



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10640.723625/2019-80
ACÓRDÃO	2101-003.974 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDUARDO CARVALHO MIRANDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016, 2017, 2018

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. “PEJOTIZAÇÃO”. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELA FISCALIZAÇÃO. ART. 129 DA LEI 11.196/05.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. O conselheiro Heitor de Souza Lima Junior votou pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Eduardo Carvalho Miranda contra o Acórdão nº 03-89.396, proferido pela 3ª Turma da DRJ/Brasília, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte e manteve integralmente o crédito tributário lançado.

A autuação decorreu de ação fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG, amparada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0610400-2019-00119, instaurada para apurar omissão de rendimentos nos anos-calendário de 2014 a 2017. Apurou a fiscalização que o recorrente é sócio de duas sociedades empresárias com objeto social de prestação de serviços de radiologia, a saber, o Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda, CNPJ 04.496.172/0001-59, do qual detém 50% das cotas sociais ao lado de Uedson Tazinaffo, e o Instituto Médico de Diagnóstico por Imaginologia Ltda, CNPJ 21.243.959/0001-28.

Ambas as sociedades celebraram Contratos de Parceria Médico-Hospitalar com o Hospital Mater Dei S.A., CNPJ 16.676.520/0001-59, para a realização de exames de tomografia, ressonância magnética e raios-X em favor dos pacientes do hospital.

Segundo o Relatório da Ação Fiscal, os contratos atribuem ao hospital o fornecimento de todo o aparato necessário à prestação dos serviços, incluindo espaço físico, mobiliário, equipamentos e sua manutenção, pessoal de apoio administrativo e de enfermagem, materiais de consumo e o custeio das despesas de água, energia elétrica, telefonia e IPTU da área utilizada, cabendo às pessoas jurídicas contratadas unicamente o fornecimento da mão de obra de seus sócios médicos. Constatou-se ainda que nenhuma das duas sociedades manteve empregados ao longo do período fiscalizado, conforme as GFIP apresentadas.

A fiscalização identificou que a cláusula terceira dos contratos atribui exclusivamente aos sócios médicos a responsabilidade técnica pelos serviços prestados, o que esvazia, na prática, a previsão da cláusula quarta quanto à possibilidade de atuação por prepostos. Verificou-se também que o recorrente está vinculado ao Hospital Mater Dei, como pessoa física, no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde, na função de médico em radiologia e diagnóstico por imagem, e que publicações do próprio hospital e da imprensa o identificam como coordenador do Serviço de Radiologia da unidade Mater Dei Contorno, sem qualquer menção às pessoas jurídicas das quais é sócio. Por fim, apontou a fiscalização que a distribuição de lucros do

Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda, nos anos de 2016 e 2017, não observou a proporção das cotas sociais previstas no contrato social.

Com base nesse conjunto de elementos, a autoridade fiscal reclassificou como rendimento tributável, decorrente de vínculo empregatício dissimulado, o montante de R\$ 2.370.587,63, recebido pelo recorrente das duas pessoas jurídicas a título de lucros distribuídos e declarado como isento nas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios de 2015 a 2018. Sobre o imposto apurado incidiu multa de ofício qualificada de 150%, com fundamento no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, além de juros de mora, resultando em crédito tributário total de R\$ 1.776.371,68, sendo R\$ 650.810,56 de imposto, R\$ 976.215,83 de multa e R\$ 149.345,29 de juros calculados até julho de 2019. Foi lavrada, ainda, Representação Fiscal para Fins Penais, autuada sob o nº 10640.723626/2019-24.

Cientificado do lançamento em 12 de julho de 2019, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, na qual sustentou, preliminarmente, a nulidade do auto de infração por ausência de prévia baixa do CNPJ e de desconsideração formal da personalidade jurídica das sociedades, bem como sua ilegitimidade passiva, ao argumento de que a exigência deveria recair exclusivamente sobre a fonte pagadora, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, por se tratar de pagamento a beneficiário não identificado.

Arguiu também a incompetência da Receita Federal para reconhecer vínculo empregatício, matéria reservada à Justiça do Trabalho. No mérito, sustentou a ausência dos elementos caracterizadores da relação de emprego, notadamente a pessoalidade, a exclusividade, a habitualidade e a subordinação, e defendeu a regularidade das sociedades, constituídas desde 2001 e 2014 e prestadoras de serviços a outros tomadores além do Hospital Mater Dei.

Invocou o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 como fundamento para a litude da prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica e o art. 1.007 do Código Civil para justificar a distribuição desproporcional de lucros segundo o desempenho clínico de cada sócio. Impugnou, ainda, a qualificação da multa, por ausência de dolo, e requereu, subsidiariamente, a dedução dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas, a exclusão dos valores distribuídos nos anos de 2014 e 2015 e dos valores relativos a outros tomadores de serviço, além do afastamento da multa por aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 1/2002 à responsabilidade da fonte pagadora.

A 3ª Turma da DRJ/Brasília, por meio do Acórdão nº 03-89.396, julgou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, rejeitando as preliminares suscitadas e, no mérito, reconhecendo a ocorrência de simulação apta a autorizar a requalificação dos rendimentos, com fundamento nos arts. 142 e 149, VII, do CTN e no art. 167 do Código Civil. A turma julgadora manteve a multa qualificada, por entender demonstrado o dolo do contribuinte, e rejeitou os pedidos subsidiários de redução da base de cálculo e de compensação dos tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas, por ausência de comprovação individualizada e por se tratar de sujeitos passivos distintos, respectivamente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2015, 2016, 2017, 2018
DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DAS LEIS. ANÁLISE INCABÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário, sendo incabível a sua análise pelo julgador da esfera administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2015, 2016, 2017, 2018 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Quando a realidade demonstra estarem presentes as características previstas no art. 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar os tributos devidos.

LEI Nº 11.196/2005. SUBORDINAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não tem o condão de afastar a relação de emprego caracterizada mormente pela subordinação estrutural na prestação dos serviços.

IMPOSTO APURADO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO APÓS PRAZO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, constatando-se que o contribuinte não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA COM IRPF.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. SIMULAÇÃO.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reitera, em sua integralidade, os fundamentos preliminares e de mérito deduzidos na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende integralmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Preliminares

2.1. Da alegada necessidade de baixa do CNPJ e de desconsideração da personalidade jurídica

O recorrente sustenta que a reclassificação dos rendimentos pressuporia a prévia baixa do CNPJ das pessoas jurídicas das quais é sócio ou a formal desconsideração de suas personalidades jurídicas. A premissa não procede.

Em nenhum momento a autoridade fiscal desconstituiu ou desconsiderou a personalidade jurídica do Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda ou do Instituto Médico de Diagnóstico por Imaginologia Ltda, que permanecem hígidas para todos os efeitos de direito privado. O que ocorreu foi a requalificação da natureza jurídica dos valores recebidos pelo recorrente, para fins exclusivamente tributários.

A simulação relativa dissimula um negócio jurídico sob a aparência de outro, sem que a pessoa jurídica utilizada como instrumento da simulação deixe de existir. Ou seja, a “desconsideração”, para fins do lançamento, opera-se no plano da eficácia tributária dos atos praticados, e não no plano da existência ou da validade civil da sociedade, de modo que não se exige, como pressuposto do lançamento, qualquer procedimento prévio de baixa cadastral.

Como bem apontado no acórdão recorrido:

Não houve em nenhum momento a alegada desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviço. As empresas permaneceram com suas personalidades intactas. O que ocorreu foi o entendimento de que os rendimentos, que originalmente foram oferecidos à tributação nas pessoas jurídicas, eram, de fato, rendimentos do trabalho assalariado do seu sócio. Logo, não há que se falar em desconstituição ou até mesmo em desconsideração da personalidade jurídica das empresas Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda e do Instituto Médico de Diagnóstico por Imaginologia Ltda.

O impugnante pretende imputar responsabilidade exclusiva à fonte pagadora Hospital Mater Dei, a teor do artigo 674 do RIR/99 e do artigo 61 da lei nº 8.981/1995, em relação ao imposto de renda devido em razão da desconsideração das receitas supostamente auferidas pela pessoa jurídica da qual é sócio. Essa tese também não merece acolhida, por colidir, frontalmente, com o

teor do Parecer Normativo COSIT Nº 1, de 24 de setembro de 2002, que vincula essa instância administrativa de julgamento, em especial o seu item 14, verbis:

(...)

Em relação ao artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, não há como aplicá-lo ao caso presente, uma vez que aqui não se trata de beneficiário não identificado, nem tampouco de operação ou causa não comprovada, hipóteses avançadas no referido dispositivo.

(...)

A Fiscalização deixou evidente que aqui os rendimentos são decorrentes do trabalho médico prestado pelo contribuinte fiscalizado ao Hospital Mater Dei. Ou seja, além do beneficiário estar claramente identificado, também está perfeitamente definida a operação que lhe deu causa. Não cabe, portanto, a aplicação do referido art. 61.

Outrossim, o critério de identificação do sujeito passivo não depende da vontade dos contratantes. Contribuinte, nos termos do art. 121, I, do CTN, é aquele que tem relação direta com o fato gerador.

Sendo assim, a preliminar não merece acolhimento.

2.2. Da alegada ilegitimidade passiva e da tributação exclusiva na fonte

O recorrente alegou que a exigência deveria recair exclusivamente sobre a fonte pagadora, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

No que se refere à responsabilidade pelo recolhimento do imposto, estabelece-se que, no caso de rendimentos sujeitos à retenção na fonte e ao ajuste anual, a responsabilidade é da fonte pagadora até o vencimento do prazo para apresentação da declaração de ajuste anual. A partir desse momento, passa a ser responsabilidade do contribuinte beneficiário dos rendimentos. Esse, inclusive, é o teor da Súmula CARF nº 12:

Súmula CARF nº 12

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 2006

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

No presente caso, tendo o contribuinte deixado de declarar adequadamente os rendimentos recebidos, classificando-os incorretamente como isentos, torna-se responsável pelo recolhimento do imposto devido.

Rejeita-se a preliminar.

2.3. Da alegada incompetência para reconhecimento de vínculo empregatício

O recorrente argumenta que a Receita Federal careceria de competência para reconhecer vínculo empregatício, matéria reservada à Justiça do Trabalho, parte de premissa equivocada quanto à natureza da autuação.

A Receita Federal e este órgão colegiado não está apta a declarar a existência de relação de emprego em sentido trabalhista, com os efeitos próprios da Consolidação das Leis do Trabalho, tarefa que de fato escapa à competência da RFB e do CARF.

Entretanto, observa-se o que lançamento tributário não pretende declarar a existência de relação de emprego em sentido trabalhista. O lançamento tributário se baseia, exclusivamente, no entendimento de que os valores recebidos pelo recorrente sob a rubrica de distribuição de lucros correspondem, em sua efetiva natureza, a rendimento do trabalho pessoal, à luz da legislação tributária.

Os elementos próprios da relação de emprego, como a pessoalidade e a subordinação, são aqui considerados não como fundamento autônomo de reconhecimento de vínculo trabalhista, mas como indícios de que a interposição das pessoas jurídicas não correspondeu à realidade dos fatos, isto é, como prova da simulação.

Rejeita-se a preliminar.

3. Mérito

3.1. Reclassificação dos rendimentos

O cerne da controvérsia consiste em saber se os valores recebidos pelo recorrente do Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda e do Instituto Médico de Diagnóstico por Imaginologia Ltda, sob a denominação de distribuição de lucros, correspondem, em sua real natureza, a rendimento do trabalho pessoal decorrente dos serviços prestados ao Hospital Mater Dei S.A.

O art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, constitui a chamada “norma geral antiabuso”, destinada a combater o planejamento tributário abusivo. Isto é, a utilização de formas jurídicas, até mesmo válidas para fins do direito privado, com o propósito de simular, no sentido de ocultar atos, para fins de redução ou supressão de tributos.

Nas palavras de Amílcar Falcão, antes mesmo da introdução do art. 116, pu. do CTN:

“a tributabilidade dos negócios simulados, no sentido de atingir os atos neles ocultos, tem por base o preceito que estatui a prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica, nos casos de distorção ou emprego anormal ou abusivo desta.

Tais disposições legislativas, como temos significado, são porém desnecessárias para a investigação do conteúdo econômico do fato gerador, por isso que é da própria natureza ou substância deste que se extrai a regra da primazia da realidade econômica sobre a veste jurídica, nos casos de inadequação ou inequivalência entre uma e a outra.” (FALCÃO, 1995)

Nesse sentido, na ADI nº 2446, o STF declarou a constitucionalidade do art. 116, pu. do CTN. Trechos do voto da exímia Ministra Carmen Lucia merecem destaque:

Ressalte-se, de pronto, ter sido a norma impugnada incluída no dispositivo do Código Tributário que estabelece quando se tem por ocorrido o fato gerador com seus efeitos, qual seja, o art. 116.

O parágrafo único acrescido ao art. 116 dispõe que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”

O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, “a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador” (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária.

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.

(...)

Nada há na norma questionada a autorizar tal interpretação, inteiramente criada pelo intérprete e sem qualquer respaldo normativo ou fático.

8. A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

(...)

9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

10. Pelo exposto, voto pela improcedência do pedido apresentado na presente ação. O art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, constitui a chamada “norma geral antiabuso”, destinada a combater o planejamento tributário abusivo. Isto é, a utilização de formas jurídicas, até mesmo válidas para fins do direito privado, com o propósito de simular, no sentido de ocultar atos, para fins de redução ou supressão de tributos.

Ademais, no julgamento da ADC nº 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, e a relatora Ministra Cármen Lúcia, em seu voto, fez apontamentos sobre a necessidade de que seja assegurada “a liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho”. Apontou ainda que eventual conduta de maquiagem do contrato deverá ser avaliada, “por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos”, valendo-se a Autoridade Fiscal do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Assim, deve-se analisar o caso concreto, considerando o equilíbrio entre a liberdade econômica do contribuinte e o poder-dever da Administração Tributária de fiscalizar se a estruturação empresarial adotada corresponde à realidade econômica subjacente ou se constitui mero artifício simulatório destinado a ocultar a verdadeira natureza das operações realizadas.

No caso dos autos, a fiscalização, a partir do conjunto probatório reunido, entendeu que a vontade declarada era a de que o recorrente auferisse lucros como sócio de sociedades empresárias autônomas, entretanto a vontade real era a de remunerar, de forma individual e pessoal, os serviços médicos de radiologia por ele prestados ao Hospital Mater Dei.

De forma sintetizada, a Fiscalização considerou os seguintes elementos:

- 1) Primeiro, a integralidade da estrutura material necessária à prestação dos serviços, isto é, o espaço físico, o mobiliário, os equipamentos e sua manutenção, o pessoal de apoio administrativo e de enfermagem, os insumos de consumo e o custeio das despesas de água, energia e telefonia, é fornecida pelo Hospital Mater Dei, cabendo às pessoas jurídicas contratadas unicamente o fornecimento da mão de obra de seus sócios médicos.

- 2) Segundo, nenhuma das duas sociedades manteve empregados durante todo o período fiscalizado, circunstância incompatível com a presunção de autonomia empresarial.
- 3) Terceiro, a cláusula terceira dos contratos de parceria atribui exclusivamente aos sócios médicos a responsabilidade técnica pelos serviços prestados, o que esvazia de conteúdo prático a previsão da cláusula quarta quanto à possibilidade de atuação por prepostos, evidenciando o caráter pessoal da prestação.
- 4) Quarto, o recorrente figura, no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde, vinculado ao Hospital Mater Dei como pessoa física, na função de médico em radiologia e diagnóstico por imagem, sem qualquer menção às pessoas jurídicas das quais é sócio, e é identificado, em publicações do próprio hospital e da imprensa, como coordenador do Serviço de Radiologia da unidade Mater Dei Contorno, o que denota sua inserção na estrutura organizacional do tomador dos serviços.
- 5) Quinto, a distribuição de lucros do Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda, nos anos-calendário de 2016 e 2017, não observou a proporção das cotas sociais estabelecida no contrato social, indício adicional de que os valores repassados correspondiam ao desempenho individual do trabalho de cada sócio, e não à participação societária.

Nesse sentido, trechos do contrato de parceria firmado entre o Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda. e o Hospital Mater Dei merecem destaque (fls. 131/163):

CLÁUSULA PRIMEIRA: Constitui objeto deste contrato a realização de parceria entre o HOSPITAL e a CLÍNICA, no intuito de, conjuntamente, realizarem atividades médico-hospitalares no âmbito de exames de Tomografia e Ressonância Magnética em prol dos pacientes ou clientes que necessitem de tais atividades;

Parágrafo Primeiro: Para a realização das atividades descritas no caput, poderá a CLÍNICA fazer uso, a título precário, de área do HOSPITAL, escolhida pelas partes, para a realização e desenvolvimento da presente parceria.

(...) Parágrafo Quinto: Obriga-se o HOSPITAL a mobiliar e equipar a área física cedida à CLÍNICA para a adequada realização da parceria objeto deste contrato.

(...) CLÁUSULA SEXTA: Para a execução das atividades administrativas e hospitalares, o HOSPITAL deverá fornecer um número de funcionários compatível com as necessidades da prestação dos serviços hospitalares, tais como secretárias, recepcionistas, auxiliares de enfermagem e outros, responsabilizando-se, integralmente, pelos ônus trabalhistas e previdenciários daí decorrentes.

(...) CLÁUSULA SÉTIMA: Os equipamentos hospitalares destinados à realização da presente parceria serão fornecidos pelo HOSPITAL, salvo os equipamentos de uso individual e pessoal de cada médico;

Parágrafo Primeiro: Na eventual hipótese da CLÍNICA detectar falha ou avaria nos equipamentos ou ainda necessidade de manutenção preventiva dos mesmos, deverá a CLÍNICA notificar formalmente o HOSPITAL da ocorrência e da necessidade da suspensão dos serviços, até que os mesmos estejam em condições de utilização.

Parágrafo segundo: O HOSPITAL fornecerá em condições de uso e substituirá, quando necessário, lençóis, cobertores, toalhas, fronhas, campos cirúrgicos, máscaras, material de limpeza, anti-sépticos;

Parágrafo Terceiro: O HOSPITAL parará as contas de água, luz, telefone e imposto predial referente à área utilizada pela clínica.

Cumprir observar, ainda, a análise pormenorizada da Fiscalização quanto aos elementos de pessoalidade, onerosidade, habitualidade e subordinação:

Quanto à pessoalidade, não restam dúvidas que a existência das pessoas jurídicas CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA eram totalmente dispensáveis na execução dos trabalhos. Necessária era tão somente a existência dos médicos que compunham seus quadros societários, profissionais preparados e com aptidões adequadas para o cumprimento da demanda contratada, ou seja, para trabalhar como médicos radiologistas da Rede Mater Dei de Saúde. Quem detinha a habilidade e, por conseguinte, realizava as atividades designadas eram os profissionais (pessoas físicas), e não as pessoas jurídicas. Os Contratos de Parceria Médico-Hospitalar foram ajustados em função das pessoas físicas dos médicos de modo a dar uma aparência de que os serviços eram executados pelas empresas do sujeito passivo, ou seja, por qualquer indivíduo contratado pelas empresas prestadoras, sem levar em conta suas características individuais, embora efetivamente os serviços fossem prestados exclusivamente pelos médicos que compunham seus quadros societários na qualidade de empregados do HOSPITAL MATER DEI.

Cumprir destacar que, não obstante as cláusulas quarta dos Contratos de Parceria Médico-Hospitalar das duas pessoas jurídicas pertencentes ao fiscalizado tragam a previsão de que as atividades médicas possam ser exercidas por prepostos, as cláusulas terceira restringem seu alcance, quando determinam que a responsabilidade técnico/médica pelos serviços prestados será sempre dos sócios, respondendo esses por culpa, dolo ou até mesmo objetivamente. Donde se conclui que as cláusulas quarta são letra morta, inseridas nos contratos para disfarçar a obrigação personalíssima existente entre os sócios prestadores de serviço e o hospital. Tais exigências não seriam comuns em contratos de prestação de serviços entre empresas, eis que o importante é o serviço prestado, independentemente de quem o esteja cumprindo.

Por oportuno, verifica-se que, apesar da possibilidade de utilização de prepostos habilitados para a consecução dos serviços (e ainda sob a responsabilidade técnica dos sócios médicos), desde o início de suas atividades as duas prestadoras de serviço pertencentes ao sujeito passivo jamais mantiveram empregados, como provam as GFIP apresentadas à RFB.

Já o parágrafo primeiro das cláusulas quarta dos Contratos de Parceria Médico-Hospitalar das duas prestadoras de serviço tentam se o por aos fatos concretos,

como se a simples menção à inexistência de subordinação e pessoalidade entre o sujeito passivo e o HOSPITAL MATER DEI tivesse o condão de alterar a realidade:

CLÁUSULA QUARTA: (...) Parágrafo primeiro: A CLÍNICA atuará com plena autonomia técnica e independência administrativa, não havendo entre os médicos (sócios ou prepostos da clínica) e o HOSPITAL qualquer relação de subordinação jurídica, pessoalidade e vínculo salarial.

Diga-se, de passagem, que o dispositivo acima deixou escapar um ato falho, como se tivesse sido celebrado entre o hospital e uma pessoa física, pois não há sentido algum em mencionar a ausência de subordinação, de pessoalidade e de vínculo salarial em um contrato celebrado entre duas pessoas jurídicas. Tal cláusula foi inserida pois, na verdade, o contrato teve como objetivo esconder a relação de emprego e não merece guarida. (...)

Já o elemento onerosidade encontra-se evidenciado através dos pagamentos mensais formalizados pelo HOSPITAL MATER DEI ao CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e ao INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA, e por estes repassados ao sujeito passivo, que nada mais são do que retribuição pelos serviços prestados pelo fiscalizado como empregado, embora oculto sob o manto das pessoas jurídicas.

A habitualidade ou não-eventualidade se faz presente quando se verifica que os serviços prestados pelo sujeito passivo são de trato sucessivo, não compreendendo a execução de um ato singular. Envolvem a execução de prestações periódicas na organização empresarial, embora algumas vezes possam não ser diárias. São serviços prestados em caráter não eventual, pois se relacionam diretamente com as atividades habituais do HOSPITAL MATER DEI. A habitualidade na prestação dos serviços pode ser constatada também pelos pagamentos regulares, durante todo o decorrer dos anos sob procedimento fiscal, das remunerações recebidas pelo sujeito passivo, ainda que por meio de suas duas empresas prestadoras de serviço - o CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e o INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA.

Finalmente, a subordinação, em seu viés estrutural, é demarcada por fatos que comprovam que o sujeito passivo está inserido no modelo organizacional da empresa tomadora de serviço, fazendo parte de sua estrutura.

Um dos fatos que comprova a subordinação estrutural do sujeito passivo é sua vinculação ao HOSPITAL MATER DEI no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES). Trata-se do cadastro oficial do Ministério da Saúde (MS) no tocante à realidade da capacidade instalada e mão-de-obra assistencial de saúde no Brasil em estabelecimentos de saúde públicos ou privados. De acordo com art. 2º da Portaria GM/MS nº 1.646/2015, o CNES

se constitui como documento público e sistema de informação oficial de cadastramento de informações de todos os estabelecimentos de saúde no país, independentemente da natureza jurídica ou de integrarem o Sistema Único de Saúde (SUS). A relação dos médicos e seus vínculos profissionais constante do CNES pode ser consultada no endereço eletrônico <http://cnes.datasus.gov.br/pages/profissionais/consulta.jsp>

Em consulta ao CNES pelo nome do sujeito passivo, constatou-se que ele está vinculado profissionalmente ao HOSPITAL MATER DEI, como pessoa física, especificamente, na função de “Médico em radiologia e diagnóstico por imagem”:

(...)

Outros fatos que atestam que o fiscalizado está subordinado ao HOSPITAL MATER DEI, fazendo parte de seu modelo organizacional, são as diversas publicações abaixo mencionadas, nas quais o sujeito passivo se apresenta como integrante da rede de Saúde Mater Dei.

No edital do processo seletivo para o programa de Especialização em Ressonância Magnética de 2014 da Rede Mater Dei de Saúde, cópia anexa, sujeito passivo é um dos integrantes da comissão organizadora:

(...)

A 2ª Edição da Revista Mater Dei, publicação digital de 10/12/2015, veiculou uma matéria sobre o parque tecnológico da instituição na qual o fiscalizado é apresentado como coordenador do Serviço de Radiologia do Mater Dei Contorno:

(...)

Já em 03/08/2016, o Correio Braziliense publicou uma matéria no sítio UAI intitulada “Tecnologia auxilia diagnóstico e tratamentos”, na qual o sujeito passivo também é identificado como sendo coordenador do Serviço de Radiologia do Mater Dei Contorno:

(...)

Em resumo, no CNES, cadastro oficial do Ministério da Saúde, o HOSPITAL MATER DEI inclui o sujeito passivo como pessoa física integrante de seu corpo clínico, na função de médico radiologista, não fazendo menção às duas empresas das quais o fiscalizado é sócio. Já na revista digital da própria Rede de Saúde Mater Dei, além da matéria do Correio Braziliense, o sujeito passivo é identificado como sendo coordenador do Serviço de Radiologia do HOSPITAL MATER DEI da unidade Contorno. Nenhuma menção é feita às duas empresas prestadoras de serviço do sujeito passivo. Logo, fica demonstrado à saciedade que o sujeito passivo é subordinado estruturalmente ao hospital.

Diante das características das atividades desempenhadas pelo sujeito passivo, contratado sob a forma de pessoa jurídica, aliada a todo o conjunto probatório reunido, firmou-se inequívoca convicção de que as circunstâncias em que foram prestados os serviços enquadram-se integralmente aos pressupostos básicos – determinados pelo art. 3º da CLT – necessários à

caracterização do fiscalizado como empregado, quais sejam, pessoalidade, onerosidade, habitualidade ou não-eventualidade e subordinação.

Como se tudo isso não bastasse, constatou-se ainda que o CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e o INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA não tinham sequer um empregado contratado, reforçando a convicção de que a contratação de serviços profissionais por intermédio das pessoas jurídicas foi realizada com a intenção de acobertar a relação de emprego subjacente.

Por todo o exposto, há de se concluir que o CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e o INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA foram constituídos com os propósitos de:

i) mediante contratos de parceria médico-hospitalar feito entre eles e o HOSPITAL MATER DEI, ocultar a relação de emprego do fiscalizado com o hospital, evitando

os consequentes encargos trabalhistas e previdenciários que a relação de emprego acarreta.

ii) repassarem ao fiscalizado suas remunerações mensais maquiadas como lucros distribuídos, isentos do imposto de renda da pessoa física.

Como já observado anteriormente, as cláusulas quarta dos contratos de parceria médico-hospitalar não podem ser invocadas para descaracterizar a subordinação e a pessoalidade claramente existentes na situação fática:

(...)

Tais cláusulas foram estipuladas como uma débil tentativa de ocultar o vínculo empregatício existente entre o sujeito passivo e o HOSPITAL MATER DEI, como se meras palavras apostas num papel tivessem o condão de se sobrepor à realidade fática.

A constatação da realidade fática da prestação do serviço se sobrepõe a qualquer denominação ou mesmo declaração das partes, sendo determinante para a caracterização da relação empregatícia, visto que o contrato de emprego se origina não só de regras pré-estabelecidas, mas também da situação fática verificada na realidade.

O §2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 2.048/1999, dispõe sobre o comportamento que deve ser adotado pelo Auditor Fiscal quando verificar a existência de relação de emprego, ainda que oculto sob o manto da contratação de serviços profissionais entre pessoas jurídicas:

(...)

Tal dispositivo, no intuito de fortalecer entendimento já bastante consolidado, vem assegurar que aspectos meramente formais dos contratos, quando contrários aos fatos ocorridos na prática, não venham se sobrepor a estes. Em outras palavras, ainda que as partes hajam pactuado de forma solene ou mesmo expressado em documentos relação diversa da ocorrida na realidade fática, deverá sempre prevalecer esta última, em atenção ao Princípio da Primazia da Realidade.

Os fatos narrados possibilitam desconsiderar a eficácia dos atos jurídicos que importem modificação do sujeito passivo ou da obrigação tributária que originariamente seria devida. Com base em todos os elementos de prova trazidos aos presentes autos, resta caracterizado que os pagamentos feitos pelo HOSPITAL MATER DEI às prestadoras de serviços CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA, e posteriormente distribuídos ao seu sócio como se lucros distribuídos fossem, consistiram em efetiva contraprestação por serviços prestados pelo sujeito passivo como médico radiologista e coordenador do Serviço de Radiologia do HOSPITAL MATER DEI unidade Contorno, sujeitos, por conseguinte, à incidência do imposto de renda.

(...)

Como consequência, os valores percebidos pelo sujeito passivo a título de lucros distribuídos do CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e do INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA são, na realidade, decorrentes diretamente de sua própria prestação de serviços como empregado do HOSPITAL MATER DEI, no cargo de coordenador do Serviço de Radiologia da instituição,

tratando-se de honorários de natureza nitidamente remuneratória e, com efeito, sujeitos ao imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN): (...)

Em decorrência dessa compreensão, a Fiscalização entendeu que “os valores percebidos pelo sujeito passivo a título de lucros distribuídos do CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e do INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA são, na realidade, decorrentes diretamente de sua própria prestação de serviços como empregado do HOSPITAL MATER DEI, no cargo de coordenador do Serviço de Radiologia da instituição, tratando-se de honorários de natureza nitidamente remuneratória e, com efeito, sujeitos ao imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN)”.

O recorrente, por sua vez, apresenta os seguintes argumentos para sustentar a ausência dos elementos de pessoalidade, onerosidade, habitualidade e subordinação no caso concreto:

Pessoalidade

- As pessoas jurídicas (Centro de Radiodiagnóstico de Minas e Instituto Médico de Diagnóstico por Imaginologia) possuem cláusula contratual (Cláusula Quarta dos Contratos de Parceria) que permite expressamente a execução dos serviços por prepostos com capacidade técnica atestada, e não apenas pelos sócios, o que afastaria a obrigação personalíssima que a fiscalização alega existir.
- A Cláusula Terceira, que a fiscalização invoca para dizer que a responsabilidade técnica seria sempre dos sócios, não restringe a possibilidade de atuação por prepostos prevista na Cláusula Quarta: são questões distintas. Ou seja, responsabilidade técnica não se confunde com execução direta do serviço.
- A jurisprudência trabalhista (TRT, ex.: RO 1174200501410000) reconhece que a responsabilidade técnica de um profissional (engenheiro, médico etc.) pode conviver com ou sem vínculo empregatício, não sendo, por si, prova de pessoalidade.
- O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 admite a prestação de serviços intelectuais em caráter personalíssimo ou não por pessoa jurídica, sujeitando-a apenas ao regime das pessoas jurídicas. A pessoalidade, quando presente em serviços intelectuais, não seria por si só apta a descaracterizar a PJ (fundamento reforçado por precedente do STF na ADC 66, com maioria já formada pela constitucionalidade do art. 129).
- A pessoalidade é, segundo o recurso, elemento inerente e esperado em sociedades uniprofissionais de natureza intelectual (art. 966, parágrafo

único, do Código Civil), sem que isso configure elemento de vínculo empregatício.

- Nenhuma das GFIP apresentadas pelas duas PJs desde o início de suas atividades demonstrou a existência de empregados, mas isso não seria exigência legal de validade da pessoa jurídica.

Onerosidade

- O recorrente argumenta que não auferir nenhum provento direto do Hospital Mater Dei, tampouco há documento que impute cargo ou remuneração pessoal a ele, os pagamentos são feitos às pessoas jurídicas, não à pessoa física.
- Os valores recebidos pelo Hospital não seriam fixos: variam mês a mês, “totalmente fluidos”, conforme a demanda de prestação de serviços, o que se distanciaria da ideia de salário.
- Pelas Cláusulas Segunda e Anexo II dos contratos de parceria, dos valores pagos às clínicas são abatidos 100% dos custos com folha de funcionários não médicos, materiais de escritório, técnicos, e parte da manutenção dos equipamentos. Ou seja, quem efetivamente arca com parte substancial dos custos operacionais são as próprias pessoas jurídicas, o que seria incompatível com relação de emprego.
- Pela Cláusula Oitava, o Hospital só paga às clínicas depois de efetivamente receber o valor do convênio/paciente, havendo risco de glosa que recai sobre as PJs, o que evidenciaria risco da atividade econômica, inerente à pessoa jurídica e inexistente na relação de emprego (onde o risco é do empregador).
- O elemento onerosidade, tal como apontado pela fiscalização (mero pagamento mensal do Hospital às PJs), seria insuficiente isoladamente para caracterizar salário, sob pena de qualquer pessoa jurídica com faturamento regular e periódico passar a ser presumida “empregada” de seus clientes.

Habitualidade / Não eventualidade

- O recorrente sustenta que a simples regularidade e periodicidade dos pagamentos não pode, por si, configurar vínculo de emprego, sob pena de se considerar “empregado” qualquer pessoa jurídica que possua conta corrente movimentada de forma regular e periódica por seus clientes.
- A Fiscalização e a DRJ teriam ignorado que as duas pessoas jurídicas prestaram serviços a outros tomadores de serviço durante o período fiscalizado (2014-2017), como Ecoar Medicina Diagnóstica e Instituto Hermes Pardini, o que é comprovado pelas notas fiscais emitidas em face

de outros tomadores de serviços, juntadas como Doc. 03 da Impugnação (fls. 413) e sistematizadas em planilhas (Doc. 05 da Impugnação, fls. 531 em diante).

- O próprio recorrente destaca que, mesmo antes da Reforma Trabalhista de 2017 (art. 442-B da CLT), a exclusividade nunca foi requisito da relação de emprego segundo a jurisprudência trabalhista consolidada (cita precedentes do TRT-3ª Região e TRT-2ª Região nesse sentido), de modo que o argumento fiscal de que a “pejotização” fraudulenta se caracterizaria pela suposta exclusividade de fato perante o Hospital não se sustentaria nem sob a ótica da CLT anterior à reforma.
- O Relatório de Ação Fiscal não teria descrito, de forma minuciosa, como a atividade se desenvolveu ao longo do tempo em que as pessoas físicas permaneceram prestando serviços.

Subordinação

- O recorrente nega a existência de subordinação hierárquica clássica, argumentando que o próprio Auditor-Fiscal jamais analisou a rotina de trabalho, não acompanhou “um dia” da atividade do recorrente, não apresentou quadro de ponto nem relatórios do Hospital que demonstrassem gerência sobre ele.
- Quanto à subordinação estrutural alegada pela fiscalização, os únicos dois elementos indicados no Relatório Fiscal seriam: (i) o cadastro do recorrente no CNES vinculado ao Hospital Mater Dei; e (ii) matérias de imprensa (Revista Mater Dei e Correio Braziliense) que o identificam como “coordenador do Serviço de Radiologia” do Hospital. O recurso rebate ambos:
 - O cadastro no CNES seria mera exigência legal de todo profissional de saúde que atua dentro de ambiente hospitalar, não indicando vínculo de emprego, mas apenas o local de exercício da atividade.
 - Quanto ao suposto cargo de “coordenador”, o recorrente afirma que tal cargo não existe de fato: ele não auferia nenhum provento adicional por isso, não há gerência real sobre o setor de radiologia, nem documento escrito que impute o cargo a ele; a menção nas matérias decorreria de ação de marketing institucional do próprio Hospital, sobre a qual o recorrente não teria controle editorial.

- A participação do recorrente em entrevistas seria explicada por seu conhecimento técnico e notoriedade profissional, e não por subordinação.
- O contrato de parceria prevê expressamente, no Parágrafo Primeiro da Cláusula Quarta, que “a CLÍNICA atuará com plena autonomia técnica e independência administrativa, não havendo entre os médicos (sócios ou prepostos da clínica) e o HOSPITAL qualquer relação de subordinação jurídica, pessoalidade e vínculo salarial”, cláusula que a fiscalização e a DRJ teriam desconsiderado sem fundamento consistente.
- A outorga aos sócios da prerrogativa de definir escalas e se fazer substituir por outros médicos ou prepostos evidenciaria autogestão da atividade pelos próprios profissionais, incompatível com poder diretivo de empregador.
- Também cita Ação Civil Pública (nº 0031600-88.2009.5.03.0010) na qual o próprio Ministério do Trabalho reconheceu a regularidade da contratação de cooperativas e outras pessoas jurídicas pelo Hospital Mater Dei.
- Argumenta-se, por fim, que a competência para reconhecer vínculo empregatício é exclusiva da Justiça do Trabalho (art. 114 da CF/88), não podendo a Receita Federal presumir sua existência com base em análise documental superficial e pesquisas na internet, sem contraditório, prova testemunhal ou instrução própria.

Pois bem, passa-se a análise dos argumentos e das provas juntadas aos autos.

A fiscalização sustenta que a cláusula terceira dos Contratos de Parceria Médico-Hospitalar, ao atribuir aos sócios médicos a responsabilidade técnica pelos serviços prestados, esvaziaria de conteúdo prático a cláusula quarta, que autoriza a atuação por prepostos. O raciocínio, contudo, incorre em confusão entre institutos jurídicos distintos.

A responsabilidade técnica é atributo de natureza regulatória e sanitária, vinculada ao registro profissional junto ao Conselho de Medicina e à disciplina do exercício da radiologia perante o SUS e os órgãos de vigilância sanitária, não se confunde necessariamente com a execução material do ato médico. Nada nos autos indica que a cláusula terceira tenha, na prática, inviabilizado o exercício da faculdade prevista na cláusula quarta.

Ademais, no Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda., as notas fiscais emitidas contra a Ecoar Medicina Diagnóstica Ltda., por exemplo, identificam invariavelmente, no campo de discriminação do serviço, “Eduardo Carvalho Miranda, CPF [...], CRM/MG 28.844” como o médico que prestou o atendimento. O levantamento, por amostragem, das notas constantes dos autos (NFS-e nº 2014/47 a 2017/26, fls. 442/484) demonstra que o recorrente faturou, como

prestador serviço, contra a Ecoar, ao menos R\$ 33.216,86 nos dois últimos meses de 2014, R\$ 326.809,47 em 2015, R\$ 148.210,90 em 2016 e R\$ 220.291,42 em 2017, total apurado de R\$ 728.528,65 no período de novembro de 2014 a dezembro de 2017 (fls. 413/427).

O mesmo se repete no Instituto Médico de Diagnóstico por Imaginologia Ltda., as notas emitidas contra a Ecoar identificam a sócia Aline Pimentel Amaro (CRM/MG 50.868), incorporada ao quadro societário pelo aditivo de janeiro de 2015, como executora pessoal dos serviços (NFS-e nº 2015/2 a 2017/29, fls. 486/522), evidenciando que também essa pessoa jurídica opera com pluralidade real de profissionais, cada qual identificado individualmente conforme sua produção mensal (“Produção MM/AAAA”, nomenclatura que passa a constar das notas a partir de 2016).

Além disso, as notas emitidas pelo Instituto Médico contra o Instituto Hermes Pardini S.A. ao longo de 2017 (NFS-e nº 2017/14 a 2017/30, fls. 514/523) identificam o próprio recorrente, “Sócio Eduardo Carvalho Miranda, CRM/MG 28.844”, como o profissional executor, no valor agregado de R\$ 15.992,75 no exercício.

Tem-se, assim, prova documental direta e individualizada, não uma inferência a partir de rateio societário, mas notas fiscais que atribuem nominalmente o serviço ao próprio recorrente, de que Eduardo Carvalho Miranda exerceu, pessoalmente e de forma contínua ao longo de todo o período fiscalizado, atividade médica remunerada junto a pelo menos dois tomadores distintos do Hospital Mater Dei.

Esse dado enfraquece de modo relevante a premissa da fiscalização de que “quem detinha a habilidade e, por conseguinte, realizava as atividades designadas” seria, na prática, dedicado com exclusividade ao Hospital Mater Dei sob o disfarce da pessoa jurídica, pois a mesma pessoa física que a fiscalização enxerga como “empregado oculto” do Hospital Mater Dei também prestava, sob seu próprio nome, serviços médicos regulares e substanciais a, no mínimo, dois outros tomadores.

A pessoalidade da prestação ao Hospital Mater Dei, na medida em que subsiste (à falta de prova de que terceiro tenha alguma vez o substituído especificamente perante aquele tomador), convive, portanto, com uma atuação profissional multifacetada do mesmo recorrente, circunstância compatível com o exercício autônomo da medicina por profissional que atende a mais de um contratante do que com o vínculo empregatício único e exclusivo que a fiscalização buscou caracterizar.

A fiscalização limitou-se a afirmar que os pagamentos mensais do Hospital Mater Dei ao Centro de Radiodiagnóstico e ao Instituto Médico, por eles repassados ao sócio, evidenciariam a onerosidade típica da relação de emprego.

Entretanto, a onerosidade não é qualquer contraprestação pecuniária periódica. No caso concreto, a remuneração devida às duas pessoas jurídicas não é fixa, consistindo em percentual variável sobre o faturamento líquido efetivamente auferido pelo Hospital junto a convênios e particulares, 20% para tomografia, 15% para ressonância magnética, percentuais que

se alteram conforme o tipo de exame e sofrem majoração ou minoração por aditivo (cláusula segunda dos contratos, fls. 131/163), do qual ainda são deduzidos, na forma do Anexo II, 100% do custo da folha de funcionários não médicos, 100% dos materiais de escritório e diagnóstico, 100% dos técnicos necessários à execução dos exames e 15% do contrato de manutenção dos equipamentos.

Ainda, nos termos da cláusula oitava, o repasse às clínicas somente ocorre após o efetivo recebimento, pelo Hospital, dos valores junto aos convênios e pacientes, transferindo às pessoas jurídicas o risco de glosa.

Trata-se, portanto, de arranjo “remuneratório” variável, sujeito a risco de inadimplência de terceiro e onerado por custos operacionais assumidos pelas próprias prestadoras.

A fiscalização também tratou a habitualidade, extraíndo-a da simples continuidade, ano após ano, dos repasses ao recorrente, e valendo-se implicitamente dessa continuidade para reforçar, por via transversa, a tese de dependência econômica exclusiva do recorrente em relação ao Hospital Mater Dei, premissa que serve de lastro, adiante, à conclusão sobre subordinação estrutural.

Essa premissa não restou comprovada, pois as notas fiscais acostadas (Doc. 03, fls. 413 e ss.) e as planilhas demonstrativas de receitas por tomador (Doc. 05, fls. 531 e ss.) comprovam que o Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda. faturou, somente com terceiros tomadores diversos do Hospital Mater Dei (tais como: Ecoar Medicina Diagnóstica Ltda., Instituto Hermes Pardini S.A., Centro de Imagem Diagnósticos S.A., Centro Diagnóstico de Ultrassonografia em Obstetrícia Ltda. e Silva & Silva Ltda.), os seguintes valores anuais: R\$ 468.132,24 em 2014, R\$ 345.113,37 em 2015, R\$ 203.485,09 em 2016 e R\$ 220.291,42 em 2017.

O Instituto Médico de Diagnóstico por Imaginologia Ltda. faturou, no mesmo sentido, aproximadamente R\$ 167.462,62 em 2015, R\$ 45.121,19 em 2016 e R\$ 41.088,18 em 2017 junto à Ecoar e ao Instituto Hermes Pardini. A esse quadro se soma a própria Declaração de Ajuste Anual do recorrente, na qual consta rendimento tributável recebido de “UNIMED BH COOPERADOS”, e, na declaração de bens, cota de capital junto à Unimed Cooperados, além de contribuições associativas pagas tanto à Unimed-BH quanto à Unicooper Cooperativa de Médicos (fl. 55).

Portanto, as notas fiscais, planilhas contábeis e declaração de imposto de renda entregue anos indicam que o recorrente exercia atividade médica plural e diversificada, como cooperado ativo e capitalizado em duas cooperativas médicas distintas, concomitantemente à atuação junto ao Hospital Mater Dei, entre outros tomadores de serviço.

Não se está a afirmar que a ausência de exclusividade, por si, afaste a habitualidade da prestação ao Hospital Mater Dei especificamente considerada. O que se afasta, com a prova documental produzida, é a narrativa fática de dependência econômica quase integral que a fiscalização e a decisão de piso construíram para amparar a tese de subordinação estrutural.

Registre-se, por oportuno, que a decisão recorrida, ao ser instada a se manifestar sobre os Documentos 03 e 05 já na fase de impugnação, limitou-se a consignar a ausência de “comprovação” de que parte dos pagamentos decorreria de outros tomadores, sem enfrentar o conteúdo específico desses documentos, que efetivamente constam dos autos desde aquela fase processual.

Ademais, os dois únicos elementos concretos indicados pela fiscalização para caracterizar a subordinação estrutural são (i) o cadastro do recorrente no CNES, vinculado ao Hospital Mater Dei como pessoa física, e (ii) sua identificação, em duas publicações institucionais do Hospital, como “coordenador do Serviço de Radiologia” da unidade Contorno.

Quanto ao primeiro, assiste razão ao recorrente, o cadastramento no CNES é exigência regulatória de todo profissional de saúde que exerce atividade em estabelecimento hospitalar, independentemente da natureza jurídica sob a qual a presta, e indica tão somente o local de exercício da atividade, não o vínculo jurídico subjacente. Não é, por si, indício de subordinação.

Quanto ao segundo, trata-se de elemento de maior densidade probatória entre os reunidos pela fiscalização, precisamente porque não decorre de alegação da própria autoridade fiscal, mas de manifestação espontânea do próprio Hospital Mater Dei, reiterada em duas publicações distintas e distanciadas no tempo (revista institucional de dezembro de 2015 e matéria replicada pelo Correio Braziliense em agosto de 2016).

Ainda assim, não há nos autos prova de que o cargo de “coordenador” correspondesse a atribuição funcional concreta, com gratificação específica, poder de determinar escalas de terceiros, subordinação hierárquica de outros profissionais ao recorrente, ou qualquer registro formal do Hospital nesse sentido.

A fiscalização não diligenciou junto ao próprio Hospital Mater Dei para esclarecer a natureza da função, tampouco colheu prova testemunhal ou documental complementar que confirmasse o exercício de poder diretivo. Subsiste, portanto, um indício relevante, mas isolado, incapaz, por si só, de sustentar a conclusão de subordinação jurídica nos moldes pela legislação.

Quanto à cláusula de autonomia técnica e ausência de subordinação, pessoalidade e vínculo salarial (parágrafo primeiro da cláusula quarta), a fiscalização a descarta como “ato falho”, supostamente revelador de que o contrato teria sido concebido para pessoa física.

Trata-se de inferência que não se pode acompanhar sem reservas, pois a presença de cláusula de autonomia não prova, por si, a autonomia efetivamente praticada (ou seja, trata-se de presunção relativa, elidível por prova em contrário), mas tampouco pode ser esvaziada por mera suposição de ato falho, sem lastro em elemento concreto de sua desconformidade com a prática.

A fiscalização não trouxe aos autos prova de ordem direta, controle de jornada, exigência de cumprimento de horário fixo sob supervisão do Hospital, ou poder disciplinar exercido sobre o recorrente.

Impõe-se distinguir o caso concreto do padrão fático que este Colegiado ordinariamente reconhece como apto a autorizar a requalificação de rendimentos de pessoa jurídica como remuneração de trabalho pessoal.

Nos precedentes em que se tem mantido a autuação, verificam-se, de modo recorrente características como: (i) pessoa jurídica constituída contemporaneamente ao início da prestação de serviços ao tomador, sem histórico de atividade empresarial anterior ou posterior à relação impugnada; (ii) remuneração mensal fixa ou vinculada a quantidade de atendimentos; (iii) dependência econômica comprovadamente integral em relação a um único tomador, sem prova de atuação junto a terceiros; (iv) ausência de qualquer risco econômico assumido pelo prestador, sendo o pagamento devido independentemente do resultado da atividade do tomador; e (v) prova direta de subordinação (controle de jornada, ordens diretas, poder disciplinar, etc.).

No caso dos autos, as duas pessoas jurídicas preexistiam à autuação por anos, com atividade regularmente formalizada perante o Município de Belo Horizonte sob o regime de sociedade de profissionais; a remuneração é percentual sobre faturamento efetivamente recebido, sujeita a risco de glosa e onerada por custos operacionais repassados às prestadoras; há prova documental de faturamento relevante junto a terceiros tomadores em todos os anos-calendário autuados; e inexistente, nos autos, prova direta de subordinação jurídica, subsistindo apenas o indício, isolado, da nomenclatura de “coordenador” atribuída pelo próprio Hospital.

Ainda que se pudesse superar o óbice tratado, o lançamento também não se sustentaria quanto ao seu *quantum*. Isso porque nem toda a receita das duas pessoas jurídicas, e por consequência nem todo o lucro distribuído ao recorrente, guarda relação com o Hospital Mater Dei. As notas fiscais acostadas (Doc. 03, fls. 413 e ss.) demonstram, com identificação nominal do profissional executor, serviços prestados pelo próprio recorrente à Ecoar Medicina Diagnóstica Ltda. e ao Instituto Hermes Pardini S.A.; pelo sócio Uedson Tazinaffo ao Centro Diagnóstico de Ultrassonografia em Obstetrícia Ltda. e à Silva & Silva Ltda.; e pela sócia Aline Pimentel Amaro, também à Ecoar.

A fiscalização, ao imputar a integralidade dos R\$ 2.370.587,63 distribuídos ao recorrente como decorrência exclusiva do “trabalho” prestado ao Hospital Mater Dei, partiu de premissa que os próprios autos não comprovam. Registra-se que, a partir dos elementos apresentados pela própria fiscalização, não é possível sequer identificar o valor exato pago pelo Hospital Mater Dei ao CENTRO DE RADIODIAGNÓSTICO DE MINAS e ao INSTITUTO MÉDICO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGINOLOGIA, comprometendo a exatidão do crédito tributário tal como constituído.

Impõe-se, por fim, enfrentar um ponto correlato, que é a distribuição de lucros do Centro de Radiodiagnóstico de Minas Ltda. em desacordo com a proporção das cotas sociais, verificada nos anos-calendário de 2016 e 2017.

É possível que essa disparidade configure, em si, matéria tributável, pois a legislação de regência admite a distribuição desproporcional de lucros por sociedade optante pelo lucro presumido, mas condiciona sua legitimidade à existência de previsão no contrato social e deliberação societária específica, lastreada em apuração contábil que demonstre lucro efetivo compatível com o valor distribuído. Na ausência desses requisitos, o excesso distribuído desproporcionalmente pode caracterizar omissão de rendimentos tributável.

Contudo, a fiscalização não autuou o recorrente por omissão de rendimentos decorrente de distribuição desproporcional de lucros sem lastro contábil ou societário, autuou-o por omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício vinculado ao Hospital Mater Dei, com base de cálculo, enquadramento legal e tabela de incidência próprios dessa figura, aplicados à integralidade dos valores recebidos pelas pessoas jurídicas.

Ademais, reconstruir o crédito tributário sob esse fundamento diverso, nesta fase recursal, equivaleria a substituir a motivação do lançamento por outra, com base fática e jurídica distinta, o que não compete a este Colegiado, e sequer seria possível sem novo procedimento fiscal, respeitado o prazo decadencial, com a instrução própria que a apuração de tal irregularidade societária exigiria (comprovação contábil de lucro efetivo, verificação de previsão contratual, e assim por diante).

Enfim, a eventual irregularidade da distribuição desproporcional de lucros, se existente, há de ser objeto de ação fiscal própria.

Em conclusão, nesse caso concreto, a Fiscalização não foi capaz de comprovar o quadro de subordinação, pessoalidade, onerosidade e habitualidade e, portanto, a interposição das pessoas jurídicas.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto