



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

Processo nº 10945.721899/2013-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.412 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de junho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SÓCIO DE PESSOA JURÍDICA
Recorrente FUNDAÇÃO DE SAÚDE ITAIGUAPY
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. TERMO "A QUO" DA CONTAGEM DO PRAZO. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INTERRUPTÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A regra estabelecida no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início da contagem do prazo decadencial, quando ainda não esteja em curso, e jamais para dilatar o prazo de cinco anos a favor da Fazenda Pública. Iniciada a fluência do prazo de decadência, não se interrompe pela notificação ao sujeito passivo do início do procedimento fiscal.

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

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

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

Recurso Voluntário Provido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 14/07/2016

6 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 19/07/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assin

ado digitalmente em 14/07/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, , em conhecer do recurso voluntário, e, no mérito: i) por unanimidade, considerar a decadência dos créditos tributários até 11/2007; e ii) por maioria, dar provimento para exonerar o restante do crédito tributário lançado. Vencidos os Conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Arlindo da Costa e Silva e Miriam Denise Xavier Lazarini. Fez sustentação oral a Dra. Mayara Tataren Sepulgri. OAB/PR 63303.

Maria Cleci Coti Martins - Presidente Substituta

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Arlindo da Costa e Silva, Wilson Antônio de Souza Correa, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Theodoro Vicente Agostinho e Miriam Denise Xavier Lazarini.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio Preto (DRJ/RPO), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Eis a ementa do Acórdão nº 14-50.979 (fls. 8.776/8.817):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A terceirização ilícita constitui modalidade irregular de contratação quando utilizada sob a forma de interposição de pessoas com vistas à violação da legislação tributária.

É considerada ilícita a terceirização integral da atividade-fim da empresa, mediante contratação de empresa prestadora de serviços sem autonomia operacional e financeira à execução independente dos serviços.

A liberdade do exercício da atividade econômica pressupõe a licitude e o respeito aos princípios e normas trabalhistas e tributários, como forma de harmonização dos preceitos constitucionais.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURADOS. RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA.

É cabível a verificação da condição de segurado empregado em relação a mão-de-obra vinculada a prestador de serviço diverso do contribuinte, em relação à qual haja evidência da sua utilização como interposta pessoa, resultante da verificação de fatos capazes de ensejar a relação de emprego disfarçada.

LANÇAMENTO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. RELAÇÃO DE TRABALHO. SUBORDINAÇÃO ESTRUTURAL.

No âmbito da contratação de pessoal mediante interposição de pessoas, a doutrina e a jurisprudência evoluíram para adotar a tese da subordinação estrutural, capaz de ensejar o reconhecimento da relação de emprego entre o prestador de serviços pessoa física, vinculado formalmente a uma pessoa jurídica, e o tomador de serviços.

A subordinação estrutural ocorre quando há identidade e correspondência entre os serviços prestados e o objeto social do tomador, de forma que se permita reconhecer a integração do

primeiro à finalidade principal do segundo, integrando seu processo produtivo de bens ou serviços, sendo tido como essencial à sua organização empresarial.

No âmbito da subordinação estrutural não se perquire sobre a prova do poder de direção ordinário, devendo tal elemento ser considerado à luz de um aspecto material maior em face dos objetivos da empresa.

PREVIDENCIÁRIO. MÉDICO PLANTONISTA. EMPREGADO. LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIO.

O profissional da saúde, médico ou não, que atue em regime de escalas de plantão é considerado pela legislação previdenciária como segurado obrigatório, na modalidade de empregado.

LANÇAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AFASTAMENTO DOS EFEITOS DO NEGÓCIO JURÍDICO. DISTINÇÃO.

No âmbito do procedimento administrativo fiscal e do processo administrativo tributário não cabe o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, enquanto expediente inerente à execução civil patrimonial.

À autoridade administrativa fiscal cabe a prerrogativa do afastamento dos efeitos de negócio jurídico praticado com simulação ou fraude, reconhecendo-se a verdadeira intenção das partes. Inteligência do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS POR INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da fraude, a situação onde o sujeito passivo simula relação contratual de prestação de serviços, utilizando-se de mão-de-obra vinculada a prestadores de serviço, em manifesta interposição irregular de pessoa jurídica, com vistas à violação da legislação tributária.

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE. INÍCIO DO PRAZO.

A decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário ocorre no prazo de 5 (cinco) anos, sendo obstado a partir da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Impugnação Improcedente

2. Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal, acostado às fls. 8.367/8.394, que o processo administrativo é composto por 3 (três) autos de infração (AI)¹, compreendendo o período de 02/2007 a 12/2008, assim formalizados:

i) **AI nº 37.302.119-4 (renumerado p/ 37.409.923-5)**, referente às contribuições previdenciárias da empresa, incluindo a parcela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados (fls. 5/9);

ii) **AI nº 37.302.120-8 (renumerado p/ 37.409.924-3)**, referente às contribuições dos segurados empregados incidentes sobre o salário-de-contribuição, não descontadas e arrecadadas pela empresa (fls. 16/20); e

iii) **AI nº 37.302.121-6 (renumerado p/ 37.409.925-1)**, referente às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos: FPAS 515 - Código 0115 (fls. 26/31).

3. De acordo com a fiscalização, a autuada é constituída sob a forma jurídica de fundação, prestando serviços de assistência médica e de proteção e preservação da saúde humana, com administração e gerência do Hospital Ministro Costa Cavalcanti.

3.1 Nada obstante, não possui em seu quadro de funcionários, nenhum ocupante do cargo de médico, sendo todos os atendimentos médicos realizados por pessoas jurídicas contratadas pela fundação.

3.2 Depois de examinar livros contábeis, contratos e notas fiscais de prestação de serviços, estatuto da fundação, regimento interno do corpo clínico, escalas de plantão médico, entre outros documentos, concluiu pela existência de simulação e fraude na contratação das sociedades de profissionais para a prestação de serviços médicos, tendo por finalidade a dissimulação da verdadeira relação de emprego mantida entre a empresa autuada e os sócios das sociedades civis contratadas (pessoas físicas).

3.3 De maneira que os sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviços na área médica foram considerados segurados empregados da autuada, devido à comprovação da presença dos requisitos básicos da relação empregatícia: serviço prestado por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

4. Quanto à análise do prazo decadencial, tendo em vista a constituição de crédito tributário relativo às competências de 02/2007 a 11/2008, entendeu o agente fiscal que teria havido a interrupção da fluência desse prazo, dada a intimação do início da ação fiscal ocorrida em 8/2/2012, a teor do que prescreve o parágrafo único do art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

5. A título de comprovação dos fatos imputados ao sujeito passivo, os seguintes elementos de prova, entre outros, foram anexados pela autoridade lançadora:

- i) discriminação das notas fiscais consideradas na base de cálculo da autuação (fls. 2.931/3.259);
- ii) amostragem das notas fiscais emitidas (fls. 3.260/4.077);
- iii) contratos de prestação de serviços (fls. 4.078/8.013);
- iv) dados de entrada e saída dos profissionais do corpo clínico da fundação (fls. 8.014/8.036);
- v) demonstrativo nominal das remunerações pagas aos segurados (fls. 8.037/8.245); e
- vi) relação dos valores apropriados para os profissionais de saúde, por competência e pessoa jurídica contratada (fls. 8.246/8.365).

6. Resultado da ação fiscal deflagrada na autuada, foi formalizado o Processo nº 10945.721900/2013-19, referente à mesma natureza de fatos geradores, abrangendo o período de jan/2009 a jul/2011.

6.1 Nas competências 12/1998 a 07/2011, a multa de ofício foi aplicada em seu percentual qualificado, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento).

7. O contribuinte foi cientificado das autuações em 25/11/2013, conforme fls. 8.395, e impugnou a exigência fiscal (fls. 8.404/8.425).

8. Intimada da decisão de piso via postal em 27/6/2014, segundo fls. 8.818/8.819, a recorrente apresentou recurso voluntário em 28/7/2014, cujos argumentos de defesa estão a seguir resumidos (fls. 8.821/8.846):

- i) decadência parcial, tendo em vista o pagamento antecipado em todas as competências e a inexistência de qualquer comportamento doloso ou fraudulento por parte do contribuinte;
- ii) legalidade da prestação de serviços médicos por intermédio de pessoa jurídica; e
- iii) inexistência de relação de emprego entre a autuada e os médicos que prestaram serviços por meio de pessoas jurídicas, pela ausência dos requisitos empregatícios previstos na legislação, em especial a habitualidade (ou não eventualidade) e subordinação.

9. Consta o aditamento do recurso voluntário às fls. 8.860/8.879. Alega a recorrente que a maior parte dos valores considerados remuneração pela fiscalização correspondem a meros repasses de terceiros, como planos de saúde, inclusive Sistema Único de Saúde (SUS), e atendimentos particulares, consistindo a parcela relativa aos plantões inexpressiva no conjunto da autuação.

9.1 Além disso, pondera que a imputação do vínculo empregatício dependeria de individualização do profissional de saúde e de sua remuneração, o que deixou de ser feito adequadamente pela autoridade fiscal, porquanto arbitrada a remuneração a todos os integrantes da pessoa jurídica.

10. Por derradeiro, anoto que vieram os autos sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

11. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Decadência

12. A respeito da decadência como forma de extinção do crédito tributário, prescrevem os art. 150 e 173 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (grifou-se)

13. A regra geral do prazo decadencial está esculpida no inciso I do art. 173 do CTN, em que o direito de constituir o crédito tributário pelo Fisco extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

13.1 Como exceção a essa forma de contagem, na hipótese dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, como ora se cuida, o pagamento antecipado parcial atrai a regra decadencial prevista no 4º do art. 150 do CTN, isto é, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

13.2 Nada obstante, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme ressalva contida na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, conta-se a regra decadencial pela delimitação geral do inciso I do art. 173 do CTN.

14. No caso sob apreciação, considerando a situação fática identificada no procedimento investigatório, a fiscalização inferiu a existência de simulação nos contratos firmados com as pessoas jurídicas, tendo como objetivo a fraude da legislação trabalhista e tributária.

15. Logo, a incidência do § 4º do art. 150 do CTN depende da comprovação do pagamento antecipado do tributo e da ausência de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo e, portanto, condicionada a uma análise prévia do conjunto probatório trazido aos autos pelas partes relativamente à alegada existência de vínculo empregatício, o que será realizado mais adiante neste voto.

16. Antes disso, porém, é possível manifestar-se sobre a contagem do prazo decadencial com base no parágrafo único do art. 173 do CTN, visto que a autoridade fiscal entendeu que com o início da ação fiscal, ocorrida em 8/2/2012, por meio da ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, houve interrupção do prazo decadencial de cinco anos, possibilitando o lançamento das competências de fev/2007 a 11/2008.

16.1 Favorável a esse ponto de vista, o fiscal autuante apontou jurisprudência dos Tribunais, inclusive Superior Tribunal de Justiça (STJ).

17. Com efeito, o STJ em alguns julgados posicionou-se pela possibilidade de contagem do prazo de cinco anos a partir da data da notificação da medida preparatória indispensável ao lançamento, mesmo que já iniciada a fluência do lustro decadencial do inciso I do art. 173 do CTN, a exemplo do Recurso Especial nº 766.050/PR, relator Ministro Luz Fux, julgado pela 1ª Seção em 28/11/2007.

18. Acontece que a 1ª Seção do STJ, por unanimidade, restabeleceu o entendimento anterior da Corte, outrora pacificado, e decidiu que a aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN, o qual adota o termo do início do procedimento fiscal como marco relevante para a contagem do prazo decadencial, está restrita à hipótese de antecipação da contagem quando ainda não iniciado o seu curso, inexistindo a possibilidade interruptiva.

18.1 Nesse sentido, os Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.143.534/PR, relator Ministro Ari Pargendler, 1ª Seção, julgado em 13/3/2013, cuja ementa abaixo reproduzo:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos.

19. A título de reforço, esclareço que esse é o entendimento atual da Corte, como se pode notar da ementa do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 339.019/RJ, relator Ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma do STJ, julgado em 10/2/2015:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO SEM PAGAMENTO PRÉVIO. ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. NOTIFICAÇÃO DE MEDIDA PREPARATÓRIA. REGRA DE ANTECIPAÇÃO DO TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE AO CASO DOS AUTOS, EM QUE A NOTIFICAÇÃO OCORREU APÓS O INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL. INCIDÊNCIA DA REGRA GERAL DO ART. 173, I, DO CTN.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de que "a norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe" (EResp 1143534/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, DJe 20/03/2013).

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

20. A regra do parágrafo único do art. 173 do CTN não é autônoma e independente das demais prescrições estabelecidas na "cabeça" do artigo. Iniciada a contagem do prazo decadencial em matéria tributária, na forma do inciso I, a deflagração do procedimento fiscal, como defende a autoridade lançadora, não tem o condão de determinar o reinício de sua contagem do prazo decadencial.

21. A antecipação do "dies a quo" do prazo de decadência de que trata o parágrafo único do art. 173 do CTN ocorre para adiantar o início da contagem, quando ainda não esteja em curso o prazo, e jamais para dilatá-lo a favor da Fazenda Pública.

22. Por consequência, aperfeiçoado o lançamento pela ciência do auto de infração no dia 25/11/2013, impõe-se o reconhecimento de que estava decaído o direito da Fazenda Nacional promover a constituição do crédito tributário relativamente às competências anteriores a 12/2007.

23. Em outras palavras, independentemente da avaliação da existência de dolo, fraude ou simulação, ou de pagamento antecipado, restam já fulminadas pela decadência as competências até 11/2007.

Mérito

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

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

25. Tendo em conta o princípio da primazia da realidade sobre a forma, não tenho dúvida sobre a possibilidade de desconsideração dos atos privados para fins tributários, tal como aqueles relativos à contratação de pessoa jurídica, quando demonstrada a prestação de serviços pelas pessoas físicas à parte contratante, presentes os pressupostos da vinculação empregatícia com o tomador dos serviços.

26. Dada a formalização de contratos de prestação de serviços diretamente com pessoas jurídicas, compete ao Fisco o ônus probatório da existência do vínculo de emprego, visto que a prova dos fatos jurídicos cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que afirma.

26.1 Em outras palavras, a fiscalização deve adicionar aos autos os elementos que demonstrem indubitavelmente a ocorrência dos fatos que invoca como fundamento à sua pretensão, assim como as circunstâncias em que foram verificados durante o procedimento investigatório.

27. Na hipótese de médicos, enquadrados na categoria dos profissionais liberais, a comprovação da prestação de serviços na condição de empregados representa ainda mais desafio à fiscalização, tendo em vista as peculiaridades do exercício da profissão, em caráter personalíssimo, com independência de opinião e autonomia de execução da medicina, via de regra.

28. Uma vez sintetizado o litígio instaurado, inicialmente possui relevância, para fins tributários, a análise dos limites da terceirização na atividade-fim da pessoa jurídica contratante.

29. A autoridade lançadora descreve no Termo de Verificação Fiscal que o objeto social da autuada é a prestação de serviços de assistência médica e de proteção e preservação da saúde humana, não possuindo em seu quadro de funcionários nenhum ocupante do cargo de médico, de maneira tal que todos os atendimentos médicos são realizados pelas "pessoas jurídicas" contratadas pela fundação.

30. Como bem expõe a decisão de piso, a partir de informações colhidas do sítio da fiscalizada mantido na Internet, a entidade hospitalar assume como sua - visto que todos os médicos que atuam no hospital compõe o corpo clínico - uma mão de obra que formalmente não lhe pertence, constituída por um leque de profissionais atualizados e qualificados vinculados às sociedades prestadoras de serviço.

31. De ver-se, portanto, que não há como afastar do caso concreto uma efetiva terceirização da atividade-fim do hospital, transferindo-se a responsabilidade técnica e operacional dos procedimentos médicos oferecidos pela entidade hospitalar, nas mais diversas especialidades, o que pode significar a precarização dos direitos sociais dos profissionais de saúde.

32. A pergunta é: existe ilicitude na terceirização dos serviços prestados na atividade-fim da empresa? A resposta seria positiva, de acordo com o inciso III da Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), interpretado a "contrario sensu". Reproduzo o verbete:

Súmula nº 331 do TST

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta. (grifou-se)

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

33. Todavia, no que tange ao enunciado da Súmula nº 331, a própria jurisprudência trabalhista não mantém um consenso no tocante ao alcance e aos limites da sua aplicação às questões que envolvam a terceirização dos serviços componentes da atividade-fim da empresa tomadora.

33.1 Afinal, o enunciado sumulado não equivale a um dispositivo de lei, a ponto de legitimar a restrição à liberdade da iniciativa empresarial e autonomia da vontade das partes contratantes, porque cria, na prática, um novo requisito, não previsto em lei, para a configuração da relação empregatícia (art. 5º, inciso II, da Carta da República de 1988).

34. Por isso, ainda que os serviços terceirizados sejam prestados na atividade-fim da tomadora, a relação de emprego estaria demonstrada, efetivamente, quando presentes os pressupostos constantes dos arts. 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.

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

35.1 Com esse comando normativo, transcrevo dispositivos do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

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

I - como empregado:

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

(...)

Art. 229 (...)

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

(...)

36. Pensando nos serviços médicos prestados em hospitais, a relação jurídica pode ocorrer mediante uma relação usual de emprego, em que são partes, de um lado, o empregador (hospital) e, de outro, o empregado (médico).

36.1 Contudo, há a possibilidade também de ocorrer por intermédio de contrato de prestação de serviços, com execução das atividades por médico autônomo (contribuinte individual), médico cooperado ou médico sócio de pessoa jurídica (sociedade simples ou empresária).

36.2 Nessa última hipótese, é bom dizer que não há impedimento em nosso ordenamento jurídico para a constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços médicos, sendo lícita a utilização da forma societária.

37. Sem prejuízo da avaliação criteriosa dos fatos, o abuso de direito que poderia ser cogitado no caso concreto sob apreciação, como apto a desconsiderar o negócio jurídico, diz respeito a uma possível existência de inadequação de forma jurídica na situação identificada pela autoridade fiscal, consistente na criação de dezenas de sociedades de profissionais com o propósito de obter uma tributação mais favorável para a empresa contratante, atraindo a estrutura e fenomenologia da norma antielisiva inserida pelo legislador no parágrafo único do art. 116 do CTN.

37.1 No entanto, a acusação fiscal não foi redigida nesses termos, pois ataca a simulação dos fatos concretos ocorridos, defendendo que a prestação de serviços pelas pessoas físicas sucedeu em condições que caracterizam a relação de emprego com a entidade hospitalar.

38. Com essa delimitação acusatória, a recorrente sustenta que a contratação das pessoas jurídicas foi perfeitamente válida e legal, não tendo sido usada para encobrir relação empregatícia.

38.1 É opção dos profissionais de saúde a escolha do regime jurídico que lhes seja economicamente mais interessante, ausente a subordinação e garantida a autonomia na exercício da medicina. De modo que, no caso concreto, não estão presentes os requisitos caracterizadores da relação de emprego.

38.2 Em apoio aos seus argumentos jurídicos, a recorrente ainda cita o conteúdo do art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que estabelece que a prestação de serviços intelectuais, tais como o exercício da profissão de médico, quando realizado por sociedade prestadora de serviços, sujeita-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

39. Pelo lado da fiscalização, a autoridade fiscal informa que o lançamento do crédito tributário foi efetuado considerando a verificação detalhada de todos os contratos de prestação de serviços médicos ajustados com as pessoas jurídicas contratadas, avaliando as relações existentes com as pessoas físicas e desprezando, para fins de incidência tributária, os contratos cuja análise havia demonstrado uma relação entre duas pessoas jurídicas.

40. Do exame dos contratos de prestação de serviços, o agente do Fisco identificou os requisitos que caracterizam uma relação de emprego, quais sejam: trabalho por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade.

40.1 No detalhamento desses pressupostos da prestação de serviço com vinculação empregatícia, o Fisco Federal não os individualizou por contrato ou profissional de saúde, como muitas vezes procede o Termo de Verificação Fiscal, mas sim optou em reproduzir termos inseridos em praticamente todos os contratos de prestação de serviços médicos, conforme expôs, a título de elementos de prova do vínculo de emprego, cujas cópias digitalizadas desses documentos foram anexadas pela fiscalização às fls. 4.078/8.013:

31. Inicialmente, destacam-se os seguintes termos, presentes em praticamente todos os contratos de prestação de serviços médicos:

a) Obrigação de prestar a fundação, sem caráter de exclusividade, serviços de atendimento médico.....(descreve a especialidade, tipos de atendimento – plantões, etc.), obrigando-se a mesma a cumprir as normas administrativas emanadas da Fundação, devendo ser prestados por profissional com especialidade (do atendimento descrito no contrato), devidamente reconhecido e habilitado pelo CRM e pertencente ao Corpo Clínico do Hospital Ministro Costa Cavalcanti (HMCC); (pessoalidade)

b) A prestação de serviço será efetuada “in loco”, ininterruptamente, inclusive aos sábados, domingos e feriados, obrigando-se a contratada a manter, permanentemente, de acordo com as escalas elaboradas, serviço de (especialidade do contrato) mediante a disponibilização do pessoal necessário no local da prestação, para atendimento aos pacientes. A referida escala de plantão deverá ser encaminhada para apreciação da direção da Fundação; (não eventualidade)

c) A responsabilidade técnica pelos atos médicos e pela prestação de serviços, bem como a civil e a criminal, será exclusiva da Contratada que, em contrapartida, gozará de ampla liberdade profissional, ressalvando-se a abordagem, junto ao Diretor Clínico, de aspectos médicos e éticos que se relacionem com a prestação de serviços e observância das normas administrativas emanadas da Direção da Fundação, e o Regimento Interno do Corpo Clínico do HMCC; (subordinação)

d) Pela prestação de serviços a Fundação remunerará a contratada, da seguinte forma.....; (onerosidade)

e) Este contrato é intransferível, não podendo a Contratada, a não ser com anuência expressa e por escrito da Fundação, em hipótese alguma, ceder a terceiros os respectivos direitos e obrigações; (pessoalidade)

f) A Contratada obriga-se a cumprir as normas administrativas emanadas pela Fundação, sendo que cumpre aos profissionais da Contratada respeitar os horários das consultas e exames agendados e de conhecimento destes; (subordinação e não eventualidade)

g) A estrutura disponibilizada pela Fundação compreende o espaço físico para a realização dos atendimentos, os serviços de marcação de consultas e procedimentos, recepção, auxiliares de enfermagem e os custos de operacionalização do Centro Clínico;

h) Os contratos de Locação de Estrutura para prestação de serviços entre as partes, só foram formalizados em Agosto/2011. Em poucos contratos, existe a cláusula de utilização do espaço físico e da estrutura administrativa do hospital.

(destaques não constam do original)

41. A pessoalidade, não eventualidade e onerosidade são requisitos que podem estar presentes em outras relações de trabalho, como na atividade autônoma. É, contudo, o requisito da subordinação que tem papel relevante e fundamental para delimitar se o trabalhador detém a condição de empregado ou não.

42. Via de regra, não se presume a subordinação do médico. É nesse ponto, em especial, que reside as dificuldades da área de fiscalização previdenciária, porque o reconhecimento do vínculo empregatício entre hospital e o profissional de saúde exige prova cabal dessa subordinação, ou pelo menos indícios sérios, convergentes e contundentes da submissão da atividade que desempenha ao poder de direção do tomador, implicando clara limitação da autonomia do médico.

43. Ao analisar esse ponto, o voto-condutor do acórdão recorrido foi enfático em afirmar que os fatos apontados pela autoridade lançadora, em negrito na citação acima (letras "c" e "f"), não sinalizavam para a comprovação da dimensão clássica ou tradicional da subordinação jurídica, a qual se manifesta essencialmente mediante o exercício do poder diretivo sobre o trabalhador, normalmente com ordens diretas pelo tomador dos serviços ou seus prepostos (fls. 8.803):

"(...) A princípio, entendo que os dois motivos acima identificados pela fiscalização, por si só, não configuram a subordinação propriamente dita, nos moldes como até pouco tempo se tinha no direito do trabalho. (...)"

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

44.1 Expõe seu ponto de vista por intermédio de um raciocínio organizado, técnico e coerente, apoiado em doutrina de reconhecida qualidade, segundo a qual a subordinação estava caracterizada pela inserção do trabalhador na rotina do tomador de seus serviços, independentemente de receber ou não suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização, cultura e funcionamento.

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

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

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

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

46. Com o devido respeito aos que pensam diferente, o fato de o médico prestar serviços diretamente ligados à atividade-fim do hospital, por si só, não leva ao reconhecimento do vínculo de emprego, até porque, nessa área médica, não é incomum a relação ocorrer de uma forma autônoma.

47. Passando-se mais especificamente à análise dos fatos e motivos que amparam a acusação fiscal, verifico que o Regimento Interno do Corpo Clínico do Hospital Ministro Costa Cavalcanti não estabelece uma relação vertical e hierárquica entre diretor clínico e profissional médico, mas sim, como destaca a recorrente, uma aproximação horizontal, de caráter técnico, assegurada a autonomia e a ética no exercício da medicina (fls. 8.725/8.749).

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

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

49. Por sua vez, não localizei nos autos elementos contundentes que revelem a falta de definição da agenda pelo próprio médico, de modo a lhe faltar independência para estabelecer a sua jornada diária e eventuais ausências, tendo que comparecer necessariamente ao hospital, mesmo que concedido ao profissional alguma flexibilidade nos seus horários.

50. No caso da escala de plantões, embora obrigação identificada em diversos contratos, por haver necessidade da presença de médicos "in loco" no período de 24 (vinte e quatro) horas, não há provas que deixava de levar em conta a disponibilidade de horários de cada médico, com interferência da instituição além de uma finalidade de acompanhamento e coordenação da atividade.

50.1 Aparentemente, eventuais substituições dos plantonistas eram permitidas, mediante troca de horários de plantões entre os colegas da respectiva sociedade contratada, inexistindo uma obrigação de um determinado médico comparecer ao hospital, sob pena de punição, proibindo-lhe assim de mandar outro profissional no seu lugar, sem autorização prévia do contratante.

51. Em uma visão geral, os contratos de prestação de serviços e os respectivos valores das notas fiscais emitidas indicam o faturamento pelas pessoas jurídicas de valores constantemente alterados ao longo dos meses, conforme fls. 8.246/8.365, evidenciando o repasse a título de honorários médicos ao contratado, oriundos da produtividade variável aferida no atendimento a pacientes particulares e conveniados, e não o pagamento de salários.

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

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

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

53. Ante as especificidades próprias da profissão de médico, em que não há impedimento legal, segundo entendo, para a contratação de pessoa jurídica ou mesmo de autônomos (contribuintes individuais) na atividade-fim de hospitais, caberia a fiscalização, por exemplo, aprofundar a investigação junto aos prestadores de serviço, preferencialmente avaliando de maneira individual a situação do profissional.

53.1 Tal procedimento poderia auxiliar na demonstração pormenorizada do vínculo empregatício existente, inclusive quanto à eventual imposição pelo hospital aos médicos da forma jurídica para a sua contratação.

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

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

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

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, RECONHECER a decadência parcial até a competência 11/2007, inclusive, e, no mérito, quanto ao crédito tributário restante, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para tornar insubsistente o lançamento fiscal.

É como voto.

Cleberson Alex Friess