



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720199/2020-54
ACÓRDÃO	2101-003.769 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de maio de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	HOSPITAL MATER DEI S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma, bem como, quando o acórdão contiver inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, é cabível a oposição de embargos para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar: a) a omissão relativa à onerosidade dos preceptores e b) a omissão e contradição relativas à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente substituto

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

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo HOSPITAL MATER DEI S.A. em face do Acórdão nº 2101-002.963, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF em sessão de 03/12/2024, que deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela embargante contra o Acórdão nº 101-010.421 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte.

O acórdão embargado, em síntese, a) por unanimidade de votos, conheceu do recurso voluntário e rejeitou as preliminares arguidas; e b) no mérito, dar-lhe provimento parcial, sendo: b.1) por voto de qualidade, para manter a autuação relativamente ao tópico “3.1 – Residência Médica – Professores Docentes” (infração “1.1. Ministrando Residência Médica, credenciado junto ao MEC, sem o devido vínculo empregatício dos médicos coordenadores e preceptores, nos anos de 2016 a 2018”, do Relatório Fiscal); vencidos os conselheiros, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto (relator), Wesley Rocha e Ana Carolina da Silva Barbosa, que votaram pela exclusão de tal infração; e b.2) por maioria de votos, para excluir do lançamento os valores relativos ao tópico/infração “3.2 – Pejotização: Parceria Médica” (infração: “1.2 Pejotização”, do Relatório Fiscal), vencido o Conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

NULIDADE. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. RECONHECIMENTO DE ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO SEGURADO OBRIGATÓRIO (EMPREGADO). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal, e seus anexos, contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

VIOLAÇÃO A COISA JULGADA. INOCORRÊNCIA.

A coisa julgada pressupõe a tríplice identidade: de partes, causa de pedir e pedido, o que não ocorre no caso dos autos.

RESIDÊNCIA MÉDICA. ATIVIDADE DE COORDENAÇÃO E PRECEPTORIA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOS PROBATÓRIOS.

Os dados dos projetos pedagógicos aprovados pela Comissão Nacional de Residência Médica constituem elementos fáticos probatórios aptos a comprovar a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego (não eventualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração).

Correto o procedimento fiscal ao enquadrar os profissionais alocados nas atividades de coordenação e preceptoria como segurados empregados do hospital mantenedor da residência médica.

CONTRATOS DE PARCERIA. TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Aplicação do Tema 725 do Supremo Tribunal Federal.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão em 17/09/2025 e opôs tempestivamente, em 22/09/2025, os Embargos de Declaração, invocando a existência de: a) omissão quanto ao pedido de produção de prova pericial e testemunhal; b) omissão quanto à ausência de onerosidade dos médicos preceptores; e c) contradição e omissão quanto à natureza dos serviços prestados pelos preceptores e à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Por Despacho de Admissibilidade nº 2101-000.001, de 22/12/2025, o Presidente da Turma Mário Hermes Soares Campos deu parcial seguimento aos embargos, admitindo-os exclusivamente em relação às alegações das alíneas "b" e "c", por verificar a existência de omissão no voto vencedor quanto à onerosidade (alínea "b") e de omissão e contradição quanto ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (alínea "c"), rejeitando a alínea "a". Em razão do desligamento do Conselheiro Antônio Sávio Nastureles do colegiado, os autos foram encaminhados para sorteio entre os demais conselheiros, recaindo a designação sobre o relator que ora subscreve.

É o relatório.

VOTO

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

1. Admissibilidade

Os Embargos de Declaração foram admitidos parcialmente, por Despacho de Admissibilidade nº 2101-000.001, de 22/12/2025, nos termos do art. 116 do Anexo do RICARF. O julgamento restringe-se, portanto, às alegações das alíneas "b" e "c", admitidas pelo despacho.

Registre-se que este relator foi vencido no mérito do acórdão embargado, tendo votado pela exclusão integral do lançamento. Não obstante, incumbe ao relator sorteado para os

embargos redigir o acórdão integrativo a partir da posição vencedora do colegiado, que é a que prevalece e deve ser respeitada.

É o que se faz.

2. Das alegações admitidas

2.1. Omissão quanto à onerosidade (alínea "b")

O embargante sustenta que o voto vencedor teria sido omissivo ao deixar de enfrentar a arguição de inexistência de onerosidade, aduzindo que o Hospital Mater Dei seria mero repassador de valores recebidos dos planos de saúde e convênios, sem constituir, ele próprio, o pagador da remuneração dos preceptores.

Assiste razão formal ao embargante, o voto vencedor do Conselheiro Antônio Sávio Nastureles tratou pormenorizadamente dos elementos da pessoalidade, da não eventualidade e da subordinação, mas não se manifestou expressamente sobre a onerosidade. A omissão é reconhecida e sanada neste acórdão integrativo.

A onerosidade, como elemento constitutivo da relação de emprego para fins previdenciários, está prevista no art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/1991, que qualifica como segurado empregado aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e **mediante remuneração**. A norma não exige que o pagamento seja rotulado de *salário*, nem que seja efetuado diretamente pela empresa tomadora dos serviços sem qualquer intermediação, exigindo que haja contrapartida econômica pela prestação de trabalho.

No caso dos autos, a própria escrituração contábil do Hospital Mater Dei evidencia a onerosidade. Como apontado pelo Relatório Fiscal (e-fls. 62/109), na conta contábil nº 412432301 *serviços médicos*, em mais de 95% dos históricos dos lançamentos figura a expressão "*repassa ao [nome do médico]*", com indicação clara e inequívoca de que o pagamento se destina à pessoa física do médico preceptor, não à pessoa jurídica interposta.

Os valores dos "repasses", discriminados nas planilhas elaboradas pela Fiscalização, correspondem à remuneração individual de cada preceptor pela prestação pessoal, não eventual e subordinada dos serviços de coordenação e ensino no âmbito da residência médica. Nesse aspecto, cumpre ressaltar o relatório fiscal:

3.2.6.4) Remuneração: a remuneração é a retribuição ao empregado pela prestação de serviço. Está consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, os quais são efetuados, basicamente, nos dias 16 e 30 de cada mês, apesar de mascarados como pagamentos a pessoas jurídicas, respaldados em notas fiscais de prestação de serviços, que nessa ação fiscal estão sendo considerados como remuneração.

3.2.7) Pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, constatou-se as seguintes características das pessoas jurídicas — PJ contratadas pela fiscalizada:

3.2.7.1) Pela análise da DIRF — Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte apresentada pelo Hospital Mater Dei à Receita Federal, verifica-se que volume significativo das receitas das pessoas jurídicas é oriundo da prestação de serviços para a fiscalizada. Grande parte delas atuava com exclusividade. Em exame das declarações GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social verificou-se que, aproximadamente, 96% (noventa e seis por cento) das pessoas jurídicas não contrataram empregados ou, em raríssimos casos, fizeram contratação de apenas um empregado, que não envolveram profissionais para atividades fins das empresas e sim para serviços burocráticos e auxiliares, sem qualificação, com baixos salários. Analisando as GFIP verificou-se também que desses 96% das pessoas jurídicas, estas declararam (em sua maioria absoluta) apenas os sócios como contribuintes individuais. As contribuições previdenciárias recolhidas eram somente sobre a retirada pró-labore estimada em um salário mínimo. Outros apresentaram GFIP sem movimento.

3.2.8) Na ação fiscal e através desse relatório restou comprovado que o Hospital Mater Dei contratou trabalhadores mediante remuneração, para realização dos serviços que importam em pessoalidade no exercício das atividades e exigem o comprometimento profissional da pessoa física e não da pessoa jurídica.

3.2.9) Serão analisados neste tópico as contratações de serviços feitas pela fiscalizada para acobertar as contratações de empregados. Constam anexados contratos firmados entre a autuada e prestadores de serviços.

3.2.9.1) Analisados os contratos de prestação de serviços que tinham a pretensão de respaldar a relação jurídica entre o Hospital Mater Dei e as pessoas jurídicas — PJ, constatamos que tinham as mesmas características:

* Mesmo padrão, mesmo conteúdo e cláusulas comuns; e Cláusulas OBJETO redigidas de forma genérica, superficial e padronizada, sem descrever e especificar detalhadamente o serviço contratado; e Os contratos, em sua grande maioria, são testemunhados pelas mesmas pessoas; apesar de não identificadas, as assinaturas sempre se repetem.

3.2.9.2) De acordo com o parágrafo primeiro da cláusula primeira, para a realização da atividade descrita que é objeto do contrato, a pessoa jurídica — PJ poderá fazer uso da área hospitalar. Na mesma cláusula, no parágrafo quinto, o Hospital Mater Dei se obriga a mobiliar e equipar a área física cedida para a adequada realização dos serviços. 3.2.9.3) A cláusula sexta estabelece que o Hospital deverá fornecer um número de funcionários compatível com as necessidades da prestação de serviços hospitalares. A cláusula sétima determina que os equipamentos hospital destinados a realização da presente prestação de serviços serão fornecidos pelo Hospital Mater Dei, salvo os equipamentos de uso individual e pessoal de cada médico. No parágrafo terceiro da cláusula sétima fica claro que quem pagará as contas de água, luz, telefone e imposto predial referente à área utilizada pela pessoa jurídica — PJ é o Hospital Mater Dei. Portanto, todos os ônus do empreendimento são do Hospital, até mesmo as contas de água e luz, material de consumo, equipe de apoio, etc. são de responsabilidade do Hospital Mater Dei.

(...)

3.2.10) Na contabilidade do Hospital Mater Dei não constam recebimentos de aluguéis por parte dos prestadores de serviços, identificados no item 3.2 acima,

pelo uso do espaço físico do Hospital, o que reforça a caracterização da relação pessoal dos sócios com o Hospital como de segurado empregado.

3.2.11) Analisando a conta contábil nº 412432301 — serviços médicos, a fiscalização apurou que em mais de 95% (noventa e cinco por cento) de todos os HISTÓRICOS dos lançamentos contábeis aparece a expressão: “repasse ao fulano de tal”, com indicação clara e inequívoca de que se trata de pagamento ao médico e não a empresa da qual ele é sócio.

3.2.13.1) Conforme relatado acima, os valores pagos aos médicos (através de Pessoas Jurídicas) estão lançados na conta contábil nº 412432301 que é conta de resultado; portanto, afastada a hipótese de o Hospital Mater Dei alegar ser mero repassador de honorários médicos, sendo devido o crédito previdenciário com base nos valores registrados na sua escrituração contábil.

3.2.14) Conclusões: pelas exposições retro, onde demonstrados fatos, relagdes e situações, pode-se concluir, com segurança, a existência de relação de emprego entre o Hospital Mater Dei e os profissionais contratados. E de se registrar, que não é requisito essencial na definição de empregado a exclusividade da prestação dos serviços. Não é necessário que o empregado preste serviços a somente um empregador. A lei não faz essa exigência. Assim, plenamente justificado o recebimento pelo empregado de eventuais valores como remuneração além daqueles pagos pela fiscalizada. Os contratos de prestação de serviços são padronizados, têm o mesmo conteúdo, cláusulas comuns e descrição do objeto feita de forma genérica. Pelo amplamente exposto fica evidenciado que os contratados como prestadores de serviço, na verdade, eram os profissionais, pessoas físicas na figura de um ou mais sócios das pessoas jurídicas — PJ que, em caráter não eventual, executavam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades fins da empresa fiscalizada na obtenção de resultados operacionais, objeto do seu empreendimento econômico. Portanto, estão presentes na relação laboral em análise os elementos básicos que definem a relação de emprego, ou seja, subordinação, não eventualidade e pessoalidade na prestação do trabalho, mediante remuneração. Desconsiderar a personalidade jurídica, no presente caso, não significa desconstituir a pessoa jurídica e sim não reconhecê-la com tal, no que diz respeito as contribuições sociais, para que sejam tidos como salário-de-contribuição os pagamentos efetuados aos segurados empregados aqui alcançados.

(...)

4.1.1) Médicos participantes do corpo docente, na qualidade de pessoas físicas - PF. Em anexo a este Relatório, acha-se a planilha de nº 01 com a descrição dos médicos, área de residência, qualificação profissional, tipo de docente, tempo de experiência, tempo de dedicação e a carga horaria. Com base na planilha 01 elaboramos a planilha de nº 02, na qual a base de cálculo da contribuição previdenciária foi calculada a partir do piso salarial da categoria e da carga horaria disponibilizada. Abaixo, transcrevemos artigos da Lei nº 3.999/1961, bem como da Sumula nº 143 do TST, que tratam da remuneração mínima dos médicos:

(...)

4.1.2) Médicos participantes do corpo docente, que tiveram recebimentos através de pessoas jurídicas - PJ. As bases de cálculo da contribuição social estão discriminadas em planilhas, anexas a este Relatório Fiscal, apresentadas pelo

Hospital Mater Dei. As bases de cálculo atribuídas a cada sócio, mês a mês, foram apuradas com base na participação de cada sócio no capital social da empresa. O QUADRO-RESUMO das bases de cálculo, acima referidas, esta descrito na planilha de nº 03.

Os valores lançados na conta de resultado do Hospital sob a rubrica de “repasso” constituíam contrapartida econômica direta pela prestação pessoal, não eventual e subordinada dos serviços de coordenação e preceptoria e não mero trânsito de recursos de terceiros. Nesse contexto, a qualificação jurídica dos pagamentos como remuneração sujeita a contribuições previdenciárias decorre diretamente do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 define salário-de-contribuição como *"a remuneração auferida em uma ou mais empresas"*, sem qualquer exigência quanto à forma ou denominação do pagamento.

A interposição da pessoa jurídica, como ficção contratual destinada a encobrir a relação de segurador obrigatório, conforme concluiu o voto vencedor quanto à existência dos demais elementos, não tem o condão de descaracterizar a onerosidade da prestação de serviços e, por consequência, de suprimir a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas.

Rejeita-se, portanto, a arguição de inexistência de onerosidade. A omissão está sanada, sem efeitos infringentes.

2.2. Omissão e contradição quanto ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e à ADC nº 66 (alínea "c")

O embargante sustenta contradição entre a exclusão da exigência relativa aos médicos parceiros, com fundamento na licitude da pejetização à luz do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e do Tema 725 do STF, e a manutenção da exigência em relação aos preceptores da residência médica, sem que o voto vencedor tivesse enfrentado se o mesmo dispositivo se aplicaria a estes últimos.

A omissão quanto ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é reconhecida e sanada a seguir.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 dispõe que *"para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas"*. O dispositivo foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal na ADC nº 66, que também referendou, nos julgamentos da ADPF nº 324 e do RE nº 958.252 (Tema 725), a licitude da terceirização e da pejetização, inclusive da atividade-fim.

Não obstante, o próprio STF, ao assentar a constitucionalidade do art. 129, esclareceu que a licitude da contratação por pessoa jurídica pressupõe a **ausência de fraude ou abuso** na interposição da pessoa jurídica. Ou seja, onde a realidade dos fatos demonstra que a

forma jurídica da PJ é utilizada para encobrir relação jurídica, a reclassificação pela autoridade fiscal é legítima e o art. 129 não pode funcionar um “direito absoluto”.

No caso dos preceptores da residência médica, contudo, a situação é distinta da que levou à exclusão do lançamento relativo aos médicos parceiros do tópico 3.2.

No caso da pejetização, o voto condutor concluiu que a fiscalização não logrou evidenciar, de forma individualizada e concreta, a existência dos elementos previstos no art. 12 da Lei nº 8.212/91, sendo que a argumentação fiscal foi reputada generalizada quanto aos pressupostos fáticos, sem comprovação indubitável do abuso na contratação.

Para os preceptores da residência médica, o voto vencedor alcançou conclusão oposta, não por incoerência, mas por identidade de método e distinção de fatos e de prova. A diferença reside no arcabouço regulatório próprio da residência médica. A Lei nº 6.932/91 e as normas da Comissão Nacional de Residência Médica impõem ao hospital mantenedor obrigações precisas quanto à atuação dos coordenadores e preceptores, tais como carga horária mínima vinculante, proporção obrigatória entre preceptores e residentes, conteúdo pedagógico fixado externamente e cumprimento sujeito a auditoria da própria CNRM.

Essa regulação não é uma cláusula negocial entre partes, mas sim imposição normativa que vincula o profissional ao projeto pedagógico aprovado, ao local de trabalho determinado e ao horário definido pelo mantenedor. Não há, nesse contexto, a autonomia que caracteriza a prestação genuinamente empresarial de serviços intelectuais que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 visa proteger.

Como destacou o Relatório Fiscal ao analisar os projetos pedagógicos da CNRM (e-fls. 65/70), os critérios de carga horária e as obrigações de comparecimento não decorrem de escolha do preceptor nem de negociação com a pessoa jurídica por ele utilizada, mas de exigência regulatória dirigida ao hospital na condição de instituição mantenedora.

A pessoa jurídica interposta, nas circunstâncias apuradas, não praticou qualquer ato empresarial autônomo, foi mero instrumento de faturamento para viabilizar o pagamento à pessoa física, como evidenciado pelo fato de que mais de 95% dos lançamentos na conta contábil nº 412432301 registravam o pagamento com a expressão "repasso ao [nome do médico]", sem que as PJs tivessem empregados, estrutura operacional própria ou receitas oriundas de outros tomadores em volume relevante.

Portanto, não há contradição entre o tratamento conferido ao tópico 3.1 e aquele aplicado ao tópico 3.2. Em ambos os casos, o critério foi verificar se a interposição da pessoa jurídica traduzia relação empresarial genuína ou ocultava vínculo entre o Hospital e os médicos. No tópico 3.2, concluiu-se pela primeira hipótese. No tópico 3.1, pela segunda. O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não foi afastado por incompatibilidade com a natureza intelectual ou científica dos serviços, afinal, a atividade de preceptoria em residência médica tem inegável conteúdo científico, mas pela constatação de que a forma jurídica adotada encobria, neste caso concreto a caracterização dos médicos como segurados obrigatórios.

Inclusive, o entendimento do Colegiado foi no sentido de que o art. 129 da Lei do Bem é aplicável apenas quando o serviço é prestado pela pessoa jurídica, conforme se denota da própria redação do art. 129 ao utilizar a expressão “quando por esta realizada”.

Portanto, a omissão está sanada e arguição de contradição não procede, sem efeitos infringentes.

4. Conclusão

Em vista do exposto, voto por acolher parcialmente os Embargos de Declaração, nos termos do despacho de admissibilidade de 22/12/2025, tão somente para sanar a) a omissão relativa à onerosidade dos preceptores e b) a omissão e contradição relativas à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, sem efeitos infringentes, mantendo, na integralidade, o resultado do Acórdão nº 2101-002.963.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto