



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720330/2017-04
ACÓRDÃO	2201-012.450 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAMEL SERVICOS DE ASSISTENCIA MEDICO HOSPITALAR LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. DOCUMENTOS NÃO APRESENTADOS. UTILIZAÇÃO DE DADOS CONTÁBEIS.

É possível a presunção do crédito tributário previdenciário quando ausentes quaisquer documentos capazes de informar a origem dos valores lançados em contabilidade cujo histórico dos lançamentos façam presumir a incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91.

MÉDICOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Havendo o fisco detectado a prestação de serviços médicos, sem comprovação pela unidade de saúde da forma de contratação dos mesmos, nem de sua remuneração, cabível a aferição indireta dos salários de contribuição e o enquadramento de ofício do segurado, invertendo-se o ônus probatório. Nos termos do art. 33, § 6º da Lei nº 8.212/91: se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Relator), Fernando Gomes Favacho e Luana Esteves Freitas, que lhe deram provimento. O Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, que se converte em voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

As autuações (fls. 45-74), com relatório fiscal às fls. 76-98, versam sobre a ausência de declaração e recolhimento de contribuições previdenciárias, parcela da empresa e dos

segurados, GILRAT, além de contribuições de terceiros (SENAC, SESC, INCRA, salário-educação e SEBRAE/APEX/ABDI). Exige-se também a multa de ofício e juros de mora.

Nos termos do relatório fiscal, recorrente se utilizou de mão-de-obra de empregados não registrados e nem declarados em GFIP:

[...]

s. Partindo-se do pressuposto que o sujeito passivo somente possui realmente os 04(quatro) médicos registrados mensalmente e incluídos em GFIP, FOLHA DE PAGAMENTO, concluem-se que é humanamente impossível que esta quantidade (número=4) de profissionais médicos realizem o volume trabalho mensal de consultas médicas, operações cirúrgicas, tratamento fisioterapeuta conforme se verifica nas planilhas de composição das notas fiscais de serviços emitidas pelo sujeito passivo e pagas pelo Samel Plano de Saúde Ltda.

t. Portanto conclui-se que se um profissional médico efetua 10 (dez) atendimento por dia, será necessário 33(trinta e três) médicos para atender o número de atendimento mensal médio verificado na composição das notas fiscais emitidas do sujeito passivo para a empresa Samel Plano de Saúde Ltda.

u. Conclui-se que o número de profissionais médicos registrados e declarados em GFIP está muito aquém da quantidade real necessária para prestação de serviço médico que o sujeito passivo recebe através das notas fiscais de serviço.

v. Através desta comparação, fica evidenciado de forma clara que a empresa para prestar o volume de serviços constantes nas Notas Fiscais Emitidas se utilizou de mão-de-obra de Empregados não registrados e nem declarados em GFIP.

w. Estes serviços não poderiam ser prestados apenas pelos trabalhadores constantes nas GFIP informadas, assim como nas Folhas de Pagamento deficientemente apresentadas.

x. Considerando a situação constatada, observamos de pronto, que a empresa utilizou a mão-de-obra de Empregados e não apresentou as Folhas de Pagamento destes trabalhadores, que foram solicitadas através dos Termos de Intimações.

y. Considerando que a empresa não apresentou em sua integralidade a documentação solicitada e esgotadas as possibilidades de fazer os levantamentos dos fatos geradores através de documentos que registrassem os fatos verdadeiramente ocorridos, a ação fiscal deverá ser concluída através de Arbitramento, com a Aferição Indireta dos Salários de Contribuição dos Segurados Empregados, com base nos elementos e provas que a Receita Federal do Brasil dispuser.

z. As diferenças levantadas serão utilizadas como Base de Cálculo para apuração das Contribuições Previdenciárias Devidas que deixaram de ser declaradas em GFIP.

Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 120-135), argumentando em síntese que:

- a) é um hospital que disponibiliza seus equipamentos e estrutura física para atendimento de médicos vinculados a planos de saúde e que, como a prestação de serviços médicos em si não é sua principal fonte de renda, o número de médicos em seu quadro é reduzido.
- b) apesar de ter apresentado à fiscalização esclarecimentos e documentos contábeis e ter informado sobre a não apresentação de documentos não obrigatórios e já descartados, o auditor-fiscal desconsiderou toda a contabilidade e documentos apresentados, e efetuou o lançamento por meio de arbitragem, referente ao período 01/01/2012 a 31/12/2012.
- c) o ponto inicial do lançamento é a falta de funcionários declarados e não houve indicação de quais funcionários não foram declarados, seus nomes e suas qualificações, gerando cerceamento de defesa, pelo qual o lançamento seria nulo.
- d) conclui-se do auto de infração, que a autoridade fiscal arbitrou o valor por entender que os médicos declarados na GFIP não são suficientes para dar todo o atendimento, no que ela tem razão. No entanto, isso não significa que os médicos são seus funcionários. Reforça que tem um número mínimo de médicos como seus prestadores de serviço e que a grande maioria dos que atendem nas suas dependências é credenciada a planos de saúde. São os próprios pacientes e planos de saúde que pagam diretamente os honorários aos médicos e a impugnante remunera apenas os médicos que são seus funcionários, declarados em GFIP.
- e) é tão evidente que não existe relação de emprego que o auditor-fiscal não conseguiu apontar um indício sequer. Afirma que é pacífico o entendimento de que se não há relação laboral não existe cessão de mão-de-obra e cita decisão do CARF.
- f) conforme já esclareceu à fiscalização, os médicos usam a estrutura do hospital para atender consultas particulares ou por planos de saúde, estão autorizados a prestarem atendimento em seu estabelecimento, mas não existe relação laboral. Relata que apresentou planilha onde estão discriminados valores relativos a atendimento e procedimentos médicos e que o auditor-fiscal entendeu, por essa planilha, que a empresa cobrava honorários médicos e que, por isso, não tinha sentido a justificativa de que os planos de saúde pagavam os honorários para a impugnante e ao mesmo tempo para os médicos. Sustenta que o auditor interpretou equivocadamente a planilha e que os valores são cobrados pelo uso da estrutura hospitalar, exames, medicamentos, centro cirúrgico, materiais

utilizados em procedimentos, enfim, a estrutura disponibilizada. Afirma que tal prática é comum no Brasil.

- g) o arbitramento não poderia ter sido feito no presente caso, nos termos do art. 33, §6º da Lei 8.212/91, uma vez que a contabilidade foi totalmente disponibilizada ao auditor-fiscal e ele não apontou, no auto de infração, a constatação de falsidade de informação de remuneração, faturamento ou lucro. Repisa que a lei não autoriza o arbitramento sem comprovação e nem o arbitramento por não declaração de funcionários e apresenta decisões do CARF.
- h) todos os documentos de guarda obrigatória foram apresentados. Apenas não foram apresentados os documentos já descartados e este fato foi justificado. Sustenta que ainda que os documentos não apresentados fossem de apresentação obrigatória, isso não justificaria o aferimento indireto, mas, no máximo, o lançamento de ofício.
- i) o relatório fiscal contém informação falsa, ao dizer que "o sujeito passivo havia informado suas GFIP no período de 01/2012 a 12/2012 com 1 segurado empregado" e que, conforme GFIPs anexas, o número de segurados empregados declarados durante o ano de 2012 foi superior a 200. Caso sejam desconsiderados todos os argumentos anteriores, o cálculo deveria ter sido feito com base nos salários dos médicos registrados em GFIP. Assim, como é possível chegar ao valor da remuneração dos segurados, não há espaço para a aferição indireta.
- j) houve erro de cálculo, por não ter ocorrido o abatimento de R\$534.231,12 de notas fiscais canceladas, conforme livro de ISS fornecido pelo contribuinte.
- k) houve também erro no cálculo por o fiscal ter considerado o valor total da nota e não apenas o relativo à prestação de serviço. Ressalta que a IN 971/2009, em seu art. 450, I, é clara ao dizer que, para a aferição indireta da remuneração de mão-de-obra, deve ser considerado o valor do serviço e não o valor total da nota fiscal/faturamento. Nesse caso, segue o contribuinte, caso a autoridade fiscal não conseguisse aferir o valor efetivo do serviço prestado, deveria aplicar apenas 50% do valor do faturamento, por determinação do art. 451, §3º, da IN RFB 971/2009. Relata que na estrutura oferecida pelo impugnante estão incluídos materiais como luvas, seringas, algodão, além do fornecimento de máquinas de raio X, de tomografia, equipamentos de oxigênio, macas entre outros, de modo que no caso de manutenção do arbitramento, o cálculo deve ser feito para que seja considerado como remuneração pela prestação de serviço somente o

valor correspondente a 50% do montante da nota fiscal, para depois aplicar os 40% a título de remuneração da mão-de-obra.

Pede, ao fim, que:

- i. o auto de infração seja julgado nulo por cerceamento de defesa, equívocos na fundamentação e demais argumentos apresentados;
- ii. caso não se entenda pela nulidade, que seja julgado insubsistente e o lançamento cancelado em razão da inexistência do fato gerador;
- iii. caso se entenda pela existência da relação de emprego, que o valor lançado seja retificado e calculado com base na média salarial dos médicos declarados em GFIP, multiplicado pelos 29 supostos médicos faltantes na declaração;
- iv. caso se entenda pela validade do lançamento, que se abata o valor das notas fiscais canceladas e que seja atribuído como valor de serviço somente o montante correspondente a 50% do total das notas fiscais válidas, para então se aplicar 40% a título de remuneração de mão-de-obra.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 2010-2024) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. DOCUMENTOS NÃO APRESENTADOS. UTILIZAÇÃO DE DADOS CONTÁBEIS.

É possível a presunção do crédito tributário previdenciário quando ausentes quaisquer documentos capazes de informar a origem dos valores lançados em contabilidade cujo histórico dos lançamentos façam presumir a incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91.

MÉDICOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Havendo o fisco detectado a prestação de serviços médicos, sem comprovação pela unidade de saúde da forma de contratação dos mesmos, nem de sua remuneração, cabível a aferição indireta dos salários de contribuição e o enquadramento de ofício do segurado, invertendo-se o ônus probatório. Nos termos do art. 33, § 6º da Lei nº 8.212/91: se, nº exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as

contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

Ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS.

Os Autos de Infração encontram-se revestidos das formalidades legais, apresentando adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da lei.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, neste, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 21/05/2018 (fls. 2034), apresentou recurso voluntário (fls. 2037-2054), em 20/06/2018, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação versa sobre a ausência de declaração e recolhimento de contribuições previdenciárias, parcela da empresa, GILRAT e parcela dos segurados, além de contribuições para outras entidades e fundos. Nos termos do relatório fiscal (fl. 85),

[...] o número de profissionais médicos registrados e declarados em GFIP está muito aquém da quantidade real necessária para prestação de serviço médico que o sujeito passivo recebe através das notas fiscais de serviço.

v. Através desta comparação, fica evidenciado de forma clara que a empresa para prestar o volume de serviços constantes nas Notas Fiscais Emitidas se utilizou de mão-de-obra de Empregados não registrados e nem declarados em GFIP.

w. Estes serviços não poderiam ser prestados apenas pelos trabalhadores constantes nas GFIP informadas, assim como nas Folhas de Pagamento deficientemente apresentadas.

x. Considerando a situação constatada, observamos de pronto, que a empresa utilizou a mão-de-obra de Empregados e não apresentou as Folhas de Pagamento destes trabalhadores, que foram solicitadas através dos Termos de Intimações.

Argumenta a recorrente que sua estrutura é utilizada por médicos que são pagos ou diretamente pelos pacientes ou pelo plano de saúde a que são credenciados. No arranjo autuado, verifica-se que os médicos prestam serviços nas dependências da SAMEL SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICO HOSPITALAR (recorrente) e que esta recebe pagamentos de SAMEL PLANO DE SAÚDE, descritos em nota fiscal como “amortização de serviços médicos realizados no mês”. Conforme recurso voluntário (fls. 2043):

Conforme foi esclarecido, a Recorrente tem um número mínimo de médicos como seus prestadores de serviço. A grande maioria dos médicos que atendem nas dependências da Recorrente é, na realidade, credenciada aos planos de saúde.

São os planos de saúde e os pacientes particulares que pagam os honorários pelos serviços prestados pelos profissionais médicos credenciados. A Recorrente remunera apenas os médicos que são seus funcionários e, por isso, declarados na GFIP.

É tão evidente que não existe relação de emprego ou prestação de serviço entre a Recorrente e os médicos, que o ilustre auditor-fiscal não conseguiu demonstrar sequer um indício. Simplesmente descartou as informações e documentos apresentados pela empresa Recorrente, fez malabarismo com números e chegou a uma conclusão equivocada.

Preliminarmente, em relação à arguição de nulidade, verifica-se que a argumentação da recorrente não merece prosperar.

A autoridade administrativa observou todos os requisitos previstos no artigo 142, do Código Tributário Nacional, pois o auto de infração descreve o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e a penalidade cabível. Tampouco se encontram presentes as causas de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972. A mera discordância do recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo do recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Veja-se que a autuação abarca exclusivamente as contribuições previdenciárias relativas aos médicos que prestam serviços nas dependências da autuada. Nos termos da decisão recorrida (fl. 2013):

Da análise dessas informações, a auditoria verificou que o sujeito passivo auferiu receita de prestação de serviços médicos através de profissionais médicos de diversas especialidades com atendimentos de consultas (ambulatórios e pronto socorro) em horários normais e plantão com uma média mensal de 9.500 (nove mil e quinhentos) atendimentos.

Por outro lado, a recorrente se insurge contra a conclusão fiscal, afirmando que a fiscalização não apontou indícios da relação de emprego ou prestação de serviços entre ela e os médicos a justificar sua responsabilidade pelo recolhimento dos tributos ora exigidos. Neste sentido, afirma em seu recurso (fls. 2043):

A grande maioria dos médicos que atendem nas dependências da Recorrente é, na realidade, credenciada aos planos de saúde.

São os planos de saúde e os pacientes particulares que pagam os honorários pelos serviços prestados pelos profissionais médicos credenciados. A Recorrente remunera apenas os médicos que são seus funcionários e, por isso, declarados na GFIP.

[...]

Durante o procedimento fiscal, a Recorrente esclareceu à autoridade fiscal que os médicos usam a estrutura do hospital para consultas particulares ou para atender pelos planos de saúde. Eles são apenas autorizados a prestarem o atendimento no estabelecimento da Recorrente, mas não têm relação laboral ou de prestação serviço com a Recorrente. Sua remuneração é paga pelos planos de saúde ou pelos próprios pacientes, sem subordinação ou obrigatoriedade, perante a Recorrente, de cumprimento de horário.

Para descaracterizar a justificativa apresentada, o auditor-fiscal usou a planilha apresentada pela empresa, na qual estão discriminados valores relativos a atendimento e procedimentos médicos. Por essa planilha, o auditor-fiscal entendeu que a empresa cobrava honorários médicos e que, por isso, não tinha sentido a justificativa de que os planos de saúde pagavam os honorários para a Recorrente e ao mesmo tempo para os médicos.

Ocorre, nobre julgador, que o auditor-fiscal interpretou equivocadamente a planilha. Isso porque nos valores nela constante não estão incluídos os honorários médicos. Tratam-se dos valores cobrados pelo uso da estrutura hospitalar, materiais utilizados em procedimentos, a hotelaria, enfim, estrutura disponibilizada pela Recorrente para que médicos credenciados pelo plano de saúde ou diretamente pelo paciente possam utilizar.

Diga-se de passagem, isto é uma prática comum em todo o Brasil: o plano de saúde pagar ao hospital pela estrutura, equipamentos e materiais; e pagar os honorários diretamente aos médicos.

Da leitura dos autos, identifico três relações jurídicas distintas que subjazem à discussão:

- a) Relação entre a SAMEL SERV DE ASS MED HOSPIT LTDA (recorrente), por meio da qual esta presta serviços a SAMEL PLANO DE SAÚDE LTDA, consistente na cessão do espaço e equipamentos para que o serviço médico possa ser realizado.
- b) Relação entre a SAMEL PLANO DE SAÚDE LTDA que, como operadora de plano de saúde, credencia médicos para atendimento em sua rede conveniada; e
- c) Relação entre os MÉDICOS, credenciados a SAMEL PLANO DE SAÚDE LTDA, que prestam serviços a pessoas físicas, utilizando a estrutura da recorrente.

Analisando-se as planilhas anexas ao auto de infração e as notas fiscais apresentadas, verifico que os valores ali previstos se referem ao uso da estrutura hospitalar fornecida pela recorrente. Veja-se que os serviços prestados pela recorrente a SAMEL PLANO DE SAÚDE LTDA são descritos nas notas fiscais de ISS como “referente a parte de amortização dos serviços de assistência médica prestados.”

Importa destacar, ainda, que o Fisco não logrou demonstrar que os pagamentos de honorários eram feitos pela recorrente, tampouco que os serviços médicos são prestados a seu favor. Como se sabe, a empresa é responsável pelo recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária relativa aos valores pagos por ela como retribuição a serviços prestados que lhes sejam prestados por segurados contribuintes individuais. Não tendo havido pagamentos da recorrente para os médicos autuados, não se aplica o art. 30, I, “b”, da Lei n.º 8.212/91.

Diante deste cenário normativo, a afirmação do fisco de que “[...] não é crível a informação de que não existisse contrato com os médicos que trabalhavam no hospital, ainda que apenas utilizassem o espaço e fossem remunerados por pacientes ou planos de saúde, dada a natureza e a responsabilidade inerente ao atendimento médico” não é o suficiente para sustentar o lançamento, tampouco preenche o ônus do Fisco de demonstrar a ocorrência do fato gerador, o que é necessário para mantê-lo.

A respeito da discussão aqui travada, veja-se que o tratamento previdenciário dos profissionais liberais que atuam na área da saúde foi objeto de decisões judiciais recentes. Trata-se aqui de discussão distinta daquela que busca averiguar a existência de vínculo de emprego ou de “pejotização”, mesmo porque o fisco não se esmerou no relatório fiscal em construir um relato que demonstrasse a existência dos requisitos da relação de emprego. Tampouco é o caso em que a recorrente (entidade hospitalar) promove ela mesma os repasses de honorários aos médicos, pois isto o Fisco também não demonstrou na autuação.

No presente caso, reputo que o que não se encontra demonstrado nos autos pelo Fisco é a existência de pagamentos feitos pela recorrente aos referidos médicos, o qual atrairia a incidência das contribuições previdenciárias ora exigidas. Afinal, o art. 195, I, “a”, da Constituição determina que a contribuição previdenciária incide sobre “[...] a folha de salários e demais rendimentos do trabalho *pagos ou creditados*, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste

serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, de modo que, não tendo pago rendimentos, não pode a recorrente ser colocada na posição de sujeito passivo da contribuição aqui exigida.

Veja-se que, se o Superior Tribunal de Justiça (AgInt no AgInt no REsp n. 1.218.526/SC) já entendeu que não incide contribuição previdenciária sobre os repasses que as operadoras de plano de saúde fazem aos médicos credenciados, com muito menos razão se poderia sustentar que incide contribuição previdenciária no presente caso em que o Fisco sequer demonstrou a existência de pagamentos pela recorrente aos profissionais mencionados. Dito de outro modo, se o credenciamento pela empresa de plano de saúde, por si só, não é apto a atrair a incidência da cota patronal da contribuição previdenciária, muito menos o é a mera utilização de instalações físicas de hospitais ou estabelecimentos similares.

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, dou provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Redator designado.

Em que pese os argumentos bem expostos pelo ilustre Relator, apresento minha divergência **quanto ao mérito**, utilizando as razões do acórdão de impugnação, nos termos do inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Segue decisão de primeira instância, a qual adoto como razões de decidir, destacando os argumentos que entendo mais relevantes:

Contribuição previdenciária de segurados empregados não declarados em GFIP

Conforme relatado, o sujeito passivo é uma empresa privada que desenvolve "Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências".

Durante o procedimento fiscal, verificou-se que o sujeito passivo teve receita bruta relativa a realização de consultas em seu estabelecimento, no ano de 2012, em volume incompatível com os médicos declarados em GFIP e folha de pagamento.

Para prestar os serviços relativos a esse recebimento, a Samel Serviços de Assistência Médico Hospitalar possuía em seu quadro de funcionários 4 médicos empregados. A fiscalização levantou que seriam necessários 33 médicos para prestar o atendimento correspondente às notas fiscais emitidas. Além disso, no site do sujeito passivo na internet constavam 30 médicos.

Questionada sobre o fato, a empresa alega que os médicos que prestam serviço em suas instalações não são seus empregados e que recebe apenas o valor pelo uso das instalações. Afirma ainda que os médicos são remunerados ou pelos planos de saúde a que são conveniados ou diretamente pelos pacientes.

Foram emitidas pela empresa, no ano de 2012, notas fiscais de serviço, obtidas pela fiscalização junto à Prefeitura de Manaus, conforme extrato da planilha Demonstrativo de Diferença de Informações entre GFIP e Notas Fiscais de Serviço Emitidas, anexa ao relatório fiscal, que totalizam os valores abaixo:

[...]

Na maioria das notas fiscais, emitidas para Samel Plano de Saúde, consta apenas a descrição genérica de "amortização de serviços médicos realizados no mês". O contribuinte, apesar de intimado, não apresentou planilha mensal de composição dos serviços prestados e materiais utilizados na efetiva prestação dos serviços que resultaram na emissão das notas fiscais para o contribuinte Samel Plano de Saúde Ltda.

Assim, a fiscalização intimou a empresa Samel Plano de Saúde a esclarecer do que se tratavam os serviços referentes às notas fiscais emitidas. Esta informou e apresentou documentos que os pagamentos feitos por ela à Samel Serviços de Assistência Médico Hospitalar eram referentes à consultas médicas realizadas (anexos do Relatório Fiscal, planilha 11 PLANO X SERVIÇOS VII_1).

O contribuinte, quando questionado pela fiscalização, não apresentou contratos firmados com os médicos, que, segundo ele, apenas utilizam a estrutura do hospital para realizar suas consultas. Por outro lado, **constam dos autos provas de que o sujeito passivo auferiu receita pela realização de serviços médicos.** Abaixo destaco trecho do relatório fiscal:

o. A auditoria analisando as informações contidas nos arquivos do item anterior verificou que o sujeito passivo auferiu receita de prestação de serviços médicos através de profissionais médicos de diversas especialidade com atendimentos de consultas

(ambulatórias e pronto socorro) em horários normais e plantão com uma média mensal de 9.500 (nove mil e quinhentos) atendimentos conforme pode-se verificar no arquivo excel em anexo Hospital Samel todas consultas 2012.xlsx.

p. Salientamos que a auditoria não incluiu nesta análise os exames especializados que são realizados por médicos e nem os atendimentos que o hospital Samel efetuou a outros tomadores de serviço que demandaria maior volume de mão de obra destes profissionais.

O contribuinte, regularmente intimado pela fiscalização, não apresentou:

i) escalas de plantão dos médicos que trabalhavam em suas dependências, ii) planilha mensal de composição dos serviços prestados e materiais utilizados na efetiva prestação dos serviços que resultaram na emissão das notas fiscais para o contribuinte Samel Plano de Saúde Ltda. nem iii) contrato firmado com os profissionais médicos, alegando que não existem tais contratos, uma vez que, segundo ele, os médicos são conveniados ao plano de saúde.

O impugnante insurge-se contra o fato de que a fiscalização não apontou indícios da relação de emprego ou prestação de serviços entre a Samel e os médicos. Reconhece como correta a conclusão da fiscalização de que os médicos declarados em GFIP não são suficientes para prestar todos os atendimentos, mas afirma que isso não significa que os demais médicos, não declarados em GFIP, sejam seus empregados.

A mera alegação do contribuinte de que os médicos que trabalham em suas instalações são remunerados diretamente pelos pacientes ou pelos planos de saúde a que são conveniados e que os valores que a Samel Assistência Médico Hospitalar recebeu seriam referentes apenas ao uso de suas instalações, sem apresentar nenhuma comprovação, não pode ser acatada. Do mesmo modo, não é crível a informação de que não existisse contrato com os médicos que trabalhavam no hospital, ainda que apenas utilizassem o espaço e fossem remunerados por pacientes ou planos de saúde, dada a natureza e a responsabilidade inerente ao atendimento médico.

O auditor-fiscal, ao se deparar com tal situação, tem o poder-dever de realizar o lançamento, nos termos da legislação vigente. Segundo a Instrução Normativa 971/2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais

destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

(...)

Art. 6º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado:

(...)

XXVI - o médico ou o profissional da saúde, plantonista, independentemente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração;

(...)

Das Contribuições

Art. 204. A empresa que atua na área da saúde está sujeita às normas de tributação e de arrecadação aplicáveis às empresas em geral, previstas no Título I, em relação à remuneração paga, devida ou creditada, no decorrer do mês, aos profissionais da saúde por ela contratados, de acordo com o enquadramento daqueles segurados no RGPS, conforme definido no art. 6º, quando se tratar de segurado empregado, ou no art. 9º, quando se tratar de segurado contribuinte individual.

(...)

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

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

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

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

II - mediante arbitramento quando for constatado que os honorários não constam em contas de receita e de despesa de sua escrituração contábil.

Art. 207. A entidade hospitalar ou afim credenciada ou conveniada junto a sistema público de saúde ou a empresa que atue mediante plano ou seguro de saúde, é responsável pelas contribuições sociais previdenciárias decorrentes da contratação de profissionais para executar os serviços relativos àqueles convênios.

(grifei)

Não tendo sido comprovado, durante o procedimento fiscal, que a entidade hospitalar se revestia da qualidade de mera repassadora de valores e que seus recebimentos eram referentes apenas ao uso de suas instalações, e também não sendo possível o lançamento com base nas contas de receitas e despesas, não restou alternativa à fiscalização senão o arbitramento dos valores das contribuições previdenciárias.

Inexistência de vícios na aferição indireta

Em relação aos valores lançados, foi utilizada a base de cálculo arbitrada, considerando que a contabilidade do sujeito passivo não registrava a remuneração paga aos segurados que lhe prestaram serviços no período fiscalizado.

O procedimento adotado encontra-se previsto na Lei nº 8.212/91, em seu artigo 33, §§3º e 6º, abaixo transcrito:

Art. 33. (...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

(...)

§ 6.º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu

serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Os fatos relatados pela autoridade autuante demonstram de maneira inequívoca que os registros contábeis da empresa encontravam-se deficientes, deixando de registrar diversos segurados que prestaram serviço à empresa no período.

Destaque-se que a autuada declarou em suas GFIP possuir em seu quadro funcional apenas 4 médicos, contudo a auditoria verificou que o sujeito passivo auferiu receita de prestação de serviços médicos através de profissionais médicos de diversas especialidades com atendimentos de consultas (ambulatoriais e pronto socorro) em horários normais e plantão com uma média mensal de 9.500 (nove mil e quinhentos) atendimentos. Resta claro que o número de profissionais médicos registrados e declarados em GFIP não é suficiente para justificar os valores recebidos através das notas fiscais de serviço.

O contribuinte pede que, caso se entenda pela manutenção do lançamento, que o cálculo deveria ter sido feito com base nos salários dos médicos registrados em GFIP. Assim, segundo ele, como é possível chegar ao valor da remuneração dos segurados, não haveria espaço para a aferição indireta.

Não assiste razão ao impugnante.

O arbitramento realizado pela alíquota de 40% sobre os valores constantes nas notas de serviço encontra-se justificado e demonstrado pela autoridade fiscal no seguinte trecho do relatório fiscal:

y. Considerando que a empresa não apresentou em sua integralidade a documentação solicitada e esgotadas as possibilidades de fazer os levantamentos dos fatos geradores através de documentos que registrassem os fatos verdadeiramente ocorridos, a ação fiscal deverá ser concluída através de Arbitramento, com a Aferição Indireta dos Salários de Contribuição dos Segurados Empregados, com base nos elementos e provas que a Receita Federal do Brasil dispuser.

z. As diferenças levantadas serão utilizadas como Base de Cálculo para apuração das Contribuições Previdenciárias Devidas que deixaram de ser declaradas em GFIP.

A possibilidade de aferição da mão-de-obra com base em valores constantes em notas fiscais encontra-se previsto de maneira expressa na Instrução Normativa RFB nº 971/2009 em seu artigo 450 abaixo transcrito, inexistindo na legislação de regência qualquer óbice à utilização do critério mencionado:

Art. 450. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde, no mínimo, ao percentual de:

I - 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

Argumenta o contribuinte que fornece materiais e equipamentos para a realização do serviço prestado, de modo que o valor do serviço deveria corresponder a 50% do

valor das notas fiscais, para então ser aplicado o valor de 40% para cálculo da mão-de-obra, nos termos do §3º do art. 451 da IN RFB 971/2009:

Art. 451. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 450.

§ 1º Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato, nem discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 450.

§ 2º Caso haja discriminação de valores de material ou de utilização de equipamento na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, mas não existindo previsão contratual de seu fornecimento, o valor dos serviços será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra, o disposto no art. 450.

§ 3º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, ainda que não esteja previsto em contrato, o valor do serviço corresponderá a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços, o disposto no art. 450 e observado, no caso da construção civil, o disposto no art. 455.

A alegação não pode ser acolhida. O contribuinte não apresentou os contratos a fim de verificar qual valor seria inerente ao fornecimento de material e equipamentos. Outrossim, as Notas Fiscais apresentadas, conforme já mencionado, não discriminam o valor relativo ao fornecimento de serviços e materiais.

Assim, agiu com acerto a fiscalização, ao aplicar o percentual de 40% sobre o valor da Nota Fiscal, como previsto na legislação.

Não há, portanto, reparo a ser feito no lançamento das contribuições incidentes sobre a remuneração aferida indiretamente, com os critérios adotados pela fiscalização.

Das notas fiscais canceladas

O sujeito passivo pede que, caso se entenda pela validade do lançamento, se abata o valor das notas fiscais canceladas.

Entendo que as notas fiscais canceladas já foram consideradas pela fiscalização, conforme anexo do Relatório Fiscal, planilha Demonstrativo de Diferença de Informações entre GFIP e Notas Fiscais de Serviços Emitidas, aba NF Canceladas.

Em relação ao livro de ISS apresentado pelo contribuinte na impugnação, que apresenta notas fiscais canceladas de forma divergente da levantada pela fiscalização, tal livro não possui assinaturas nem autenticação eletrônica, de modo que se possa atestar sua veracidade. Por outro lado, as notas fiscais foram obtidas pela fiscalização junto à Prefeitura Municipal de Manaus, através do convênio 152 assinado em 31/07/2003 e publicado no DOU em 08/08/2003 celebrado entre Secretaria da Receita Federal e Prefeitura Municipal de Manaus, por intermédio da Secretaria Municipal de Economia e Finanças, atribuindo-se a elas valor probatório.

Caberia ao contribuinte indicar quais notas fiscais consideradas pelo auditor-fiscal se tratam de notas fiscais canceladas e apresentar documentação comprobatória.

(destaquei)

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa