



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

Processo nº 11242.001035/2009-86
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.577 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO
Recorrente CENTRO MÉDICO HOSPITALAR PITANGUEIRAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1998

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

VICIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência de parte do período lançado nos termos do artigo 150, §4º do CTN e, no mérito, para excluir do lançamento, por vício material, os demais valores, correspondentes à caracterização como segurados empregados de prestadores de serviços, cooperados e contribuintes individuais.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento para constituição de crédito tributário sobre as relações jurídicas entre o recorrente e cooperativas, sociedades empresárias e contribuintes individuais. Segundo a fiscalização, os serviços prestados pelos médicos (não foram incluídos no lançamento outros profissionais da área de saúde) nessas três modalidades apresentaram as características próprias da condição de segurado empregado; sendo, portanto, assim considerados para lançamento das contribuições previdenciárias. Reconhece a fiscalização que todas as relações jurídicas estão revestidas das devidas formalidades legais, mas que a realidade dos fatos tem primazia sobre a forma. O lançamento teve ciência em 16/09/2002. Seguem transcrições do relatório fiscal:

a) CARACTERIZAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS (AUTÔNOMOS) COMO SEGURADOS EMPREGADOS

A empresa, embora sua atividade seja hospital, não possui médicos registrados em seu quadro funcional. Os profissionais médicos, ora descaracterizados, não têm poder diretivo de suas atividade e reúnem todos os requisitos para a caracterização de vínculo como segurado empregado, previstos no artigo 10, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 612/92, de 21/07/1992, alterado pelo Decreto nº 2.173/97, de 05/03/1997, quais sejam: serviços de natureza urbana, prestados por pessoas físicas, em caráter não eventual (diretamente relacionados com a atividade fim da empresa), inclusive nas atividades de plantão e de atendimento em U.T.I., mediante remuneração e sob subordinação (com obediência de horários, normas e regulamentos pré-estabelecidos pelo Hospital). A forma de contratação destes serviços constitui burla ao artigo 3º da CLT - Consolidação das Leis do Trabalho, aplicando-se, neste caso os preceitos do artigo 9º do mesmo dispositivo legal:

...

A doutrina recente tem dado este entendimento quanto ao trabalho médico junto aos hospitais. Assim concluiu o Prof. Wladimir Novaes Martinez que é advogado, especializado em Direito Previdenciário e Coordenador do Centro de Estudos de Seguridade Social - CESS, em seu artigo publicado na Revista da Previdência Social - RPS nº 167, pág. 767:

“Quem presta serviços de natureza não-eventual a estabelecimento hospitalar, sob dependência hierárquica, usando suas instalações e atendendo clientes de terceiros, auferindo a retribuição diretamente da empresa, mediante remuneração mensalizada, trabalhando em plantões, prontossocorros, especialmente na especialidade de radiologista ou anestesista, sujeito a horário, seguindo a orientação técnica do

empreendimento, sem interferência - na administração, é empregado."

...

b) CARACTERIZAÇÃO DE COOPERADOS COMO SEGURADO EMPREGADO

No período de janeiro/1994 a dezembro/1998, a empresa notificada manteve contrato com a UNICOM - Cooperativa - União Cooperativa Médica Ltda., sediada à Rua do Rosário, 213 — 1º andar - Centro - Jundiaí-SP, inscrita no CNPJ sob nº 54.087.44010001-57, cujo objeto é o "Fornecimento de serviços profissionais médicos" ou seja, atendimento aos clientes da notificada, nas dependências e com recursos do Hospital, cuja atividade fim é a área de saúde.

...

No caso em tela, os pacientes atendidos não são clientes da cooperativa, mas do Centro Médico Hospitalar Pitangueiras Ltda. O hospital não é de propriedade da cooperativa, e não existe convênio entre eles. Existe sim, um contrato de prestação de serviços com cessão de mão-de-obra especializada.

...

Ante todo o exposto, não resta dúvida de que os profissionais médicos que prestaram serviços ao Hospital, ainda que por intermédio de Cooperativa, independente de quem paga as suas remunerações, são empregados deste, portanto, devidas as contribuições previdenciárias.

c) CARACTERIZAÇÃO DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA (SOCIEDADE CIVIL) COMO SEGURADOS EMPREGADOS

No período de janeiro/1994 a dezembro/1998, a Notificada firmou contrato com várias empresas - sociedades civis, para prestação de serviços médicos pelos próprios sócios, sem o concurso de empregados, utilizando-se dos recursos próprios do hospital, ou seja, atendimento aos clientes da notificada, na sede do Centro Médico Pitangueiras, cuja atividade fim é a área de saúde.

Vários profissionais médicos que prestavam serviços já indevidamente como autônomos ou cooperados, constituíram-se em empresas e continuaram a prestar os mesmos serviços na área de saúde, ou seja, a notificada passou a terceirizar os seus serviços essenciais para pessoas jurídicas, cujos sócios já pertenciam ao seu corpo clínico.

...

A decisão recorrida julgou procedente o lançamento fiscal:

CARACTERIZAÇÃO DO MEDICO: PESSOA JURÍDICA, AUTÔNOMO E, DO COOPERADO, COMO SEGURADO EMPREGADO DO HOSPITAL - 1- As atividades prestadas pelos médicos nas dependências do Hospital, nada têm de

eventual, na medida que são profissionais que atuam essencialmente na área da medicina, indispensável e diretamente relacionada à atividade da empresa contratante. 2 - Estão presentes na relação de labor, entre a empresa e os médicos, a subordinação, a pessoalidade e a não eventualidade configurasse, portanto, o vínculo empregatício. 3- Identificada a hipótese constitucional da incidência da norma ao fato, nasce a obrigação tributária principal, impondo-se o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

E acrescentou em seus fundamentos:

14- Dos autônomos:

...

17 - Não se pode admitir que a Impugnante na condição de Hospital, venha a terceirizar o seu corpo clínico. No presente caso, corresponderia ao absurdo de se aceitar a hipótese de existir um Hospital sem Médicos. **O simples fato de os médicos prestarem seus serviços como plantonistas e atendimento em UTI traz implícito o elemento subordinação hierárquica, já que os plantões pressupõem escala pré-estabelecida, jornada de trabalho com fixação de início e término, realização de trabalhos em sábados, domingos e feriados.**

...

19 -Das pessoas jurídicas:

Conforme se pode verificar dos Contratos Sociais juntados ao processo e das informações prestadas pela Auditoria Fiscal, os objetos sociais das pessoas jurídicas são de cardiologia especializada, serviços de urologia, cirurgia plástica, dermatologia, ginecologia e outros diretamente ligados com a atividade fim da contratante - Centro Médico Hospitalar Pitangueiras Ltda e o mais importante, os serviços são prestados exclusivamente pelos sócios.

20 - Outro ponto a mencionar é que as supostas pessoas jurídicas prestam serviços, como médicos plantonistas, cobrindo urgências, atendendo consultas eletivas aos conveniados e nas instalações da Impugnante, no dia e na hora por ela marcados.

21 - Estão presentes os requisitos inerentes à relação empregatícia, na forma do art. 30 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, como se demonstra:

21.1 - pessoalidade - os serviços médicos prestados são desempenhados por médicos especialistas únicos sócios da empresas, o que ratifica o entendimento de que a função é delegada à pessoa física e não à pessoa jurídica contratada;

21. 2 - não eventualidade - mais do que claro está que as funções apontadas - cardiologistas, urologistas, pediatras, ginecologistas, dermatologistas, clínicos, cirurgiões plásticos, não são transitórias dentro das necessidades do Centro Médico, ao contrário, sem o seu efetivo desempenho, o Hospital teria prejudicado o seu desempenho técnico e econômico. Ademais, não é o tempo despendido na execução da tarefa que lhe dá a condição de eventual, mas sim a necessidade permanente da mesma pela empresa;

21. 3 - subordinação - as supostas pessoas jurídicas, na pessoas de seus sócios estão obrigados a atender a clientela da recorrente, no dia e na hora por ela determinada;

21.4 - onerosidade - a Impugnante se obriga a pagar a contratante, em contraprestação aos serviços realizados um valor pré-estabelecido conforme se depreende das cláusulas - Do Pagamento, dos Contratos de Prestação de Serviços juntados ao processo administrativo;

...

23- Da Cooperativa:

23.1 - Presume o Centro Médico Hospitalar Pitangueiras Ltda, que ao contratar a UNICOM, para terceirizar os serviços, aliás essenciais, dos médicos, estaria protegida contra a eventual assunção do vínculo empregatício, com relação aos cooperados e, ainda, que deixaria de recolher ao INSS as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a esses prestadores. O entendimento é ilusório, e desprovido de qualquer fundamento, vez que a lei não ilide o tomador de serviços que se utiliza do cooperativismo para promover engenhosos projetos de terceirização.

...

25 - De pronto, e do exame dos contratos e da realidade fática, percebe-se que a autonomia, condição essencial para caracterizar a verdadeira relação cooperada, não está configurada no presente caso, vê-se que os cooperados médicos recebem pelos serviços prestados contudo quem determina o preço dos serviços é o Centro Médico.

26 - Outro ponto relevante, a ser destacado é que todos os serviços são prestados na dependência do Hospital ou em seus conveniados, com pessoal de enfermagem, material, impressos necessários para o atendimento médico, bem como todos os serviços de apoio ao desempenho da prestação de serviços, pertencentes ao Centro Médico Hospitalar Pitangueiras Ltda, controlando efetivamente os serviços prestados.

27- Vale assinalar, que o Centro Médico Hospitalar Pitangueiras elabora as planilhas de pagamento dos honorários médicos, individualizando o médico prestador de serviços e sua especialidade, mensalmente em formulário do Hospital e só depois é que a Unicom emite a Nota Fiscal / Fatura de Serviços com o valor exato, inclusive com o cálculo do I.R.R.F. Evidenciado está, que a UNICOM não tem controle algum sobre

os serviços prestados pelos seus cooperados. O controle dos serviços prestados, é unicamente exercido pelo Centro Médico.

28 - Quanto aos pressupostos , que segundo a Impugnante , não foram evidenciados pelo Auditor Fiscal, temos além daqueles acima relatados, a não eventualidade, mais do que caracterizada no caso presente.

28.1 - Como é possível admitir-se um Hospital sem um único médico segurado empregado? Um Hospital necessita para a execução de suas finalidades essenciais contratar os profissionais médicos, habilitados nas diversas especialidades caso contrário não há como fazer funcionar a empresa Hospitalar.

Contra a decisão, a recorrente reitera suas alegações iniciais, ora transcritas:

6.1 - Das considerações iniciais: relata sumariamente a motivação da notificação, observando que a mesma decorre de suposto não cumprimento da legislação previdenciária e, ao não concordar com a exigência oferece a defesa a fim de desconstituir a exação;

6.2 - Das razões de Defesa: observa, que a questão primordial consiste em identificar-se a exata relação da empresa com os médicos autônomos, empresas e cooperativa, isto porque , na equivocada visão deste instituto todos são empregados da requerente, enquadrando-os no artigo 3 e 9 da CLT;

6.2.1 - que o agente fiscalizador não limita-se a valores e números, indo além do necessário ao relacionar doutrinas e jurisprudências para justificar o procedimento;

6.2.2 - que o Instituto não é tecnicamente competente para caracterizar qualquer vínculo;

6.2.3 - que o Instituto faz deduções das circunstâncias sem contudo corresponderem à realidade, posto que os médicos são todos profissionais autônomos , não havendo qualquer relação de subordinação, sem exigência no cumprimento de horário, constância no atendimento ou exclusividade;

6.2.4 - que a empresa mantém cadastro dos profissionais que são contatados sempre que necessário, ademais todos os médicos são inscritos na Prefeitura com consultório próprio demonstrando a autonomia da relação;

6.2.5 - que existe uma nova dinâmica econômica social e laborativa, que deve ser aceita e reconhecida pelo INSS;

6.2.6 - quanto as cooperativas médicas é pacífico tanto na doutrina quanto na jurisprudência que aquelas são distintas das empresas em vários aspectos: não há objetivo de lucro, existe um fim comum e visa fundamentalmente o desenvolvimento do cooperado;

6.2.7 - se não fossem as colocações acima, suficientes, afirma que o INSS não é competente para interferir nas relações contratuais, sendo a natureza trabalhista passível de definição somente entre as partes, o órgão competente para julgar os casos atribuindo-lhes esta ou aquela natureza é a justiça do trabalho, neste caso eventual conflito somente se dará se provocado por uma das partes sob pena de violar o artigo 1079 do Código Civil;

6.2.8 - transcreve parte de Acórdão sem número e sem data, onde consta a premissa de que não compete ao INSS estabelecer o vínculo empregatício, sendo prerrogativa exclusiva da Justiça Trabalhista;

6.2.9 - Afirma que, em obediência ao artigo 100, inciso II do CTN deve o INSS aplicar o Acórdão ao presente caso;

6.3 - que dúvida não há que os médicos não são funcionários e, se não são funcionários somente podem ser autônomos. Sobre os pagamentos efetuados aos médicos autônomos também não incide contribuição por parte da empresa por força da declaração de inconstitucionalidade reconhecida pelo STF na RE 166.772-9 RS;

6.4 - transcreve emendas da 3a e 5a TRF para fundamentar o argumento de que não compete ao INSS interferir na autonomia da vontade dos interessados descaracterizando a relação de serviços.

6.4.1 - que conforme se depreende da cópia da sentença juntada aos autos, os juízes locais têm o mesmo entendimento, desconstituindo débito semelhante;

6.5 - que a notificação não pode subsistir, vez que falta o principal, a legalidade e a tipicidade tributária infringindo o artigo 150, inciso I da C.F.188;

7 - Acessórios: por decorrência lógica se o principal não é devido, logo os juros e multa também não o são;

8 - Da Conclusão Final - diante dos argumentos produzidos requer a improcedência da notificação, determinando o arquivamento do processo administrativo e ainda, protesta pela produção de provas legalmente admitidas.

Acrescenta através de aditamento:

1. Da atenta análise do Discriminativo dos Débitos objeto do presente processo administrativo, verifica-se que não foi observado o prazo decadencial de 5 anos, conforme o entendimento sedimentado pelo STF através da Súmula Vinculante n.º 08, cujo teor se reproduz:

...

E também traz provas produzidas no processo criminal motivado com a fiscalização bem como a sentença judicial nele proferida pela absolvição do réu por falta de materialidade. As provas produzidas são, sobretudo, o testemunho dos auditores-fiscais e declarações dos prestadores de serviços caracterizados como empregados.

Sentença judicial:

Assiste razão à defesa quando pugna pela absolvição do réu diante da falta de materialidade.

...

O fiscal limita-se a relatar que os médicos que trabalhavam no hospital ostentavam a qualidade de empregado segurado, e cita doutrina e jurisprudência acerca de trabalhadores autônomos.

Diante desse quadro perfunctório, presumiu que os médicos trabalhavam sob subordinação ao hospital na condição de empregados.

Também não encontro suporte tático nas afirmações do auditor, uma vez que o mesmo limitou-se a verificar os livros existentes.

...

Diante da ausência de materialidade, impõe-se a absolvição de PAULO AFONSO DE LUNA PINHEIRO com fulcro no artigo 386, II do Código de Processo Penal.

Testemunho:

Às reperguntas do defensor disse que a auditoria não se preocupa em verificar se os autônomos têm consultório próprio ou se prestam serviços a outros hospitais. Com relação a subordinação, pôde observar o cumprimento das regras impostas pelo hospital pela obediência às escalas de plantão e aos horários estabelecidos. Não foram ouvidos os profissionais indicados como autônomos pelo hospital sobre a observância de horários, recusa de escalas (plantões) e nem sobre outras questões. Normalmente, há oscilações, pois a remuneração depende do número de atendimentos. O depoente realizou auditoria pessoalmente em uma das cooperativas, a Unicom, não sabendo precisar se é a única. Pôde observar que ela presta serviços a outros hospitais.

...

Acredita que os profissionais estivessem subordinados as regras do hospital, embora não saiba precisar de onde extraiu essa conclusão, entendendo que apenas a existência do regulamento já justifica tal conclusão.

Declarações:

“jamais os sócios da PROPLAS CIRURGIA PLÁSTICA S/C foram, no período em tela, empregados do Centro Médico Hospitalar, de modo que, conseqüentemente e em realidade, (i) jamais receberam deste qualquer “salário”; (ii) jamais mantiveram relação profissional em caráter exclusivo; (iii) concomitantemente, mantinham consultório próprio, com pacientes próprios, em local diverso do Centro Médico

Hospitalar Pitangueiras Ltda.; (iv) durante a consecução do contrato de prestação de serviços a PROPLÁS CIRURGIA PLÁSTICA S/C LTDA. auto-administrava suas atividades sem se subordinar a ninguém; (v) nem a PROPLAS CIRURGIA PLÁSTICA S/C LTDA. , nem seus sócios, estes quando em atividade junto ao Centro Médico Hospitalar Pitangueiras, sofriam qualquer influência do poder diretivo deste ultimo, de maneira que gozavam de plena independência técnica a luz do que dispõe o artigo 16 do Código de Ética Médica vigente; e por fim (vi) os horários em que os sócios da PROPLAS CIRURGIA PLÁSTICA S/C LTDA. exerciam suas atividades junto ao Centro Médico Hospitalar Pitangueiras Ltda. observavam sobretudo a conveniência da PROPLAS CIRURGIA PLÁSTICA S/C LTDA. e de seus próprios sócios.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele conheço e passo ao seu exame.

Preliminar de decadência:

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

...

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua

revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

...

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Assim sendo, independente de meu entendimento pessoal sobre a matéria, manifestado em meus votos anteriores, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08.

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo *a quo* de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu *status* de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, considerando o presente caso, em que houve pagamento de parte das contribuições devidas na condição de contribuinte individual (autônomos, sócios-gerentes e cooperados), deve ser aplicado o artigo 150, §4º do CTN. Resultando daí que foram alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos até o mês 08/1997, inclusive.

Assim, acolho a preliminar de decadência de parte do período lançado e passo à apreciação do mérito.

No mérito:

Conforme todas as transcrições extraídas do relatório fiscal e decisão recorrida, a premissa principal que sustenta o lançamento é a impossibilidade de contratação de serviços médicos, em especial como plantonista em ambulatório ou unidades de tratamento intensivo do contratante, que não seja na condição de segurado empregado. Isso porque o plantão médico pressupõe a observância de horário de trabalho fixado pelo contratante e daí a presença de subordinação.

Ao adotar essa premissa, de fato, a fiscalização se auto desincumbiu do ônus de demonstração da presença dos elementos que caracterizam a relação de emprego: subordinação jurídica, pessoalidade, onerosidade e não-eventualidade. Embora tenha trazido farta doutrina e jurisprudência sobre relações de emprego, carece o lançamento de elementos materiais fáticos para sustentação da conclusão a que chegou a fiscalização.

Ademais, em outro sentido estão as contraprovas trazidas aos autos pela recorrente:

a) os valores recebidos pelos cooperados, pagos individualmente pela cooperativa UNICOM, sofrem oscilações expressivas, as vezes para mais e em outros meses para menos. Também os pagamentos não são contínuos, há meses em que os médicos não receberam pagamentos. Esses fatos podem ser constatados através das relações de pagamentos preparadas pela fiscalização e no testemunho dos auditores-fiscais;

b) muitos dos prestadores de serviços, em quaisquer das modalidades desconsideradas (com exceção de PROPLÁS CIRURGIA PLÁSTICA S/C LTDA, LELIS E LELIS S/C LTDA e SOCLIM - SOCIEDADE DE CLÍNICA MÉDICA SIC LTDA), inclusive a cooperativa UNICOM, também prestaram serviços a outros hospitais e estabelecimentos médicos no período verificado pela fiscalização, conforme se constata no exame de notas fiscais emitidas, não sequenciais, e também no testemunho dos auditores-fiscais; e

c) há nos autos fotografias que comprovam a existência de estabelecimentos próprios dos prestadores de serviços pessoas jurídicas.

Ressalta-se que as relações de pagamentos aos cooperados, anexadas ao relatório fiscal, foram obtidas na auditoria-fiscal realizada na cooperativa UNICOM.

Retornando à premissa adotada pela fiscalização - plantão médico pressupõe a observância de horário de trabalho fixado pelo contratante e daí a presença de subordinação, contrapõe-na a recorrente sustentando que seu estabelecimento hospitalar atende através de plantões médicos durante as 24 horas do dia, sendo essa uma necessidade de qualquer hospital, não significando daí que seja sua a eleição de um determinado profissional para cada período de plantão.

De fato, a premissa adotada não pode ser considerada absoluta a ponto de não se fazer acompanhada dos fatos que a sustentem. É razoável também que o contratante dos serviços médicos informasse à cooperativa tão somente o quantitativo de médicos especialistas em cada equipe que compõe os plantões, integrada também por outros profissionais da área de saúde de seu corpo de funcionários. A partir de então a cooperativa realizasse uma escala de plantão de acordo com a disponibilidade de horário dos médicos cooperados. É sabido que os médicos possuem uma rotina semanal diversificada entre plantões médicos, centros cirúrgicos,

atendimentos pelo SUS, consultório próprio etc. O atendimento como cooperado, não raras vezes, pode significar apenas uma de suas formas de exercer a profissão. E é de fato o que aconteceu no caso em exame. Constatado na última página da relação de pagamentos preparada pela fiscalização, fls. 127, onde estão os valores mais recentes, 08/98 a 12/98, que muitos médicos percebiam menos que o piso salarial à época para a categoria, que era de R\$ 980,00. Pode-se presumir que não era essa a única renda mensal do médico; logo, também prestavam serviços para outros hospitais e estabelecimentos médicos. A recorrente era apenas um de seus contratantes de serviços.

É certo que a teoria aqui exposta também é uma presunção, igualmente àquela levantada pela fiscalização. O que se ora demonstrar é que nenhuma conclusão é absoluta a ponto de não se fazer acompanhada de uma demonstração razoável e convincente. Daí, entendo que o lançamento que inaugura o processo aqui examinado contém vício insanável em seus fundamentos que culmina em sua nulidade.

Vício material:

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

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

...

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.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento

“forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do*

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso

não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Em razão do exposto, voto pelo provimento ao recurso voluntário para nulidade do lançamento por vício material.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes