



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>13136.721920/2022-95</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.212 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/3 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NOTRE DAME INTERMEDICA MINAS GERAIS SAUDE S.A – SUCESSORA DE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NÃO CONHECIMENTO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Súmula CARF nº2, O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. LIMITES.

CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS.

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

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, em afastar as preliminares e a prejudicial de mérito para, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial no sentido de reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencidos os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Roberto Carvalho Veloso Filho que votaram por dar provimento ao

Recurso Voluntário. A conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo manifestou o interesse em fazer declaração de voto.

Sala de Sessões, em 4 de novembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos contidos nos autos, seguem trechos do relatório do acórdão recorrido.

### RELATÓRIO

#### 1. DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Autos de Infração de contribuições previdenciárias patronais (código 2141), incluindo aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT- código 2158), de contribuições dos segurados (código 2096) e de contribuições devidas a outras entidades e fundos (códigos vários), apuradas para o período de 01/2017 a 12/2018, de acordo com os demonstrativos abaixo:

(...)

O Relatório Fiscal de fls. 6174 informa que a Auditoria foi iniciada na empresa CENTRO MÉDICO KERALTY, CNPJ 17.298.761/0001-74, que modificou seu nome para CENTRO MÉDICO NDIS MG LTDA, a qual foi incorporada pelo sujeito passivo da presente autuação, NOTRE DAME INTERMEDICA MINAS GERAIS SAÚDE S/A, conforme Protocolo de Incorporação e Justificação de 01/10/2021, com ata registrada em 07/04/2022 na Junta Comercial de Minas Gerais. Em

consequência, houve a extinção da incorporada e a baixa de seu CNPJ. Essas empresas pertenciam ao mesmo grupo econômico.

De acordo com o seu Estatuto, a entidade é uma sociedade por ações de capital fechado, que tem por nome fantasia “GNDI MINAS”, com sede na cidade de São Paulo e duas filiais localizadas em Belo Horizonte. Seu objeto social é a “operação de planos privados de assistência à saúde, coletivos, individuais e familiares, a prestação de serviços médicos, ambulatoriais, clínicos, hospitalares e terapêuticos e a prestação de serviços de diagnóstico aos beneficiários dos referidos planos de saúde que, quando necessários, serão realizados também por meio de serviços contratados com terceiros.”

No cadastro da RFB, a empresa tem, além da matriz, mais 21 (vinte e uma) filiais ativas, em municípios de São Paulo e Minas Gerais.

No Relatório Fiscal, a Auditoria aponta a legislação que fundamenta a apuração dos créditos, apresenta uma descrição dos fatos e sua análise, conforme abaixo:

#### V – ANÁLISE:

13. A partir de cruzamentos das informações extraídas apuramos que a Contribuinte, em 2017 e 2018, registrou na conta de Despesas Operacionais, 00148 – Honorários Médicos, uma grande quantidade de prestação de Serviços com assiduidade.

14. Solicitamos as cópias dos Contratos de Prestação de Serviços e Notas Fiscais sendo apresentados em sua maioria, faltando poucos contratos.

#### 15. Análise dos contratos:

15.1. Os contratos são praticamente iguais, com mesmo conteúdo (incluindo os mesmos erros de português, a mesma testemunha, quando tem, a maioria não tem), cláusulas comuns e descrição do objeto de forma genérica, alterando só o nome da contratada e valores.

15.2. De acordo com os contratos, verificamos que:

O objeto dos contratos é o mesmo: “a prestação de serviços de assistência à saúde médicos pelo(a) CONTRATADO(A), ambulatorial, aos pacientes do(a) CONTRATANTE, na(s) especialidade(s) discriminada(s) e no(s) regime(s) de atendimento apontado(s) no Anexo I.

15.3. Os serviços são prestados nas dependências da contratante.

15.4. Toda a infraestrutura é da contratante que é obrigada a:

“Vii Manter todas as condições necessárias à prestação dos serviços médicos contratados, tais como instalações limpas e adequadas ao

atendimento dos pacientes, disponibilidade de equipamentos e manutenção dos mesmos, materiais e medicamentos necessários aos atendimentos;

Viii Responsabilizar-se pelos acidentes decorrentes de falta de manutenção dos equipamentos e falha no provimento dos materiais necessários à prestação dos serviços médicos contratados”;

15.5. Também é obrigada a:

“Orientar formalmente o(a) CONTRATADO(A) a respeito de qualquer alteração nas normas internas, técnicas e administrativas que possam, porventura, ter reflexo na prestação de serviços.”

15.6. O(A) Contratada se obriga a:

“i. Atender os pacientes da Contratante com observância de suas necessidades, especialmente os casos de urgência/emergência, pessoas com 60 (sessenta) anos de idade ou mais, às gestantes, às lactantes, aos lactentes e às crianças até 05 (cinco) anos de idade e, ainda, aos idosos maiores de 80 (oitenta) terão preferência especial sobre os demais idosos, exceto em caso de emergência;

ii. Atender todos os pacientes da Contratante com o cuidado necessário, realizando a prestação dos serviços contratados com padrões técnicos e de conforto material sem qualquer distinção;

iii. Executar o serviço em observância às normas internas, técnicas e administrativas atinentes ao funcionamento do CONTRATANTE e aquelas relativas ao objeto do presente Contrato, inclusive no que tange às questões éticas e de sigilo/confidencialidade médica profissional.

...

XI Não transferir, subcontratar ou ceder as obrigações contidas neste Contrato a terceiros, sem autorização expressa do(a) CONTRATANTE.”

15.7. Todos os contratos são por prazo indeterminado.

15.8. Os pagamentos são por serviços prestados, medidos e pagos mensalmente e reajustados a cada 12(doze) meses.

15.9. O contratado autoriza a contratante a divulgar seu nome, endereço profissional e especialidade em todos os meios de comunicação dirigidos aos pacientes.

A Auditoria passa a discorrer sobre as diligências realizadas:

16. Das Diligências efetuadas:

16.1. Em 04/08/2021, o Auditor Fiscal Rogério Leite Barbosa compareceu à Rua Turquesa, 734, sala 04, bairro São Joaquim, Contagem (MG), CEP 32113-050. Esse é o endereço cadastrado como sede de três empresas prestadoras de serviço: ➤ **Sociedade Médica de Profissionais Afins Ltda**, CNPJ 04.162.447/0001-18;

➤ **SOME PAS SR Ltda – Sociedade Médica de Profissionais da Área de Saúde Ltda**, CNPJ 04.162.454/0001-10, e;

➤ **Northmed Serviços Médicos Ltda**, CNPJ 17.085.627/0001-95.

Na Diligência ficou constatado que no endereço não funciona nenhuma dessas empresas e sim a **Coopercon – Cooperativa de Trabalho Médico de Minas Gerais**, CNPJ 02.556.125/0001-90, que também presta serviços à Autuada, e há consultórios médicos e médicos atendendo.

Estas 3 (três) empresas continuam ativas no cadastro da RFB. Nelas, transitam/transitaram 306 (trezentos e seis) médicos.

16.2. Nesta mesma data, o Auditor compareceu na sede da empresa **Sociedade Médica de Profissionais da Ciência da Saúde Ltda**, CNPJ 10.605.211/0001-01, à Av. João Cesar de Oliveira, 2705, sala 203, bairro Eldorado, Contagem (MG), CEP 32310- 000 e constatou que, apesar da empresa ter 98 (noventa e oito) sócios, no local funciona apenas um escritório com 2 (dois) funcionários, sendo recebido pelo sr. Denilson de Souza Ferreira que confirmou que a empresa diligenciada realmente tem sede no local e assinou a intimação.

16.3. Em 11/08/2021 compareceu ao endereço de sede da empresa **Alt Serviços Médicos Ltda**, CNPJ 18.276.672/0001-90, à Av. Governador Valadares, 199, sala 301, Centro, Betim (MG) e constatou que apesar da empresa ainda manter-se ativa no cadastro da RFB e possuir 90 (noventa) sócios, não tinha ninguém no imóvel da sede e tinha uma placa com o nome MG PARTHNER, soluções em Contabilidade.

O porteiro informou que nunca funcionou nenhuma clínica no local, sempre foi escritório de contabilidade.

16.4. Foi feito também uma diligência à Rua João Rosa, 307, sala 206, Centro, Igarapé(MG). Esse endereço está cadastrado como sede das empresas **RCVMED Serviços Médicos**, CNPJ 23.148.780/0001-17 (baixada em 03/2022) e **MCVMED Serviços Médicos**, CNPJ 22.760.098/0001-18 (baixada em 12/2020). Apesar das duas empresas terem 43 sócios, está cadastrado no endereço apenas a sala 206 e não há nada no local.

As fotos das diligências estão anexadas no processo.

**16.5. Grupo de empresas SMR – Sociedades Médicas Reunidas:**

16.5.1. Entre as Prestadoras de Serviço lançadas no Razão, encontramos um grupo de empresas com situação bem peculiar: São 40 empresas, cuja Razão Social é SMR – Sociedades Médicas Reunidas, seguida de um algarismo romano. Essas empresas têm sede em dois endereços em Jenipapo de Minas, Minas Gerais CEP: 39.645-000, à Rua Monsenhor Bernardino nº 723 e à Rua Minas Novas, 170. Vale destacar que a cidade de Jenipapo de Minas, fica à 576 km de Belo Horizonte, onde são prestados os serviços e onde mora a maioria dos sócios. Esse grupo de empresas têm como sócios majoritários os srs. Natalino Lisboa Filho, CPF 715.281.646-87 e seu filho Mateus de Castro Lisboa, CPF 103.340.886-74, ambos com residência em Belo Horizonte(MG). Além desses sócios majoritários, transitam/transitaram 768 (setecentos e sessenta e oito) sócios minoritários, quase todos médicos, nenhum com residência em Jenipapo de Minas, dos quais 431 (quatrocentos e trinta e um) moram na região metropolitana de Belo Horizonte (BH, Contagem e Nova Lima).

16.5.2. Os senhores Natalino Lisboa Filho e Mateus de Castro Lisboa também são sócios majoritários da empresa **Imagerie Diagnóstico por Imagem**, outra prestadora de serviços para a Contribuinte, cujo endereço é o mesmo da residência da senhora Teresa Cristina de Oliveira Menezes sócia da empresa.

**16.5.3. Em outra Auditoria Fiscal constatamos que esse grupo (SMR) também prestava serviços à empresa auditada.** Na ocasião, intimamos esse grupo de empresas, solicitando:

"1. Registro de empresa e anotação dos profissionais legalmente habilitados, delas encarregados nas entidades competentes para a fiscalização do exercício das diversas profissões, conforme Lei 6.839, de 30/10/80 e Resolução CFM 1.971/2011; 2. Comprovante de endereço da Empresa, podendo ser cópia da Conta de energia, água ou telefone, desde que em nome da empresa; 3. Procuração e documentação do outorgante e outorgado (se for o caso); 4. Cópia do contrato de aluguel ou escritura do imóvel onde funciona a empresa conforme cadastrado no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ.

Em resposta, a empresa apresentou o Alvará de funcionamento de 2020, cópia em anexo e justificou a não apresentação do comprovante de endereço da empresa, conforme se segue:

“SMR CXXV – Sociedades Médicas Reunidas CXXV Ltda, pessoa jurídica inscrita no CNPJ nº 27.002.352/0001-32, com sede no endereço Rua Monsenhor Bernardino, 723, Centro em Jenipapo de Minas – MG, CEP 39.645-000, neste ato representada na forma de seu contrato social por meio de seu sócio administrador, Matheus de Castro Lisboa, brasileiro, casado, administrador de empresas, carteira de identidade nº MG-14.671.796 expedida pela Secretaria de Segurança Pública de Minas Gerais, CPF 103.340.886-74, residente e domiciliado a Rua João Junqueira, 84, apto 202, Santo Antônio, Belo Horizonte – MG, vem, respeitosamente, em atendimento à intimação, apresentar os documentos solicitados e manifestar o que se segue. Conforme apresentado na intimação, foram solicitados os seguintes documentos: Registro da empresa e anotação dos profissionais legalmente habilitados, Comprovante de endereço da empresa, Cópia do contrato de aluguel ou escritura do imóvel onde funciona a empresa.

Atualmente, a alteração contratual com mudança de endereço para Rua Monsenhor Bernardino, 723, Centro em Jenipapo de Minas – MG, CEP 39.645-000, está em fase de registro no cartório. O estabelecimento comercial, localizado no endereço informado anteriormente, é objeto de cessão familiar, o qual consta como titular das contas de cobrança a tia do sócio administrador. Sendo assim, a empresa não possui comprovante de endereço em seu próprio nome, nem mesmo contrato de aluguel.

Por fim, segue em anexo o alvará de funcionamento da empresa, bem como o contrato social e a última alteração consolidada.

Por gentileza, confirmar o recebimento.”

Apresentou essa mesma resposta para todas as empresas do grupo, mudando apenas no nome e CNPJ.

16.5.4. Assim, intimamos novamente o grupo solicitando:

1. Registro de empresa e anotação dos profissionais legalmente habilitados, delas encarregados nas entidades competentes para a fiscalização do exercício das diversas profissões, conforme Lei 6.839, de 30/10/80 e Resolução CFM 1.971/2011, no período de 2017 e 2018; 2. Comprovante de endereço da Empresa, podendo ser cópia da Conta de energia, água ou telefone, independente do titular do comprovante; 3. Procuração e documentação do outorgante e outorgado (se for o caso); 4. Cópia do cadastro do IPTU referente ao imóvel onde funciona a empresa, independente do nome do titular proprietário do imóvel, apresentando cópia da Carteira de Identidade e CPF do titular proprietário do imóvel.

Em resposta, o sócio apresentou cópia da Guia de IPTU do imóvel, ano 2021 e cópia da Carteira Nacional de Habilitação da pessoa que consta como titular do imóvel. Pela guia do IPTU, o imóvel é uma casa com apenas 88,14 m<sup>2</sup> de área construída.

16.5.5. Com relação ao registro da empresa e anotação dos profissionais legalmente habilitados, delas encarregados nas entidades competentes para a fiscalização do exercício das diversas profissões, conforme Lei 6.839/80 e Resolução CFM 1.971/2011, apresentou a seguinte explicação:

“Com relação ao primeiro documento requerido, a empresa SMR CLI – Sociedades Médicas Reunidas CLI Ltda não possui esse registro, por não se enquadrar como estabelecimento de saúde. Entende-se por estabelecimento de Saúde o espaço físico delimitado e permanente onde são realizadas ações e serviços de saúde humana sob responsabilidade técnica, nos termos da Portaria nº 2.022/2017. De acordo com o Anexo da referida Portaria, os critérios mínimos para caracterização como um estabelecimento de saúde são: a) existência de infraestrutura necessária para se considerar um espaço como estabelecimento de saúde, b) se há intenção de funcionamento com foco direto na saúde humana, c) o desempenho dos serviços deve ser realizado sob a responsabilidade de uma pessoa física legalmente habilitada para tal. No caso não há o preenchimento de tais requisitos, uma vez que a SMR CLI – Sociedades Médicas Reunidas CLI Ltda, é uma sociedade que presta serviços médicos por meio de seus sócios, habilitados como médicos, os quais detêm integral autonomia para decidir onde e como realizar suas atividades. **A sede da empresa funciona como escritório administrativo para o recebimento de correspondências e cumprimento das obrigações legais e tributárias.** Nenhum serviço é prestado no referido local. Sendo assim, com base na legislação vigente, a SMR não cumpre os requisitos exigidos para se enquadrar como estabelecimento de saúde. Denota-se que os contratantes dos profissionais, no caso, os hospitais e clínicas em que os sócios prestam eventualmente serviço, detém tal enquadramento e o referido registro no CNES.

Finalmente, ressalta-se, tal como informado adrede, que o estabelecimento comercial onde a empresa funciona é objeto de cessão familiar, no qual consta como titular das contas das concessionárias de serviços públicos a tia do sócio administrador, sendo esta a única razão para que a empresa não possuir tais comprovante de endereço em seu próprio nome. Por fim, em atendimento à solicitação, segue em anexo a cópia do cadastro do

IPTU referente ao imóvel onde funciona a empresa e Carteira de identidade/CPF do proprietário do imóvel, conforme solicitado.”

Essa explicação foi feita para todas as empresas do grupo, só alterando o nome e CNPJ.

Em suma, o Relatório Fiscal explica o seguinte:

16.5.6.1. As empresas não transmitem as GFIP's e quando transmitem o fazem “sem movimento”, conforme demonstrado nos Anexos VII, XI e XIII;

16.5.6.2. Todos os serviços são prestados pelos sócios;

16.5.6.3. Nenhum serviço é prestado na sede das empresas, um imóvel pequeno, sem nenhuma estrutura operacional, de propriedade da tia do sócio majoritário, situado a mais de 500 km do local de trabalho e residência dos sócios;

Fica a pergunta: Por que o cumprimento das obrigações legais e tributárias (e a correspondência) seriam feitos(entregues) tão longe do local de residência e trabalho do profissional?

16.5.7. Com o objetivo de otimização, racionalidade e eficiência, utilizamos essas informações produzidas em outro processo para a constatação de que essas circunstâncias descritas e comprovadas com documentação juntadas são fortes indícios de tratar-se de empresas de “prateleira”, ou “noteiras” que não existem de fato, no presente caso, simulação de existência de PJ para ocultar uma contratação de PF.

17. Sobre a estrutura das demais empresas prestadoras:

17.1. Das 196 empresas que prestam serviço à Contribuinte, 25 funcionam no mesmo endereço da residência do titular e/ou sócio. No Anexo VI informamos essas empresas.

17.2. Listamos no ANEXO XVI as empresas que não possuem sede própria verificado pelos motivos expostos. Informamos nome e CNPJ da empresa, endereço do cadastro, seus sócios com endereços residenciais e percentual do capital social de cada sócio. Totalizam 66 (sessenta e seis) empresas com 1.464 (hum mil, quatrocentos e sessenta e quatro) sócios.

O Relatório Fiscal apresenta então a análise das Guias de Recolhimentos do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIPs das empresas prestadoras de serviços:

18.1. Dezessete prestadoras de serviços apresentaram GFIP SEM MOVIMENTO no mesmo período que emitiram Notas Fiscais de prestação de serviços. Demonstramos no ANEXO VII essas

prestadoras, informando, por competência, nome e CNPJ da prestadora, Código de controle da GFIP SEM MOVIMENTO e no ANEXO VIII listamos os lançamentos na ECD dessas empresas nas competências que apresentaram GFIP SEM MOVIMENTO.

18.2. Cento e cinquenta empresas não transmitiram GFIP, listadas no Anexo XI por competência. No Anexo X, listamos os lançamentos, com competência, data, nome e CNPJ da prestadora, histórico do lançamento, nome do prestador de serviço, número da nota fiscal, e valor do lançamento.

18.3. Há ainda 19 (dezenove) empresas que não apresentaram contrato nem Nota Fiscal, portanto sem condições de verificarmos se houve a apresentação da GFIP. Estão listadas no Anexo XII. No Anexo XVII listamos os lançamentos referente a essas empresas.

18.4. No Anexo IX demonstramos as GFIPs das 27 (vinte e sete) empresas que apresentaram, informando competência, empresa, CNPJ, código de controle, trabalhadores, categoria, Base de Cálculo Mensal, Base de Cálculo 13º e Contribuição dos segurados.

18.5. No Anexo XIII demonstramos os valores de lançamentos mensais na ECD mensais e as Bases de Cálculo declaradas nas GFIPs.

A respeito da inscrição das empresas no Conselho Federal de Medicina, o Relatório Fiscal assim dispõe:

19.3. Em consulta ao Conselho Federal de Medicina é possível verificar que as empresas a seguir não possuem diretor técnico cadastrado, ou estão com o cadastramento vencido, assim, tratam de meras fornecedoras de mão de obra especializada, onde os profissionais estão subordinados a gestão técnica do diretor técnico do hospital.

(listagem das empresas)

Sobre os riscos da atividade econômica, o Relatório Fiscal explica:

20.3. Não há que se falar em autonomia de gestão do negócio, caso os riscos são assumidos pela tomadora dos serviços.

20.4. Com o auxílio do Contágil (programa da Receita Federal do Brasil que permite a importação e manipulação de arquivos com informações de contabilidade, cadastro, etc), emitimos dois relatórios (ANEXOS XIV e XV) onde informamos detalhadamente as empresas prestadoras de serviços, os diversos relacionamentos com as pessoas físicas, endereço das empresas, dos sócios atuais e excluídos, data de início e fim da relação, representantes legais, percentual do capital social e valores individuais. Como pode ser

visto os percentuais e valores dos capitais sociais da maioria das empresas são irrisórios.

Das 2.215 informações, metade o capital social individual é abaixo de R\$2.000,00 (dois mil reais).

A Auditoria conclui o seguinte:

VI - CONCLUSÃO:

21. Listamos a seguir os fatos identificados que, de forma geral, caracterizam a prática de “pejotização” na empresa auditada:

➢ As empresas prestadoras de serviço não possuem estrutura empresarial para funcionar, sendo que parte delas tem fortes indícios de serem empresas “noteiras”;

➢ Grande parte não entregam GFIP ou entregam SEM MOVIMENTO, ➢ Grande parte não tem diretor responsável e tem capital social irrisório;

21.1. Portanto, as empresas:

➢ Não assumem os riscos da atividade econômica;

➢ Prestam serviços nas dependências da contratante que detém o poder de controle e gerência demonstrando a subordinação dos profissionais à estrutura do hospital; ➢ A remuneração mensal, portanto, não eventual.

21.2. Assim, constatamos a presença dos cinco elementos fático jurídicos da relação de emprego:

- trabalho prestado por pessoa física,
- de forma pessoal,
- não eventual,
- onerosa,
- subordinada

22. Independentemente da figura contratual adotada, uma vez ausente a autonomia organizacional do trabalho do prestador de serviços, com o exercício da sua atividade laboral de forma pessoal e sob a direção do tomador, e sem a propriedade dos meios de produção e responsabilidade pelos riscos do empreendimento, está-se diante de típica de relação de emprego/segurado empregado.

23. Portanto, caracterizados estão os pressupostos para a configuração da relação de emprego, dispostos nos artigos 2º e 3º

da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho), aprovada pelo Decreto-Lei n° 5.452 de 01/05/1942, transcritos a seguir: (...)

24. Sobre a definição de segurado empregado na Lei 8.212/91: (...)

25. Configurados os elementos da relação de emprego, o fisco fazendário possui competência para alcançar o real fato tributável da fiscalizada, sem depender de autorização da Justiça Comum, ou Federal, ou Trabalhista, aplicando aqui a legislação a seguir: (...)

26. Por todo exposto e embasado na legislação citada, efetuamos o Lançamento de Ofício de fatos geradores de Contribuição Previdenciária no sujeito passivo auditado, período de 01/2017 a 12/2018 referente à prestação de serviços por pessoas físicas, transvestidas de pessoas jurídicas em nítida relação de emprego previsto nos arts. 2º e 3º da CLT cc art. art. 12, inciso I, “a”, o art. 28, inciso I, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

27. Conforme verificado, trata-se de serviços de medicina. Considerando que os serviços foram prestados na empresa tomadora, que forneceu toda a estrutura necessária, física, material e equipamentos, constatamos que o custo da prestação de serviços foi apenas o da hora laborada, típica desse tipo de serviço, não havendo nenhum outro custo pela suposta empresa prestadora que não tem estrutura operacional. Assim, as Bases de Cálculo utilizadas foram os valores dos serviços prestados constantes nas Notas Fiscais apresentadas, constantes no Anexo III e lançadas na Conta Despesas Operacionais, 00148 – Honorários Médicos, sendo o 13º (décimo terceiro salário) calculado à base de 1/12(um doze avos mensal).

A Auditoria discorre acerca da aplicação da multa qualificada:

28. A multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no parágrafo primeiro do artigo 44, inc. I, §1º da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, foi duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumam ao previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento). (...)

29. A fraude é a ação ou omissão que tenta mascarar o fato gerador. O sujeito passivo, agindo de má-fé e, mediante o uso de um ardil, de uma mentira, adultera o fato gerador, fazendo-o parecer algo sem relevância fiscal ou fato com menor incidência tributária. A forma mais comum de fraude é a simulação, cujo conteúdo consiste numa declaração de vontade distinta da vontade real, com a concordância de ambas as partes (conluio) e visando, geralmente, fugir de obrigações/imperativos legais e prejudicar o

fisco. Os planejamentos tributários abusivos e, portanto, ilícitos, tem sido historicamente entendidos como situações simuladas, nas quais afloram operações fictícias visando modificar as características essenciais do negócio jurídico pretendido e praticado, de modo a reduzir o montante do tributo devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

30. Outro ponto fundamental a abordar é a caracterização do dolo do sujeito passivo sonegador ou fraudador. De acordo com o art. 18, inc. I, do Código Penal, diz-se que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Notemos que a norma penal traz duas espécies de dolo, o dolo direto, quando o agente "quis" o resultado e o dolo indireto, quando o agente assumiu o risco de produzir o ilícito.

31. Por todo exposto, fica caracterizado a presença da fraude, do dolo e do conluio.

32. Sobre a responsabilidade do sucessor.

32.1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

32.2. Por se tratar de sucessora e sucedida integrantes do mesmo grupo econômico a sucessora responde também pela multa qualificada. (Nota Técnica GT Responsabilidade Tributária, de 17/12/2010, itens 32 e 161, letra "g").

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação de lançamento na qual alega:

- PRELIMINARMENTE - Da nulidade dos Autos de Infração em razão do vício de motivação dos atos administrativos;

- Prejudicial de mérito - Decadência Parcial Do Crédito Tributário;

- Da Regularidade Da Contratação De Médicos Por Meio De Pessoas

Jurídicas Pela Impugnante;

- Vício Na Apuração Da Base De Cálculo – Da Ilíquidez E Incerteza Dos Autos De Infração;

- Necessidade Do Cancelamento Das Multas Cominada – Da Inaplicabilidade Da Multa Qualificada De 150% - Da Inexistência De Fraude

Acordaram os membros da 15ª TURMA/DRJ06 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário em litígio. O acórdão de DRJ apresentou a seguinte ementa:

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS.

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

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

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

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário tempestivo no qual alega:

- Preliminarmente

- Nulidade da Decisão da DRJ por Vício de Fundamentação;
- Nulidade dos Autos de Infração em razão do vício de motivação dos atos administrativos;

- Prejudicial de Mérito

- Decadência Parcial do Crédito Tributário – Da inteligência do artigo 150, §4º do CTN;

- No mérito

- Regularidade da Contratação de Médicos por meio de pessoas jurídicas pela Recorrente;
- Vício na Apuração da Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias – Da iliquidez e incerteza dos Autos de Infração;

- Necessidade do Cancelamento das Multas Cominadas – Da Inaplicabilidade da Multa Qualificada de 150% - Da inexistência de dolo, fraude ou simulação;

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço em parte. Não conheço das alegações de inconstitucionalidade, por força da Súmula CARF nº2.

### 2 PRELIMINARES

#### 2.1 DA NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO E DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DO VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Em face da conexão dos argumentos, as alegações de nulidade do auto de infração e do acórdão de DRJ serão tratadas conjuntamente.

Alegou o contribuinte em sede de impugnação que as alegações do auto de infração foram genéricas, não havendo a “análise concreta das atividades exercidas pelos médicos” (e-fl.6232).

Informa que conjuga tanto a operação de plano de saúde quanto a prestação de serviços médicos aos beneficiários de seus planos, adotando “todos os procedimentos e parâmetros legalmente válidos para a contratação dos serviços médicos” (e-fl.6233).

Nega que ocorra situação de “pejotização” ou de empregados no presente caso.

As alegações são repisadas no Recurso Voluntário, repetindo o principal fundamento do descumprimento do art. 142 do CTN, o que ensejaria a nulidade do auto de infração.

Em relação à alegada nulidade do acórdão de DRJ, aduz que este não teria analisado os principais argumentos da impugnação, tendo reiterado as alegações da fiscalização, carecendo de motivação, o que implicaria nulidade do acórdão. Fundamenta suas alegações no “art. 59, inciso II, da Lei nº 9784/99 e art. 489, § 1º, inciso IV, do CPC”(e-fl.6403).

Dispõe o art. 142 do CTN:

#### Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Os autos de infração foram lavrados em consonância com o dispositivo legal. Os autos de infração, o Relatório Fiscal, e respectivos anexos, apresentam de forma clara os fundamentos legais que os subsidiam, trazem expressos os elementos que representam os requisitos legais expostos no artigo 142 supra, e juntam provas que a fiscalização entendeu corroborar sua tese.

Não há carência de motivação por parte da fiscalização, e sim discordância da autuação por parte do recorrente, o qual está exercendo livremente seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

O acórdão de DRJ, por sua vez, também entendeu serem as provas carreadas aos autos, pela fiscalização, suficientes à demonstração das infrações apontadas. A instância *a quo* acolheu os argumentos da fiscalização, utilizando-os como razão de decidir. Igualmente não houve carência de motivação, o acórdão recorrido entendeu pela procedência da tese da fiscalização, sua fundamentação e elementos probatórios. Aqui novamente o que houve foi discordância do recorrente em relação à motivação da autuação e, consequentemente, em relação aos motivos mantidos pelo acórdão.

Pela fundamentação do acórdão de DRJ verifica-se que não procede a alegação de que o colegiado *a quo* não teria apreciado as principais alegações do contribuinte. O colegiado apenas não acolheu as alegações do impugnante. Ademais, está consolidada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o entendimento de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Pelo exposto, ficam afastadas as preliminares, não estando presente nenhuma das situações de nulidade elencadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

### 3 PREJUDICIAL DE MÉRITO

#### 3.1 DA DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DA INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN

Alega a recorrente a decadência parcial do crédito tributário referente aos períodos de 01/2017 a 10/2017. Para o reconhecimento, ou não, da alegada decadência, é indispensável que se analise se houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Esta análise será feita próximo item, quando da análise do mérito.

### 4 MÉRITO

No presente caso, cumpre analisar inicialmente a ocorrência da simulação. Havendo simulação, é afastada a premissa de regularidade das operações e compatibilidade dos registros formais com a realidade fática, a qual norteia normalmente toda análise jurídica.

A fiscalização fez extenso trabalho na qual identificou, inicialmente, a contabilização em despesas operacionais – honorários médicos – uma grande quantidade de prestação de serviços com assiduidade. Os fatos descritos no TVF, reproduzidos no acórdão de DRJ e parcialmente colados no relatório deste acórdão indicam robusto quadro indiciário de inexistência de fato das pessoas jurídicas contratadas, simulando a existência de pessoas jurídicas para ocultar a contratação de pessoas físicas. Retomem-se algumas das conclusões da fiscalização após cruzamentos de dados, análise de contratos, e várias diligências nos endereços declarados:

➤ As empresas prestadoras de serviço não possuem estrutura empresarial para funcionar, sendo que parte delas tem fortes indícios de serem empresas “noteiras”;

➤ Grande parte não entregam GFIP ou entregam SEM MOVIMENTO; ➤ Grande parte não tem diretor responsável e tem capital social irrisório;

21.1. Portanto, as empresas:

➤ Não assumem os riscos da atividade econômica;

➤ Prestam serviços nas dependências da contratante que detém o poder de controle e gerência demonstrando a subordinação dos profissionais à estrutura do hospital;

➤ A remuneração mensal, portanto, não eventual.

21.2. Assim, constatamos a presença dos cinco elementos fático jurídicos da relação de emprego:

➤ trabalho prestado por pessoa física,

➤ de forma pessoal,

➤ não eventual,

➤ onerosa,

➤ subordinada

22. Independentemente da figura contratual adotada, uma vez ausente a autonomia organizacional do trabalho do prestador de serviços, com o exercício da sua atividade laboral de forma pessoal e sob a direção do tomador, e sem a propriedade dos meios de produção e responsabilidade pelos riscos do empreendimento, está-se diante de típica de relação de emprego/segurado empregado.

23. Portanto, caracterizados estão os pressupostos para a configuração da relação de emprego, dispostos nos artigos 2º e 3º da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452 de 01/05/1942, transcritos a seguir: (...)

24. Sobre a definição de segurado empregado na Lei 8.212/91: (...)

25. Configurados os elementos da relação de emprego, o fisco fazendário possui competência para alcançar o real fato tributável da fiscalizada, sem depender de autorização da Justiça Comum, ou Federal, ou Trabalhista, aplicando aqui a legislação a seguir: (...)

As constatações estão lastreadas em farta documentação juntada aos autos do processo administrativo quando da autuação fiscal e foram confirmadas na decisão de DRJ.

Em sua defesa, para afirmar a regularidade de suas contratações por meio de pessoas jurídicas, o recorrente levanta várias questões.

#### 4.1 DA REGULARIDADE DA CONTRATAÇÃO DE MÉDICOS POR MEIO DE PESSOAS JURÍDICAS PELA RECORRENTE

##### 4.1.1 DA PRÁTICA CONSOLIDADA NA ÁREA MÉDICA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA AUTÔNOMA

Não tratou a autuação de afirmar que haveria, de modo geral, alguma irregularidade na contratação de médicos por meio de pessoas jurídicas ou, tampouco, não reconhecer as práticas consolidadas na área médica. A fiscalização se atreve a constatar a irregularidade existente em contratações realizadas no presente caso, restrito ao presente sujeito passivo e respectivos contratados, e ao período da fiscalização. Este foi o escopo da fiscalização e correspondente autuação, cujos fatos o recorrente buscou contestar.

Afirmar que esse tipo de contratação é prática comum e generalizada na área médica não afasta as irregularidades concretas trazidas aos autos.

À e-fl. 6408 o Recurso Voluntário afirma:

A prestação do serviço médico por meio de sociedade é a forma mais comum na área médica, pois auxilia o profissional na organização do serviço, conferindo ao médico maior autonomia/flexibilidade. Ele mesmo quem definem se e quando realizarão suas atividades de acordo com sua agenda, que pode incluir prestação de serviço em diversos hospitais/clínicas/consultórios.

Não se questiona tal afirmativa. Ocorre que, para que ocorra o mencionado auxílio, faz-se necessário que exista realmente a sociedade. Que ela não exista apenas de direito, mas também de fato, com capacidade operacional para executar alguma atividade que proporcione o referido auxílio. Não foi o que a fiscalização identificou. O que foi identificado pela fiscalização foi:

(...) prestação de serviços por pessoas físicas, travestidas de pessoas jurídicas em nítida relação de emprego previsto nos arts. 2º e 3º da CLT cc art. art. 12, inciso I, “a”, o art. 28, inciso I, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

O quadro apresentado à e-fl. 6410, como sendo a praxe na área médica, contradiz a possibilidade de auxílio ao profissional, que o recorrente alega ser proporcionado pela prestação de serviços por meio de sociedades. Afirma àquela e-fl.:

Verifica-se, portanto, que na área médica, é de praxe:

- (i) que os médicos constituam sociedade para a prestação do serviço médico, o qual continua a ser prestado de forma pessoal, e
- (ii) que essa sociedade não seja empresária nem sua atividade constitua elemento de empresa. Destaca-se novamente que, como os médicos podem prestar serviço no estabelecimento de terceiros e o serviço é prestado de forma pessoal, sequer há necessidade de possuírem sede/estabelecimento próprio para atendimento, nem quadro de funcionários.

Ora, se a prestação do serviço é dada pessoalmente pelo médico, no estabelecimento do hospital, não possuindo estabelecimento próprio para atendimento, ou mesmo funcionários, qual seria o auxílio possibilitado pela sociedade formada? Conforme ressalta a autuação, é uma prestação de serviço prestada por pessoas físicas travestidas de pessoa jurídica. A única vantagem que aflora dessa estrutura é a tributária, decorrente da lesão ao fisco por meio de uma simulação.

Na autuação são listadas sociedades empresárias e sociedades simples, contudo, nem umas, nem outras, apresentam uma estrutura mínima a possibilitar o alegado auxílio ao profissional.

Também não foi identificada a relatada liberdade de agenda, exceto em casos pontuais e que não constaram da autuação, pelo contrário:

27. Conforme verificado, trata-se de serviços de medicina. Considerando que os serviços foram prestados na empresa tomadora, que forneceu toda a estrutura necessária, física, material e equipamentos, constatamos que o custo da prestação de serviços foi apenas o da hora laborada, típica desse tipo de serviço, não havendo nenhum outro custo pela suposta empresa prestadora que não tem estrutura operacional. Assim, as Bases de Cálculo utilizadas foram os valores dos serviços prestados constantes nas Notas Fiscais apresentadas, constantes no Anexo III e lançadas na Conta Despesas Operacionais, 00148 – Honorários Médicos, sendo o 13º (décimo terceiro salário) calculado à base de 1/12 (um doze avos mensal).

O recorrente discorre longamente sobre como deve ser formalmente uma sociedade simples, e que esta forma societária seria utilizada por médicos com frequência. Todavia, os anexos da autuação, em especial os anexos II e XIV, trazem diferentes formas de sociedade. Ainda que todas fossem sociedades simples, como sugere o recorrente, não foram esclarecidas as inconsistências apontadas pelo auto de infração.

As referências à ADPF nº324 e ao Tema STF nº 725 RG (RE nº 958.252) também não são hábeis a socorrer o recorrente. Não se questiona a licitude de se terceirizar atividades, esta questão já foi pacificada pelo STF. O que foi questionado pela autuação foi a estrutura simulada existente, e tais estruturas por certo não são acolhidas por nenhuma das duas decisões do STF, posto que são estruturas contrárias ao direito.

Destaque-se trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes na decisão do RE nº 958.252 MG:

Obviamente, essa opção será lícita e legítima desde que não proibida ou colidente com o ordenamento constitucional; bem como, desde que, durante a execução dessa opção – na hipótese de terceirização –, as empresas “tomadoras” e “prestadoras” não violem direitos sociais e previdenciários do trabalhador e a primazia dos valores sociais do trabalho, que, juntamente com a livre iniciativa, tem assento constitucional como um dos fundamentos do Estado Democrático brasileiro.

Em sede do acórdão dos Terceiros e Quartos Embargos de Declaração do RE nº 958.252 MG, embora vencida, a Ministra Rosa Weber faz a seguinte síntese dos entendimentos expostos nos votos vencedores:

9. Como dito, o Plenário desta Corte consagrou vencedora a tese que reconhece a validade jurídico-constitucional da contratação de mão-deobra terceirizada tanto para a prestação de serviços relacionados à **atividade-meio** (como autorizado nos termos da Súmula nº 331/TST) como também em relação às **atividades-fim** da empresa.

**10.** Isso não significa, contudo, **como diversos dos Ministros que compuseram a maioria fizeram constar expressamente nos seus votos**, mostrar-se lícito ao empregador a burla à legislação trabalhista e previdenciária vigente, por meio da adoção, **meramente formal**, do regime de terceirização, nas hipóteses em que se achem presentes, **no caso concreto**, todos os requisitos da relação de emprego (trabalho por pessoa física, com subordinação, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade).

Frise-se que, conforme o próprio recorrente transcreveu, a ADPF nº324 ressalva ser responsabilidade do contratante, na terceirização: “*verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada*”.

A inexistência das pessoas jurídicas contratadas atesta a negligência quanto a essa questão por parte da autuada.

#### 4.1.2 DA INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO

Afirma o recorrente que “*não estão presentes no caso os elementos caracterizadores da relação de emprego, haja vista que as pessoas jurídicas foram constituídas por mera liberalidade dos médicos que atuam com total autonomia, sem subordinação e exclusividade*”.

Não cabe ao recorrente, na condição de contratante, buscar se eximir da responsabilidade quanto à idoneidade e capacidade econômica, das pessoas jurídicas com as quais pretendeu conferir uma aparência de terceirização. A própria ADPF nº 324, invocada no Recurso Voluntário, reitera essa responsabilidade.

Também não prospera a alegação de que a fiscalização teria efetuado uma desconsideração das pessoas jurídicas. Não houve tal desconsideração. O que houve foi o afastamento da eficácia de negócios jurídicos frente ao fisco, por meio da desconsideração de atos e negócios jurídicos, em prevalência da substância sobre a forma, conforme descrito no Relatório Fiscal.

Em mesmo sentido, também não buscou a autuação reconhecer vínculo empregatício entre as partes, conforme alega o recorrente à e-fl. 6421. O que houve foi a identificação de relações que configuram a condição de segurado empregado para fins da legislação previdenciária.

O auto de infração demonstrou, inclusive por meio de diligências nos endereços declarados, que uma série de contratadas não existiam de fato. Sobre este fato o recorrente não se manifestou.

O Relatório Fiscal aponta mais de uma centena de contratadas que não possuem sequer um diretor técnico cadastrado, conforme determinado pela regulamentação aplicável e

explicitada no Relatório Fiscal. Os profissionais que prestaram serviços ao recorrente, sob estes CNPJs, ficaram subordinados à gestão técnica do diretor técnico do hospital (e-fls. 6187/6189).

Possuir capacidade econômica, operacional, e assumir os riscos da atividade, de modo a ser possível a autonomia do prestador, são elementos essenciais a viabilizar uma real terceirização de serviços.

No presente caso o Relatório Fiscal e anexos demonstra que não há essa autonomia por parte das contratadas. O que há é a subordinação jurídica estrutural dos profissionais que prestem efetivamente os serviços, dada a total incapacidade operacional das pessoas jurídicas contratadas. A subordinação jurídica, quando vista sob o prisma estrutural, pode ser assim entendida, segundo Maurício Godinho Delgado, um dos precursores do conceito:

A conjugação dessas três dimensões da subordinação – que não se excluem, evidentemente, mas se completam com harmonia – permite superaramse as recorrentes dificuldades de enquadramento dos fatos novos do mundo do trabalho ao tipo jurídico da relação de emprego, retomando-se o clássico e civilizatório expansionismo do Direito do Trabalho. Na essência, é trabalhador subordinado desde o humilde e tradicional obreiro que se submete à intensa pletora de ordens do tomador ao longo de sua prestação de serviços (subordinação clássica ou tradicional), como também aquele que realiza, ainda que sem incessantes ordens diretas, no plano manual ou intelectual, os objetivos empresariais (subordinação objetiva), a par do prestador laborativo que, sem receber ordens diretas das chefias do tomador de serviços, nem exatamente realizar os objetivos do empreendimento (atividades-meio, por exemplo), acopla-se, estruturalmente, à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora, qualquer que seja sua função ou especialização, incorporando, necessariamente, a cultura cotidiana empresarial ao longo da prestação de serviços realizada (subordinação estrutural).<sup>1</sup>

À e-fl. 6189 destaca o auto de infração:

20.2. E, o art. 2º da CLT: “considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, **assumindo os riscos da atividade econômica**, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços”.

**20.3. Não há que se falar em autonomia de gestão do negócio, caso os riscos são assumidos pela tomadora dos serviços.**

Os elementos pessoalidade, não eventualidade e onerosidade, que são de mais fácil caracterização, também estão presentes na relação entre o contratante e os profissionais que prestam serviços sob os CNPJs das contratadas.

<sup>1</sup> DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 11ª ed. São Paulo: LTr, 2012, p. 298.

O Relatório Fiscal aponta os elementos que caracterizam a condição de segurado empregado por variados meios. São indicadas mais de uma centena de pessoas jurídicas, em diferentes conformações de sociedade, que foram contratadas como prestadoras de serviço.

Reitera o acórdão *a quo*, cujos argumentos acolho como razão de decidir, que:

Isso porque os elementos comprobatórios desses requisitos, quais sejam, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação, foram apontados no Relatório Fiscal, conforme o entendimento fiscal. Nesse sentido, pode-se citar a utilização de instrumentos de contrato “padrão” na contratação das pessoas jurídicas; a realização da prestação de serviços nas dependências da contratante, com utilização da infraestrutura por ela oferecida; a orientação das contratadas quanto às normas internas, técnicas e administrativas; a vigência dos contratos por prazo indeterminado, com reajuste anual; a não transferência das obrigações previstas no contrato a terceiros, sem prévia comunicação à Impugnante; e a não assunção dos riscos do negócio pelos prestadores de serviço.

Além disso, a Auditoria verificou diversas irregularidades e inconsistências das pessoas jurídicas contratadas. Nesse sentido, observou que muitas delas não foram localizadas no endereço cadastral; informaram como endereço o mesmo do sócio ou titular; ou informaram endereço em localidade muito distante do local da prestação dos serviços e dos endereços dos sócios; muitas delas não transmitiram GFIP ou transmitiram essa declaração com a informação “sem movimento”, mesmo em competências em que houve emissão de notas fiscais; os serviços foram prestados pelos próprios sócios; a maioria possui capital social em valor ínfimo; muitos profissionais participaram dessas sociedades como sócios ao longo dos anos; algumas sociedades não apresentaram nem contrato nem notas fiscais; e algumas sociedades não possuíam diretor técnico cadastrado junto ao Conselho Federal de Medicina, subsumindo-se assim à direção técnica do estabelecimento contratante.

Conforme destacado pelo Relatório Fiscal e ratificado pelo acórdão recorrido, as pessoas jurídicas não possuem estrutura empresarial para funcionar, grande parte não apresenta sequer a GFIP ou a apresentam sem movimento. Grande parte não possui diretor responsável e tem capital social irrisório.

Já destacado no relatório deste acórdão e no início deste voto, assevera o Relatório Fiscal:

21.1. Portanto, as empresas:

- Não assumem os riscos da atividade econômica;
- Prestam serviços nas dependências da contratante que detém o poder de controle e gerência demonstrando a **subordinação dos profissionais à estrutura do hospital**;
- A **remuneração mensal**, portanto, **não eventual**.

O que se vê é um quadro probatório com indícios vários e concordantes, situação corriqueira quando se trata de fraude e simulação.

De longa data que o STF reconhece que indícios vários e concordantes são prova, até mesmo quando se trata de direito penal. Já em 1969, o Ministro Aliomar Baleeiro, relator do acórdão do Recurso Extraordinário nº 68.006/MG, afirmava em seu voto: *"Indícios são provas se vários, convergentes e concordantes."*

Em mesmo sentido se manifestou recentemente o atual Ministro STF Flávio Dino, repetindo o ensinamento de Aliomar Baleeiro. O mesmo se pode dizer do acórdão nº01-02.743, da CSRF.

Especificamente sobre terceirização, em seu voto no RE 958252 / MG (Tema STF nº 725), assim se pronunciou o Ministro Alexandre de Moraes:

Da mesma maneira, caso a prática de ilícita intermediação de mão de obra, com afronta aos direitos sociais e previdenciários dos trabalhadores, se esconda formalmente em uma fraudulenta terceirização, por meio de contrato de prestação serviços, nada impedirá a efetiva fiscalização e responsabilização, **pois o Direito não vive de rótulos, mas sim da análise da real natureza jurídica dos contratos.** (grifo do relator)

A fala do ministro reafirma que situações de fraudulenta terceirização, como a do caso em tela, não estão albergadas sob a licitude prevista no Tema STF nº725.

Tal entendimento tem sido respeitado pela CSRF deste CARF, como por exemplo no acórdão de nº 9202-011.423, de 22 de agosto de 2024, cuja ementa assentou os seguintes entendimentos:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA.

PRESença DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOSPROBATÓRIOS.

Demonstrada nos autos, a partir dos elementos probatórios apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, correto o procedimento fiscal ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. "PEJOTIZAÇÃO".

TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELA FISCALIZAÇÃO. ART. 129 DA LEI 11.196/05.

É lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de segurado empregado. Entretanto, a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, conforme autorizado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005,

está submetida à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração Tributária, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos, acorde decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto da e. Ministra Carmen Lúcia, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF.

Merce destaque o seguinte trecho do voto vencedor do referido acórdão nº 9202-011.423 da CSRF.

Conforme bem apontado no Voto condutor da decisão recorrida, não é a autonomia intelectual e científica do prestador dos serviços que seria limitada na relação com o Hospital, mas sim a autonomia operacional dos prestadores, que restou devidamente demonstrada, uma vez que os profissionais se encontravam sujeitos às diretrizes e ao poder de comando da Recorrente.

Deve ser novamente destacado, não somente a sujeição às diretrizes do Hospital, assim como: o fato de observância a horários pré-definidos, conforme escala de trabalho determinada pelo tomador dos serviços; (...)

Por todo o exposto, não assiste razão ao recorrente quanto à regularidade da estrutura existente no caso concreto, para o período autuado.

#### 4.2 DO VÍCIO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – DA ILIQUIDEZ E INCERTEZA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Neste ponto, já explicou o acórdão recorrido que:

Ocorre que, em razão da situação descrita pela Auditoria, de contratação de profissionais médicos por meio de interpostas pessoas jurídicas, foi necessário realizar o arbitramento da remuneração dos profissionais, nos termos do art. 33, §3º da Lei nº 8.212, de 1991, a partir dos dados existentes, quais sejam, os valores das notas fiscais de prestação de serviços, lançados na conta Despesas Operacionais, sob o código 00178 – Honorários Médicos.

O recorrente se insurge contra o arbitramento e alega iliquidez e incerteza do lançamento. Invoca no Recurso Voluntário o disposto no art. 148 do CTN.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, **ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.** (grifo do recorrente)

O trecho grifado pelo recorrente é especialmente caro à presente situação. Em que pese o recorrente tenha demonstrado contrariedade com os valores, não apresentou nenhuma avaliação contraditória ou método alternativo que defendesse ser mais adequado. O recurso voluntário traz apenas a alegação genérica de iliquidez e incerteza, sem apontar quais seriam exatamente os erros de cálculo, ou qual seria seu cálculo alternativo que deveria prevalecer sobre o encontrado pela fiscalização por arbitramento.

A dificuldade de se obter outra forma de arbitramento é inerente à estrutura fraudulenta engendrada, restando apenas notas fiscais emitidas e as contabilizações como parâmetro objetivo.

O anexo V, por exemplo, discrimina todos os lançamentos da ECD das empresas que não foram apresentadas a documentação, informando competência, data, empresa, histórico, número da NF e valor da Base de Cálculo. O anexo IX, por sua vez, discrimina as GFIP's apresentadas, informando competência, empresa, CNPJ, código de controle, categoria de segurado, cargo, nome do trabalhador, Base de Cálculo Mensal **e do décimo terceiro e a contribuição do segurado**.

Diferentemente do que sugere o Recurso Voluntário, e-fl. 6434, os valores de décimo terceiro não foram supostos pela Auditora-Fiscal, foram retirados de GFIP entregues pelo autuado. Alega equivocadamente o recorrente.

Somado a isso, o Sr. Auditor Fiscal realizou o lançamento de um suposto “13º salário”, calculado à base de 1/12 (um doze avos mensal) apurada a partir da Conta Despesa Operacional. Contudo, tal valor nunca foi pago e sequer é devido pela Recorrente.

Portanto, não assiste razão ao recorrente quanto a alegada iliquidez e incerteza do lançamento.

#### 4.3 DA NECESSIDADE DO CANCELAMENTO DAS MULTAS COMINADAS – DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA DE 150% - DA INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Não se vislumbrando a ocorrência de ilícita intermediação de mão de obra, a situação se amoldaria à decidida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 958.252/MG, Tema 725 de Repercussão Geral, no qual ficou assente a seguinte tese:

TEMA STF nº725- RG

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.

Em mesmo sentido decidiu a ADPF nº324, cujo trânsito em julgado se deu em 28/09/2021.

Entretanto, o que se vislumbra nos autos do processo é uma situação de fraudulenta terceirização, não estando acobertada pela licitude apontada nas decisões do STF.

As empresas contratadas eram inexistentes de fato, ou não possuíam estrutura e capacidade operacional para fazer frente à prestação dos serviços para as quais foram contratadas. Os serviços eram prestados necessariamente pelas pessoas físicas vinculadas às empresas contratadas. Serviços esse prestados com pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

Não se tratou de 1 caso isolado, que pudesse ser entendido como um erro escusável. Foram relacionadas mais de uma centena de empresas e suas enumeradas inconsistências, demonstrando uma forma de contratação de prestadores de serviços médicos.

Essa forma de contratação negligenciava a responsabilidade do contratante, reafirmada na ADPF nº324, conforme já exposto neste voto.

Todo quadro probatório, formado por extenso conjunto de indícios convergentes e concordantes, aponta para o dolo do agente.

Explica o Relatório Fiscal que:

29. A **fraude** é a ação ou omissão que tenta mascarar o fato gerador. O sujeito passivo, agindo de má-fé e, mediante o uso de um ardil, de uma mentira, **adultera o fato gerador**, fazendo-o parecer algo sem relevância fiscal ou fato com menor incidência tributária. A forma mais comum de fraude é a **simulação**, cujo conteúdo consiste numa declaração de vontade distinta da vontade real, com a concordância de ambas as partes(**conluio**) e visando, geralmente, fugir de obrigações/imperativos legais e prejudicar o fisco. Os **planejamentos tributários abusivos** e, portanto, **ilícitos**, tem sido historicamente entendidos como situações simuladas, nas quais afloram operações fictícias visando modificar as características essenciais do negócio jurídico pretendido e praticado, de modo a reduzir o montante do tributo devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

30. Outro ponto fundamental a abordar é a caracterização do **dolo** do sujeito passivo sonegador ou fraudador. De acordo com o art. 18, inc. I, do Código Penal, diz-se que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Notemos que a norma penal traz duas espécies de dolo, o **dolo direto**, quando o agente "quis" o resultado e o **dolo indireto**, quando o agente assumiu o risco de produzir o ilícito.

31. Por todo exposto, **fica caracterizado a presença da fraude, do dolo e do conluio**.

Reforça o acórdão recorrido, cujos argumentos transcrevo e acolho como razão de decidir, que:

Nos termos da descrição feita pela Fiscalização, verifica-se que o contribuinte lançou mão da contratação de interpostas pessoas (pessoas jurídicas) para, mediante simulação, descharacterizar a ocorrência do fato gerador das contribuições sociais e reduzir indevidamente o montante tributável. O propósito deliberado de transmudar a natureza dos rendimentos pagos às pessoas físicas e, com isso, produzir uma redução do tributo devido, através da sonegação de tributos (no caso, as contribuições previdenciárias e as devidas a terceiros), mediante fraude e conluio entre o contratante e os contratados, impõe a aplicação da qualificadora prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Logo, não assiste razão ao recorrente, devendo ser mantida a multa qualificada. Todavia, seu percentual deve ser reduzido ao novo teto legal de 100%.

#### 4.4 DA DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DA INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN

Demonstrada a fraude e o dolo, despiciendo se alongar quanto à aplicação ou não da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, invocado pelo recorrente.

Transcrevo e acolho como razão de decidir os argumentos colocados no acórdão de DRJ.

Considerando a aplicação da multa de 150% em decorrência da verificação da ocorrência de simulação, como já explicitado, não cabe a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, como sugerido pela Impugnante. No caso, o prazo decadencial deve observar o disposto no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda constituir o crédito fica extinto após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desse modo, não há que se falar em decadência no caso, visto que a ciência do lançamento se deu em 29/11/2022, em relação ao período de apuração a partir de 01/2017.

Não assiste razão ao recorrente.

### 5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário, afasto as preliminares e prejudicial de mérito para, no mérito, dar provimento parcial no sentido de reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo.

A presente declaração de voto visa esclarecer a razão que divirjo do entendimento exposto pelo Ilmo. Conselheiro Relator.

Como se vê, a questão central da autuação é o enquadramento, como segurados empregados, para a Previdência Social, dos profissionais de saúde que prestaram serviços no Hospital, através de pessoas jurídicas por ele contratadas.

Como reconhecido pelo próprio relator, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Tema 725 (RE 958.252), com repercussão geral, reconheceu a licitude da terceirização em todas as atividades de produção, bem como a possibilidade de outras formas de divisão do trabalho. É ver a compreensão firmada:

“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”.

No julgamento da ADPF 324, por sua vez, assentou-se a constitucionalidade da terceirização da atividade-fim ou meio, mediante a fixação da seguinte tese:

1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993.

No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF (ADC 66), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, o qual determina:

Art. 129. 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, sem prejuízo da

observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide ADC 66)

Ambas as Turmas do STF adotaram, recentemente, posicionamento semelhante ao analisar diversas Reclamações Constitucionais, aplicando o entendimento vinculante e cassando as decisões proferida anteriormente por Tribunal Regionais do Trabalho, que reconheciam o vínculo empregatício.

Merece destaque o caso do julgamento da RCL n. 60.620, em que a 2<sup>a</sup> Turma, por maioria de votos, julgou a Reclamação Constitucional procedente, nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes. No caso, restou expresso que a denominada “pejotização”, isto é, a contratação de trabalhador pessoa física por meio de pessoa jurídica está abarcada pelo decidido nos Temas 725 e ADPF 324. É ver trecho do voto do Ministro:

Pois bem. No caso dos autos, a autoridade reclamada, por sua vez, descharacterizando a relação contratual autônoma, reconheceu vínculo de emprego entre as partes, não obstante a avença firmada entre elas .

Assim, verifica-se que a controvérsia trazida pela parte reclamante corresponde à licitude da “terceirização” da atividade-fim da empresa tomadora através de contratos de prestação de serviços profissionais por meio de pessoas jurídicas ou sob a forma autônoma, a chamada “pejotização”.

Tendo em vista o entendimento firmado no julgamento da ADPF 324, conclui-se que não se configura relação de emprego entre a contratante e o empregado da empresa contratada na terceirização, **também não há como se reconhecer o vínculo empregatício entre os empresários individuais, sócios de pessoa jurídica contratada para a prestação de serviços, prestadores de serviços autônomos ou figurantes de relações jurídicas de natureza cível/empresarial e a empresa contratante** .

**Assim, reafirmo que o Tribunal reclamado, ao reconhecer, na reclamação trabalhista originária, a existência de vínculo empregatício entre as partes, violou o entendimento firmado na ADPF 324.**

Como se vê, o Tribunal Supremo tem reforçado o posicionamento no sentido de que há um contexto mundial de flexibilização das normas trabalhistas e que a Constituição Federal não impõe um modelo específico de produção. O modelo verticalizado, fordista, vai na contramão de um movimento global de descentralização.

O decidido ADC n. 48 e na ADI n. 3.961 reforça o entendimento no sentido de que os agentes econômicos têm liberdade para se organizar e nem sempre esta será uma relação de emprego. No voto do Min. Roberto Barroso restou consignado o seguinte:

2. É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição **não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias**

**empresariais dentro do marco vigente** (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º). – grifou-se.

Em análise à jurisprudência dos Tribunais Superiores, verifica-se que o entendimento majoritário dos Ministros converge na linha de que não é plausível obrigar as empresas a um determinado modelo de organização, submetendo-as necessariamente à celebração de contrato de trabalho com os seus prestadores. O postulado da livre iniciativa conduz à conclusão de que empresas têm a liberdade de se estruturarem de acordo com as suas estratégias de mercado e não descabe ao Estado obrigá-las a um modelo de contratação. São valiosas as lições trazidas no voto da Ministra Relatora Carmem Lúcia (ADC 66):

A controvérsia que permeia a presente ação é determinada pela incerteza gerada por prestadores de serviços intelectuais e para os tomadores desses serviços sobre eventual desconsideração de sua relação jurídica pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário que, a pretexto de coibir fraudes e simulação em favor da primazia da realidade, possa a eles impor regramento previdenciário e fiscal mais gravoso que aquele destinado às pessoas jurídicas ou, ainda, reconhecer a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e a tomadora dos serviços. **O receio sobre a eficácia das escolhas empresariais e a dúvida sobre os limites dos compromissos assumidos comprometeria a segurança jurídica, mais ainda, o equilíbrio das relações firmadas, sem que não se tem como garantido o livre exercício da atividade empresarial e o pleno desenvolvimento econômico.**

(...)

**11. A valorização do trabalho humano e a livre iniciativa conjugam-se para fundamentar a ordem econômica e dirigem-se a atingir os objetivos fundamentais descritos no art. 3º da Constituição da República**, pelo que são elementos indissociáveis para a compreensão e o desate da presente controvérsia jurídica.

(...)

Em linha com esse entendimento, que, apoiado no dinamismo das transformações econômicas e sociais, reafirma a **necessidade de se assegurar ampla liberdade às empresas para definir suas escolhas organizacionais e os modelos de negócio com vistas a assegurar sua competitividade e subsistência**

(...)

**13. Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho**, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. **Compatibiliza-se a norma com a normatividade**

**constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República. – grifou-se.**

Além disso, há a comprovação de tratar-se de profissionais graduados e qualificados, do ramo da medicina, tratando-se de profissionais especialistas em suas áreas de atuação, caracterizados pelo art. 444 da CLT como hipersuficientes. Não há, ainda, comprovação de que as pessoas físicas sócias das empresas contratadas tenham sido coagidas a constituir pessoas jurídicas para prestarem serviços à recorrente.

Nesse sentido, o STF tem julgado vários casos desse tipo (Rcl 56285 AgR), reafirmando que, quando o reclamante não se trata de trabalhador hipossuficiente, é capaz de fazer uma escolha esclarecida sobre sua contratação, de modo que deve ser respeitada a forma de contratação formalizada. A não ser que exista elemento concreto de que tenha ocorrido coação na contratação celebrada.

De modo ainda mais específico, a corroborar com o racional exposto, ainda no ano de 2023, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal reconheceu, no julgamento da Reclamação Constitucional (RCL) n. 57.917, a legalidade da contratação de um médico, como pessoa jurídica. Prevaleceu o voto divergente do ministro Dias Toffoli, no sentido de julgar procedente a Reclamação e, com isso, cassar a decisão proferida anteriormente pelo Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, que reconhecia o vínculo entre o médico e um grupo hospitalar.

O STF adotou posicionamento semelhante, inclusive, no julgamento da RCL n. 47.843, de forma que a 1ª Turma, por maioria de votos, julgou outra Reclamação Constitucional procedente nos termos do voto do ministro Alexandre de Moraes:

Aliás, em caso análogo, também envolvendo, na questão de fundo, discussão sobre ilicitude na terceirização por 'pejotização', por meio da contratação de pessoa jurídica formada por médicos prestadores de serviços terceirizados a hospital tomador de serviços, a 1ª Turma já decidiu em conformidade com o aqui proposto: trata-se da Rcl 39.351 AgR (relatora ministra ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 11/5/2020).

No âmbito deste Eg. Conselho, já foram proferidos diversos acórdãos que compreenderam pela licitude da terceirização ao analisar situações semelhantes, relativas à pessoas jurídicas atuantes na área de saúde médica/hospitalar (não entidades benficiaentes). É ver, exemplificativamente:

Acórdão n. 2402-012.457 (Rede D'or)

**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.**

Acórdão n. 2101-002.963 (Hospital Mater Dei)

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.

Como se sabe, essa é uma peculiaridade do ramo de atuação da recorrente. Na área de saúde mostra-se, inclusive, de interesse dos próprios médicos a contratação via pessoa jurídica, os quais, frequentemente, prestam serviços médicos para outros tomadores.

Além disso, da análise dos autos, entendo que **não há comprovação de fraude/simulação apta a infirmar a compreensão pela licitude da contratação via pessoa jurídica, atraindo a tributação pelas contribuições previdenciárias sobre a remuneração de segurado empregado.**

Em que pese a longa diligência efetivada pelo fiscal junto aos prestadores, destacada à saciedade no voto vencedor, entendo que essas razões não são suficientes à atestar a existência de relação empregatícia, atraindo a tributação das verbas pelas contribuições previdenciárias.

Não é razoável admitir ou presumir-se fraude ou simulação pelo simples fato de que havia prestadores situados formalmente em endereço pessoal dos sócios, a ausência de prestadores no endereço indicado por tais pessoas jurídicas ou, até mesmo, a ausência e incompletude de obrigações acessórias por parte das pessoas jurídicas terceirizadas.

Caso apuradas infrações tributárias por parte desses, caberia à fiscalização constituir o crédito tributário devido. Por exemplo, caso constatada o pagamento de pro labore sob a forma de dividendos, fato comum apreciado por essa turma, caberia autuá-las, ou exigir a multa por descumprimento de obrigação acessória. O ponto é que essa seria uma infração autônoma, diversa da presente, o sujeito passivo seria diverso, não sendo hábil e razoável admitir-se que tais fatos “alheios” à recorrente (inclusive considerando a autonomia empresarial e a ausência de relação entre sócios dessas com aquelas) seriam sua responsabilidade.

É dizer, não há liame entre tais constatações e a existência dos requisitos previstos pela legislação previdenciária para a efetivação do lançamento. Veja-se:

Art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n. 8.212/91 (art. 9, inciso I do RPS)

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

Nesse particular, destaco, em especial que **há um vácuo argumentativo no que tange à existência de subordinação.**

Ao analisar o Relatório Fiscal, verifica-se que as únicas razões mencionadas pela Autoridade Fiscal para constatar a suposta existência de subordinação são, conforme transcrito do próprio Relatório Fiscal (e-fls. 6174 e seguintes):

19.3. Em consulta ao Conselho Federal de Medicina é possível verificar que as empresas a seguir não possuem diretor técnico cadastrado, ou estão com o cadastramento vencido, assim, tratam de meras fornecedoras de mão de obra especializada, onde os profissionais estão subordinados a gestão técnica do diretor técnico do hospital.

(...)

21.1. Portanto, as empresas:

➢ Prestam serviços nas dependências da contratante que detém o poder de controle e gerência demonstrando a subordinação dos profissionais à estrutura do hospital;

Por óbvio, o fato de prestarem os serviços no estabelecimento da recorrente não é suficiente para atestar a subordinação. Como demonstrado, e, entendo, sequer mencionado pelo Auditor Fiscal, havia previsão, inclusive contratual, a autonomia de gerenciamento de “agenda” dos profissionais. Conforme demonstrado nos autos:

Confira-se a título exemplificativo o contrato de prestação de serviços médicos celebrado entre a Recorrente e a empresa Guimarães Valle Serviços Médicos Ltda – ME, donde é possível verificar a expressa liberalidade e autonomia do exercício das atividades contratadas (fls. 2578/2591 dos autos):

*2.2. O horário dos atendimentos serão previamente acordado entre as Partes, em razão da rotina do(a) CONTRATANTE, sendo que o(a) CONTRATADO(A) gozará de total liberdade e autonomia na elaboração de sua agenda, ajustando junto ao(à) CONTRATANTE a possibilidade de atuação no local da prestação dos serviços.*

Além disso, a ausência de registro no Conselho Federal de Medicina é falta, no máximo, regulatória, não tendo o condão de alcançar qualquer conclusão atinente à suposta existência de vínculo empregatício, como pretendeu a fiscalização.

O suposto aspecto de cunho regulamentar não conduz a nenhuma conclusão automática. Ao contrário, caberia a fiscalização ter demonstrado a exclusividade dos prestadores com os serviços prestados à recorrente, aspectos constantes nos manuais de procedimentos que indicariam eventual ausência de “liberdade de agenda” ou necessidade de seguir ordens expressas e diretrizes de chefes e superiores diretos. Contudo, isso não ocorreu.

Sendo assim, ante a ausência de argumentos e provas hábeis que nos conduzam à conclusão pela existência de subordinação, bem como considerando o entendimento atual do

Tribunal Superior sobre a matéria (de observância obrigatória nos termos do art. 98 do RICARF), entendo que o lançamento deveria ser cancelado.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo.**