



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10945.721899/2013-14
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-007.127 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 28 de agosto de 2018
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO DE SAUDE ITAIGUAPY

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CSP. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR - DEMONSTRAÇÃO DA NULIDADE - VÍCIO FORMAL.

Inexistindo nulidade a ser declarada dado o preenchimento dos pressupostos de validade do auto de infração e a ausência de cerceamento do direito de defesa, deve ser declarada a nulidade por vício formal, considerando a impossibilidade de julgamento extra petita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2401-004.412, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de lançamento de crédito tributário de natureza previdenciária, abrangendo contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim o adicional ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT (AI DEBCAD n.º 37.302.119-4, posteriormente renumerado para o DEBCAD n.º 37.409.923-5), contribuições devidas pelos segurados (AI DEBCAD n.º 37.302.120-8, posteriormente renumerado para o DEBCAD n.º 37.409.924-3) e contribuições aos Terceiros FNDE salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (AI DEBCAD n.º 37.302.121-6, posteriormente renumerado para o DEBCAD n.º 37.409.925-1), incidentes sobre as remunerações de segurados empregados admitidos por interposição de pessoas jurídicas (sociedades de serviços médicos), no período compreendido pelas competências 02/2007 a 12/2008.

Os fatos geradores estão divididos em dois processos pelo período a que se referem, quais sejam: processo n.º 10945.721899/2013-14, relativo ao período compreendido pelas competências 02/2007 a 12/2008 (este processo); e processo n.º.10945.721900/2013-19, relativo ao período compreendido pelas competências 01/2009 a 07/2011.

Apresentada impugnação às fls. 8404, 8508, 8644.

A Delegacia da Receita Previdenciária, às fls. 8776 e ss., julgou pela improcedência das impugnações apresentadas, mantendo-se integralmente os créditos tributários constituídos pelos Autos de Infração DEBCAD n.º 37.409.923-5, 37.409.924-3 e 37.409.925-1.

O Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 8821 e ss.

Às fls. 8860, o Contribuinte ainda apresentou um detalhado levantamento que demonstra que parte expressiva dos pagamentos realizados às clínicas médicas - pagamentos que a Autoridade Lançadora considerou como remuneração de suposto vínculo empregatício entre médicos e Hospital – correspondem a meros repasses de planos de saúde, inclusive SUS, e de atendimentos particulares. Arguiu que o Hospital, nesta condição, agiu como mero agente de repasse dos valores pagos por terceiros. Nesse contexto, o contratante e fonte pagadora dos serviços médicos é, em última análise, o plano de saúde ou o paciente particular, conforme o caso, o que evidencia a inexistência de relação de emprego entre o prestador de serviços e o Hospital.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 9364/9382, RECONHECEU a decadência parcial até a competência 11/2007, inclusive, e, no mérito, quanto ao crédito tributário restante, DEU PROVIMENTO ao recurso voluntário para tornar insubsistente o lançamento fiscal. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

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

Às fls. 9384/9388, a União apresentou Embargos de Declaração, arguindo omissão ao deixar de destacar a importância de se explicitar que o vício do lançamento se mostra meramente formal, o que possibilitará sua retificação por meio de diligências adicionais em novo lançamento a ser feito na origem.

Os Embargos restaram rejeitados às fls. 9391/9392.

Às fls. 9394/9403, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **Nulidade do Lançamento – Natureza do Vício**: a decisão *a quo* considerou que a autoridade fiscal não demonstrou a subordinação, requisito essencial para a configuração do segurado como empregado. Diversamente, o acórdão paradigma, diante da constatação de ausência de detalhamento do elemento subordinação, indispensável para a caracterização do segurado como empregado, resolveu o Colegiado anular o lançamento, conceituando-o, entretanto, como **vício formal**.

O Contribuinte apresentou **Contrarrrazões** às fls. 9423/9444, alegando, preliminarmente, ausência de atendimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, como a intempestividade; ausência de prequestionamento; ausência de demonstração analítica da divergência na interpretação da legislação tributária; e inexistência de similitude fática entre o acórdão e os acórdãos paradigmas, com fulcro nos §§ 1º, 5º e 8º do art. 67 e nos §§ 1º e 3º do art. 68, ambos do RICARF. Na eventualidade de o Recurso ser conhecido, postulou seu improvimento, por inexistir vício formal do lançamento, nos termos da fundamentação.

Às fls. 9461/9464, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência proposta pela União.

Cientificado o Contribuinte à fl. 9468, os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e merece ser conhecido com base nos seguintes apontamentos:

1. COTEJAMENTO ANALÍTICO - NÃO HÁ NECESSIDADE SEGUNDO REGIMENTO INTERNO DO CARF - BASTA QUE SE POSSA OBSERVAR QUE O PARADIGMA TRARIA ALTERAÇÃO AO RESULTADO CASO JULGASSE O CASO CONCRETO DISCUTIDO NO ACÓRDÃO RECORRIDO.
2. SIMILITUDE FÁTICA - PARA DISCUTIR VÍCIO NÃO HA TAL EXIGÊNCIA POR QUE SE TRATA DE REGRA ATINENTE A NORMAS GERAIS DE DIREITO.
3. EMBORA ALEGADA A FALTA DE PRÉ-QUESTIONAMENTO, FATO É QUE A FAZENDA NACIONAL PREQUESTIONOU A MATÉRIA Às fls. 9384/9388

E sendo assim, **conheço do Recurso Especial interposto** pela Fazenda Nacional.

DO MÉRITO

Trata-se de lançamento de crédito tributário de natureza previdenciária, abrangendo contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim o adicional ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT (AI DEBCAD n.º 37.302.119-4, posteriormente renumerado para o DEBCAD n.º 37.409.923-5), contribuições devidas pelos segurados (AI DEBCAD n.º 37.302.120-8, posteriormente renumerado para o DEBCAD n.º 37.409.924-3) e contribuições aos Terceiros FNDE salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (AI DEBCAD n.º 37.302.121-6, posteriormente renumerado para o DEBCAD n.º 37.409.925-1), incidentes sobre as remunerações de segurados empregados admitidos por interposição de pessoas jurídicas (sociedades de serviços médicos), no período compreendido pelas competências 02/2007 a 12/2008.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência sobre **Nulidade do Lançamento – Natureza do Vício.**

Para o melhor deslinde da questão é importante observar a questão de prova bem delimitada e decidida pelo acórdão do colegiado *a quo*:

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.

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.

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.

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.

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.

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. 4.135/8.070:

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.

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.

Diante disso, o acórdão recorrido decidiu por tornar insubsistente o lançamento fiscal, nos seguintes termos:

Conclusão: Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para tornar insubsistente o lançamento fiscal.

A Fazenda Nacional insurge-se, não quanto a comprovação do elemento de subordinação, mas sim quanto a esta parte dispositiva alegando que o Colegiado do acórdão recorrido errou ao dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, em face da ausência da demonstração pela autoridade fiscal do requisito da subordinação e pessoalidade, essencial para a caracterização do trabalhador como empregado.

Importante lembrar que os profissionais agiam com autonomia, podendo se fazer substituir em seus plantões, o que demonstra que não havia pessoalidade na contratação, mas sim a responsabilidade de repor o profissional no caso de ausência, a fim de que a atividade não restasse comprometida.

Artigo 5º - O Corpo Clínico tem plena autonomia profissional no exercício das atividades que lhe são conferidas e, bem assim, na decisão e execução dos atos médicos, e é em seu conjunto o julgador. do trabalho e dos atos que cada membro praticar no exercício profissional.

A Fazenda Nacional argumenta que o correto seria, nos mesmo termos do paradigma, **anular o lançamento em face de deficiência na atividade da autoridade fiscal**, conceituando, entretanto, tal **vício como formal**, permitirá o reinício do prazo para lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN (relançamento).

Em que pese o argumento da Fazenda Nacional entendo que a deficiência da fiscalização em demonstrar a relação empregatícia, a qual prescinde de demonstração inequívoca dos elementos do vínculo, consiste em vício irreparável ao lançamento, eis que materialmente este não se sustenta.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada.

Peço licença a ilustre conselheira Ana Paula Fernandes, para divergir do seu entendimento quanto a natureza do vício a ser declarado no presente lançamento.

Do mérito

A questão objeto do recurso refere-se, resumidamente, a regra de nulidade do lançamento por entender o acórdão recorrido que a fiscalização não se desincumbiu de demonstrar o fato gerador, na medida que não demonstrou a subordinação. O teor do acórdão recorrido que reflete esse posicionamento foi colacionado pela relatora do presente processo.

A Fazenda Nacional, por sua vez, argumenta que no caso de o Relatório Fiscal não demonstrar de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela

fiscalização na constituição do crédito previdenciário, porém logrando êxito em descrevendo de forma completa o fato gerador, deve-se anular o lançamento por vício formal.

Nesse sentido, trago meu posicionamento acerca da natureza dos vícios aplicáveis ao caso.

Da nulidade do Lançamento - natureza do vício.

Primeiramente, entendo que a falta da descrição pormenorizada no relatório fiscal, desde que demonstrado o fato gerador no conjunto apresentado pelo auto de infração, levaria a anulação do AI por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, implicando cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo.

Ao meu ver, no lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo, nas contribuições previdenciárias se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como segurado empregado, mas o relatório fiscal falhou na descrição dos elementos, cerceando o direito de defesa, embora esteja evidente a existência do fato gerador; entendo que haveria falha na motivação, devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212, podendo efetivar novo lançamento sem diligenciar ou buscar novos elementos, mas tão somente efetivando novo lançamento consubstanciado nos mesmos elementos constantes nos, apenas esclarecendo os pontos levantados anteriormente em seu relatório ou nos documentos constantes do lançamento fiscal.

Nessa concepção, o vício material confunde-se com o próprio provimento do recurso, posto que a fiscalização, com as informações constantes do autos não conseguiu provar a ocorrência do fato gerador, ou seja, não teriam sido apresentados elementos suficientes para determinar a existência do fato gerador que gerou o lançamento, seja da obrigação principal ou mesmo do fato gerador que implicou a aplicação da multa.

Vencida essa etapa de esclarecimentos, importante identificar no caso concreto, qual a motivação da autuação. Conforme descrito no termo de verificação fiscal, fls. 8367 a 8394, o auditor assim fundamentou a autuação:

2. O objeto da Fundação é a prestação de serviços de assistência médica e de proteção e preservação da saúde humana – CNAE Preponderante 8610/10-1. Todavia, a entidade, apesar de possuir o objeto de assistência médica, não possui em seu quadro de funcionários, nenhum ocupante do cargo de médico, sendo que, todos os atendimentos médicos são realizados por “pessoas jurídicas” contratadas pela Fundação.

3. Conforme demonstraremos adiante neste termo, esta prática de contratação de pessoas físicas com o objetivo de transparecer formalmente uma situação jurídica de natureza civil, ocultando uma efetiva relação empregatícia é conhecida como “pejotização” e ocorreu para a grande maioria das pessoas jurídicas que constam nos livros contábeis como fornecedores de serviços médicos. A principal consequência tributária desse instrumento é a ausência de recolhimento de contribuições

previdenciárias, tanto da parte do empregado quanto da parte do empregador, além da precarização das relações de trabalho advindas destes contratos e de fraude à relação de emprego.

4. Relativamente ao período fiscalizado, vale mencionar ainda que em 29 de julho de 2.011, foi deferido o pedido de concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social na área da Saúde, o que confere a isenção do pagamento de contribuições previdenciárias à Fundação a partir desta data. Assim, como o início da fiscalização ocorreu em fevereiro de 2.012, o período fiscalizado, não amparado pela decadência, será de fevereiro de 2.007 a julho de 2.011.

5. Ainda com relação ao tema anterior, destaca-se que, como a presente ação fiscal está sendo encerrada em novembro de 2.013, para melhor divisão dos períodos constituídos, foram separados em processos administrativos fiscais distintos: os períodos de fevereiro de 2.007 a dezembro de 2.008 (PAF n.º 10945.721899/2013-14) e os períodos de janeiro de 2.009 a julho de 2.011 (PAF n.º 10945.721900/2013-19). Isto porque os débitos serão controlados em sistemas informatizados distintos da Receita Federal do Brasil (SICOB – primeiro período e SIEF - segundo período).

(...)

Dos requisitos da existência da relação de emprego

18. No caso concreto, tornou-se essencial verificar para cada pessoa jurídica prestadora de serviços médicos à Fundação, a existência dos elementos característicos de uma relação de emprego, previstos na Consolidação das Leis do Trabalho, Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, particularmente em seus artigos 2º e 3º, abai xo transcritos:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço, (original sem grifo)

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário, (original sem grifo)

19. Os requisitos básicos de uma relação empregatícia, confirmados por praticamente todos os doutrinadores, pátrios ou alienígenas, são os seguintes: serviço prestado por pessoa física; pessoalidade; não-eventualidade; onerosidade e subordinação. Cabe, portanto, analisar tais requisitos separadamente para determinarmos a existência ou não de uma relação de emprego dissimulada pela contratação de uma empresa prestadora de serviços. Efetuaremos essa análise nos dois tópicos seguintes:

Administração da Fundação e o corpo clínico

20. O principal objetivo da Fundação de Saúde Itaipuapty é a administração e a gerência do HMCC - Hospital Ministro Costa Cavalcanti. Para tanto, a administração da Fundação é composta pelos seguintes órgãos: Conselho Curador, Conselho Diretor e Conselho Fiscal, tendo como instituidora, a ITAIPU BINACIONAL. Todos os membros que compõe os conselhos curador, diretor e fiscal, por força do estatuto, devem ser empregados da instituidora e são por esta remunerados. Na prática, a **ITAIPU BINACIONAL** funciona como mantenedora do próprio hospital.

21. Dentro dessa estrutura, destaca-se a existência do **Corpo Clínico**, conjunto de **médicos** que atuam no HMCC – Hospital Ministro Costa Cavalcanti com a incumbência de prestar assistências aos pacientes que o procuram, gozando de autonomia profissional, técnica, científica, política e cultural.

22. Quanto ao **Regimento Interno do Corpo Clínico**, vale observar os seguintes pontos:

a) O ingresso no corpo clínico é através de requerimento para a Direção do Hospital, que encaminha ao Diretor Médico, que em conjunto com a Comissão de Ética Médica promoverão ou não a habilitação do candidato;

b) A exclusão é precedida de Sindicância.

c) O Corpo Clínico é dirigido por uma diretoria composta por um **Diretor Técnico, um Diretor Médico e um Secretário**, sendo que:

c.1 – O Diretor Técnico deve ser um médico contratado pela direção do hospital, escolhido preferencialmente entre os **médicos** do Corpo Clínico.

c.2 – Os Diretores Técnicos (período de 2007 a 2014 - Valmir Pineli Alves e Valter da Cruz Teixeira) devem ser contratados pela Direção do Hospital. Ambos foram contratados pela Mantenedora **ITAIPU BINACIONAL**: O Diretor Técnico Valmir Pineli Alves foi contratado no período de 15/03/2005 a 31/08/2009 e Valter da Cruz Teixeira foi contratado em 01/09/2009 mantendo o vínculo até a presente data.

c.3 - O **Diretor Médico** deve obrigatoriamente ser eleito exclusivamente pelos membros efetivos do Corpo Clínico para um mandato de dois anos, com direito a reeleição e com **remuneração** decidida em Assembléia Geral e é privativo de um **médico efetivo do Corpo Clínico** (Artigo 19, Parágrafo 1.º);

d) Os fluxos e normas para atendimentos ambulatoriais e internações atendem as regulamentações administrativas específicas, estabelecidas pela Administração do Hospital;

e) O Corpo Clínico do Hospital, respeitada a autonomia de seus integrantes, é regido pelo Regimento Interno e é constituído em todos os níveis estabelecidos, por **médicos** legalmente habilitados, aos quais caberão executar todos os procedimentos necessários à assistência aos pacientes e outras atribuições específicas;

f) O Corpo Clínico é constituído por profissionais em medicina, e é composto dos seguintes membros: Efetivo, Eventual, Consultores, Contratados, Residentes, Estagiários e Voluntários, Convidados, Temporários, Afastados e Plantonistas;

g) A análise das GFIP demonstrou que os médicos integrantes do **Corpo Clínico** da Fundação são os contribuintes individuais (Sócios administradores - categoria 11) “prestadores” de serviços contratados como pessoas jurídicas;

23. As Clínicas, serviços e unidades médicas do Hospital são planejadas e elaboradas pela Administração do Hospital, assessorada pelo Corpo Clínico, pela Comissão de Ética e por outras Comissões Médicas Permanentes ou Temporárias;

24. Quanto as Comissões Permanentes:

a) Existem três comissões permanentes: de Ética e Técnica Médica, de Controle de Infecção Hospitalar e de óbitos e Prontuários, sendo a primeira constituída exclusivamente por médicos e as demais mistas, mas presididas por médicos.

b) Do mesmo modo que para o Corpo Clínico, na análise das GFIP, identificou-se que os membros das comissões são os contribuintes individuais (Sócios administradores - categoria 11) “prestadores” de serviços contratados como pessoas jurídicas;

25. Quanto aos Coordenadores das Maiores Clínicas:

a) São nomeados pelo Diretor Médico;

b) Entre outras funções, a de elaborar as **escalas** de serviço;

26. Quanto às escalas foi observado que:

a) São elaboradas pela Associação do **Corpo Clínico** do HMCC. Na relação de membros do Corpo Clínico constam relacionadas todas as **pessoas físicas que prestam serviços como pessoa jurídica à Fundação**;

b) Os plantonistas relacionados nas escalas, são **pessoas físicas** e não as jurídicas contratadas pela Fundação.

27. Pela análise dos dados do Estatuto, do Regimento Interno do Corpo Clínico e das escalas observa-se claramente que as admissões, conforme o regimento interno, são de pessoas físicas, pois diz o Regimento que a “Comissão de Ética Médica” promoverá ou não a habilitação **do candidato** e que a exclusão é precedida de Sindicância. Na relação de membros do Corpo Clínico constam relacionadas todas as **pessoas físicas** que prestam serviços à Fundação, não há qualquer menção às pessoas jurídicas. Da mesma forma, nas escalas os plantonistas relacionados são **pessoas físicas** e não as jurídicas contratadas pela Fundação. O trabalho não é prestado de forma eventual. Ele é contínuo e habitual, com onerosidade e subordinação.

29. Resta claro, portanto, que no caso sob análise, apesar das contratações formalmente ocorrerem entre pessoas jurídicas, isto é, de um lado a contratante (Fundação Itaiguapy) e do outro lado as PJ prestadoras de serviços médicos, todos os requisitos que caracterizam uma relação de emprego, que vêm insertos no art. 3º da CLT, mencionados no subtópico anterior, se encontram presentes, quais sejam:

a) prestação de trabalho por pessoa física;

b) prestação do trabalho com pessoalidade;

c) prestação efetuada com não eventualidade;

d) prestação do trabalho sob subordinação e e) prestação do trabalho com onerosidade.

30. A próxima análise efetuada, descrita no tópico a seguir, foi a verificação detalhada de todos os contratos de prestação de serviços médicos das PJ contratadas pela Fundação Itaiguapy no período fiscalizado, com o objetivo de confirmar as situações descritas em linhas gerais nos parágrafos anteriores.

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.

32. Não é difícil identificar, mesmo em contratos efetuados, em tese, entre pessoas jurídicas, nítidos contornos de relação empregatícia PJ x PF, conforme tabela exemplificativa abaixo:

33. A análise das notas fiscais demonstrou também que para o ano de 2.007 até o fim de 2.008, em grande parte das notas fiscais de prestação de serviços médicos emitidas pela Fundação Itaiguapy, constava o rateio dos valores a serem pagos a cada profissional para o período. Ou seja, mesmo em um pagamento que formalmente deveria ser efetuado a uma pessoa jurídica, havia a discriminação dos valores a serem pagos aos profissionais de saúde (pessoas físicas), o que evidencia um claro indício da tese ora exposta da prática de “pejotização”.

34. Relativamente ao item “h” do item 30, destaca-se que quase a totalidade das “pessoas jurídicas” atendeu, durante o período de análise, utilizando a estrutura da Fundação (máquinas, equipamentos, imóveis), mas não havia sequer contrato de utilização entre as partes, o que reforça a nossa tese de que na verdade são os profissionais de saúde pessoas físicas que atendem no hospital e não pessoas jurídicas.

35. As informações acima, combinadas com os aspectos já mencionados, referentes ao Estatuto, ao Regimento Interno do Corpo Clínico e as escalas configuram, na verdade, relação de vínculo empregatício entre a contratante PJ, Fundação de Saúde Itaiguapy e profissionais de saúde PF, disfarçada sobre a forma de contratos de prestação de serviços com uma pessoa jurídica e estão presentes nos contratos de prestação de serviço anexados às fls. 4.078 a 8.013.

36. A relação das “pessoas jurídicas” para as quais foram considerados os valores pagos como remuneração a pessoas físicas, discriminados mensalmente e rateados para as respectivas pessoas físicas, está às fls. 8.246 a 8.365.

37. Após a análise, havíamos decidido pela exclusão parcial dos valores pagos as PJ a seguir listadas, relativamente aos contratos abaixo mencionados, anexados às fls. 7.974 a 8.013 (essas empresas possuem mais de um contrato de prestação de serviço). Para

tanto foi efetuado o Termo Intimação Fiscal nº 05/2013 (fls. 1.154 a 1.155), solicitando a discriminação dos valores pagos por contrato, já que nem as NF fornecidas nem os livros contábeis apresentados faziam esta distinção. A seguir, relação das empresas e contratos:

a) Empresa: Clínica Odontológica Scherer, CNPJ 07.738.896/0001-50 – Contrato nº 432/2006;

b) Empresa: Nefroclínica de Foz do Iguaçu LTDA, CNPJ 84.926.435/0001-51 – Contrato nº 0517/2006 e c) Empresa: Salus Centro Médico LTDA, CNPJ 07.621.552/0001-68 – Contrato nº 0147/2007.

38. Todavia, em resposta ao termo, o contribuinte informou nos “relatórios com os valores discriminados dos contratos”, cópia do Livro Razão com todos os pagamentos efetuados as respectivas PJ (fls. 1.174 a 1.186). Dessarte, por não ser possível separar os valores pagos por contrato as mencionadas empresas, foram incluídos a totalidade das notas fiscais na base de cálculo do auto de infração.

39. À guisa de complemento, vale destacar os contratos de fls. 7.893 a 7.973, firmados com as empresas “*Anatom Instituto de Anatomia Patológica e Citopatologia S/C LTDA, CNPJ 77.111.912/0001-05*”; “*Biomagistra Assessoria Médica em anatomia patológica LTDA, CNPJ 04.723.784/0001-37*”; “*Clínica de Fisioterapia São Raphael LTDA, CNPJ 07.678.746/0001-06*”; “*Frgondim Serviços Médicos LTDA, CNPJ 04.290.075/0001-05*”; “*Instituto Internacional de Patologia S/A LTDA, CNPJ 81.506.842/0001-11*”; “*Nuclevel Medicina Nuclear de Cascavel S/C LTDA, CNPJ 01.702.611/0001-44*” e “*Rossoni, Piotto & Cia LTDA, CNPJ 00.384.013/0001-01*”, não por acaso a maioria delas empresas localizadas em outras cidades, onde a análise efetuada demonstrou uma relação entre duas pessoas jurídicas, razão pela qual os pagamentos efetuados a essas PJ não foram incluídos na base de cálculo do auto de infração.

Nos restaria identificar, por fim, se a falta atribuída ao auto de infração importaria nulidade por vício formal ou material.

Conforme me manifestei acima, a decretação de nulidade por vício formal dar-se-á quando houver simples falha na motivação, mas for possível, na análise dos elementos constantes dos autos, identificar a efetiva ocorrência do fato gerador.

Ao analisar os termos do relatório fiscal, entendo que o auditor se desincumbiu de identificar o fato gerador, tendo detalhado os contratos e serviços realizados, apresentando os fundamentos legais, bem como nos relatórios de fatos geradores que descreve por competência e por código de lançamento cada um dos fatos geradores. Os valores apurados foram obtidos por meio dos lançamentos contábeis, o que afasta qualquer argumentação de desconhecimento, ou mesmo cerceamento do direito de defesa. Não tratou-se de simplesmente identificar que por ser atividade fim da contratante, restaria inviável a contratação por intermédio de PJ, mas debruçou-se sobre aspectos dos contratos, das notas, a utilização de toda a estrutura da contratante (fundação) sem contrapartida para as contratadas. Dessa forma, na forma como explicitado, corroborados pelos inúmeros documentos não haveria sequer em falar em ausência de motivação, quanto mais de falha na descrição do fato gerador.

Por outro lado, observarmos que tanto na impugnação como no recurso voluntário apresentados, o contribuinte defende-se, o que demonstra conhecimento dos fatos geradores apurados. O que o mesmo busca afastar é a possibilidade de formação de vínculo de emprego, dada a contratação de médicos via pessoas jurídicas, posto que não restou demonstrada a subordinação, o que discordo.

Ao contrário do entendimento que o sujeito passivo teve acolhido pela Câmara *a quo*, entendo que o exercício por pessoas interpostas, sejam Pessoas Jurídicas, Cooperativas, prestadoras de serviços em atividades fins acabam por dificultar que se enxergue o grau de autonomia inerente a essas contratações. Pelo contrário, estando os profissionais sobre a coordenação do hospital, agregado aos demais elementos colacionados, difícil afastar a subordinação jurídica apontada pela fiscalização.

Entendo que, com base nos fatos narrados, documentos e informações evidenciados no Relatório Fiscal, restou perfeitamente possível verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, bem assim, propor a aplicação das penalidades julgadas cabíveis, tudo em consonância com o estabelecido no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Por outro lado, no curso do Processo, a empresa pode valer-se de todos os instrumentos colocados pela legislação a sua disposição para contrapor os fatos apurados no procedimento fiscal, o que ao meu ver não logrou êxito em demonstrar.

Em razão disso, ao contrário do trazido no acórdão recorrido, não entendo ter ocorrido prejuízo à defesa do sujeito passivo, não havendo que se falar sequer em nulidade.

Contudo, de acordo o Recurso Especial, a matéria devolvida à apreciação deste colegiado diz respeito tão somente à natureza do vício, se formal ou material. Assim, partindo do pressuposto de que o ato do lançamento sequer estaria contaminado com qualquer vício de nulidade, mas estando limitado este colegiado ao pedido apresentado, sob pena de julgamento *extra petita*, declaro a natureza do vício como formal já que é o que mais se aproxima da realidade apresentada na presente autuação, qual seja, correta descrição dos fatos geradores.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para declarar a nulidade do lançamento por vício formal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira