados pelos requisitos da relação de emprego acima caracterizada**. Assim sendo, não aplicável ao caso ora sob julgamento.

Da multa qualificada

De fato, trata-se de contribuição não declarada nem paga, onde restou configurada a hipótese de sonegação (artigo 71 da Lei nº 4.502/64).

Ao simular a existência de empresas jurídicas interpostas e dissimular a existência das relações pessoais de trabalho, incidem os sujeitos passivos no disposto no art. 71 da Lei nº 4.502/64, e por conseguinte, na agravante da multa, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996.

Ressalte-se, por oportuno, que a auditoria fiscal, ao aplicar a legislação pertinente, não tem faculdade discricionária, somente a vinculada nos termos do que disciplina o artigo 142, parágrafo único, do CTN. Assim a multa aplicada foi tipificada legalmente, conforme o art. 44 da Lei 9.430/96.

O Autoridade Tributária e Aduaneira da União impôs a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150%, nos casos de evidente intuito das práticas definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, “*in verbis*”:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro

de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007).

Primeiramente, diante dos fatos narrados no Relatório Fiscal, a Fiscalização entendeu presente, no caso concreto, os pressupostos definidos em lei e necessários à qualificação. À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, nos seguintes termos:

(i) sonegação é toda ação ou omissão dolosa 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 ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

(ii) fraude é 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;

(iii) e conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos anteriormente como sonegação ou fraude.

Logo, as ações caracterizadas como sonegação ou fraude (*o conluio é o ajuste que combina ambas*), nos termos acima definidos, são as que autorizam a qualificação da multa.

Conforme a esmiuçada motivação da Autoridade Tributária e Aduaneira da União, o sujeito passivo revelou a infringência dissimulada e contumaz de seus deveres jurídicos instrumentais, caracterizada não somente pela ausência de envio à RFB de todas as declarações obrigatórias (GFIP, DIPJ e DIRF) incluindo aqueles que possuem relação laboral com o HSL, mas pelo que denomina o Autuante simulação.

Como salientado no Relatório Fiscal, qualificada a multa de ofício, foi feita a Representação Fiscal para fins Penais, em obediência ao que determina a Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010.

Correto o Fisco nesse ponto.

Dos deveres jurídico-tributários instrumentais (obrigações acessórias)

Não havendo este tipo de accertamento neste processo, deixa de se pronunciar a autoridade julgadora.

Das impugnações dos devedores solidários

Como os referidos sujeitos passivos, em suas peças de defesas, arguíram apenas a questão da solidariedade e aderiram integralmente às razões de mérito do HSL, e tendo-se em conta que restou vencido este, em todos os aspectos, as razões de decidir são as mesmas delineadas acima para o sujeito passivo Hospital Santa Lúcia, às quais remetemos neste ponto.

Dispositivo

Em face do exposto, julgo improcedentes os pedidos para manter os créditos tributários lançados.

É como VOTO.

Registre-se, por fim, que os documentos anexados pela contribuinte em anexo ao recurso voluntário, às fls. 2032/2054 não são suficientes para afastar a acusação fiscal.

Portanto, concordando com os termos da decisão de primeira instância administrativa e não tendo a recorrente apresentando novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, encaminho meu voto pela negativa de provimento do recurso voluntário, adotando a decisão da DRJ de origem como minhas razões de decidir.

Conforme se verifica, os requisitos necessários à caracterização do segurado empregado para fins de se apurar a contribuição social devida foram devidamente constatados e demonstrados pela autoridade lançadora. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma, no caso, convence a fiscalização que o efetivo empregador diverge da formalidade aparente.

O que interessa no presente lançamento serão as circunstâncias trazidas pela fiscalização, no tocante ao inter-relacionamento das partes envolvidas, às respectivas constituições societárias, o *modus operandi* e a maneira como se apresentavam perante o fisco.

Assim, o acusatório fiscal teve como suporte para o lançamento, o convencimento de que o propósito da empresa atuada era de criar uma situação jurídica com vistas a dissimular os fatos geradores das contribuições previdenciárias. Verifica-se pelas informações extraídas dos autos, que o convencimento foi formado levando-se em conta dados e fatos detectados pelo auditoria-fiscal no decorrer do procedimento.

Portanto, não merece acolhida a alegação da recorrente de que não houve por parte da fiscalização demonstração, nem tampouco fundamentação das supostas ilicitudes cometidas pela contribuinte que amparam o presente lançamento, pois o fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Ainda, conforme mencionado anteriormente, em sede memoriais alegou a recorrente que seja aplicado o entendimento do Supremo Tribunal Federal nos julgamentos da ADC nº 66. No entanto, considerando-se que no presente se constatou ato de simular a existência de empresas jurídicas interpostas e dissimular a existência das relações pessoais de trabalho, verifica-se que se trata de situação bem diversa ao que restou julgado pelo Supremo Tribunal Federal, pois na ADC nº 66 tão somente se declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05, sendo que em nenhum momento se defendeu neste voto o contrário. Portanto, entendo que improcede o pedido da recorrente, pois não está se deixando de observar o que foi decidido na ADC nº 66. Conforme referido no acórdão da DRJ o art. 129 da Lei nº 11.196/05 “trata-se de dispositivo legal direcionado, corretamente, aos profissionais liberais, quando exercem atividade intelectual, quando não albergados pelos requisitos da relação de emprego acima caracterizada”.

Portanto, conforme exposto, não possui razão à recorrente, pois o lançamento encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado nos termos da legislação e normativas que disciplinam o assunto.

Da alegação de Retroatividade benigna e impossibilidade de subsistência da multa aplicada ante a superveniência da Lei nº 13.429/17.

Conforme já exposto no tópico quanto ao conhecimento, embora alegada somente em recurso voluntário, verifica-se que esta não poderia ter sido alegada quando da impugnação, haja vista que esta foi protocolizada em 16.11.2015 e a Lei n.º 13.429/17 é posterior, de 31.03.2017. Assim, tendo conhecido tal alegação, passo a análise da mesma.

Defende a recorrente que a multa qualificada não poderia subsistir em razão da Lei n.º 13.429/17, que tratou da possibilidade de terceirização.

Importante esclarecer que a legislação mencionada pela contribuinte não teve efeitos retroativos, consoante está disposto em seu artigo 3º “Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação”. Assim, a Lei n.º 13.429/17 somente entrou em vigor em 31.03.2017, quando da publicação no Diário Oficial da União – Edição extra.

Argumenta a contribuinte a aplicação do art. 106, II, “a”, do CTN, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Aduz que a Lei n.º 13.429/17 incluiu o art. 4º-A na Lei n.º 6.019/74, que em seu §2º assim dispõe:

Art. 4o-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei n.º 13.467, de 2017)

§ 1o A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, ou subcontrata outras empresas para realização desses serviços. (Incluído pela Lei n.º 13.429, de 2017)

§ 2o Não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

(grifou-se)

Portanto, compreende a recorrente que não haveria mais infração e, logo, não haveria como manter a multa qualificada.

Contudo, carece de razão a recorrente, especialmente por dois fundamentos. Vejamos.

Primeiro, porque a novel legislação não deixou de definir como infração o ato de simular a existência de empresas jurídicas interpostas e dissimular a existência das relações pessoais de trabalho, razão pela qual incide a recorrente no disposto no art. 71 da Lei n.º 4.502/64, e por conseguinte, na qualificação da multa, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996.

Segundo, porque há de se diferenciar terceirização e pejetização, sendo esta última, planejada com o principal intuito de burlar a fiscalização. Portanto, embora a Lei n.º 13.429/17 autorize terceirização, nada dispõe sobre pejetização, que é o caso dos autos, subsistindo-se tal infração. Ora, a Lei n.º 13.429/17 não extinguiu a relação de emprego a ponto de permitir que todos os empregados pudessem receber por pessoas jurídicas. A estruturação de pessoas jurídicas com intuito de sonegação, por meio de atos simulados, segue sendo vedada, não tendo a Lei n.º 13.429/17 autorizado tais operações.

Por tais razões, entendo que a Lei n.º 13.429/17 não deixa de considerar infração a pejetização, o ato de simular a existência de empresas jurídicas interpostas e dissimular a existência das relações pessoais de trabalho, conforme art. 71 da Lei n.º 4.502/64, não sendo possível aplicar o art. 106, II, “a”, do CTN para afastar a qualificação da multa, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996. Desse modo, improcede a alegação da recorrente.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, à exceção das alegações constantes no item “IV.A” do recurso voluntário (“Preliminar de nulidade do auto de infração pela análise não individual das supostas relações de emprego. Não comprovação da materialidade do fato gerador e prejuízo ao direito de defesa”) e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator