



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

Processo n° 14041.720105/2015-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.378 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente REDE D'OR SAO LUIZ S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que deu provimento parcial exclusivamente para afastar a qualificação da multa de ofício e, Daniel Melo Mendes Bezerra, que negou provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Marcelo Milton da Silva Rizzo, por ter se declarado impedido, foi substituído pela Conselheira Suplente convocada Fernanda Melo Leal.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Fernanda Melo Leal

(suplente convocada em substituição ao Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso), Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 6ª Turma da DRJ Curitiba que manteve o lançamento tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa, inclusive a parcela devida a Terceiros, e incidentes sobre valores pagos a pessoas físicas supostamente contratadas para prestação de serviços laborais como pessoa jurídicas

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração, que contém crédito tributário no valor de R\$ 17.427.630,62 (fls.2), incluindo principal, juros de mora e multa qualificada, tudo devidamente explicitado pelo Relatório Fiscal de folhas 39.

A ciência pessoal do Auto de Infração, que contém o lançamento referente às contribuições devidas no período de janeiro a dezembro de 2011, ocorreu em 11 de dezembro de 2015, conforme se verifica às folhas 713.

Em 12 de janeiro de 2016, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.737). Em 14 de junho de 2017, a 6ª Turma da DRJ Curitiba/PR, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 06.59.367 (fls. 7383), de forma unânime, julgou improcedente a defesa administrativa apresentada e tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A Fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO.

O órgão competente para fiscalizar o devido recolhimento das contribuições sociais previdenciárias pode, com

respaldo na legislação, desconsiderar contratos formalmente celebrados entre pessoas jurídicas para considerar empregados pessoas físicas, cujos serviços prestados preenchem os requisitos exigidos para a configuração do vínculo empregatício.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

É cabível a multa qualificada quando restar demonstrada a intenção de ocultar a real situação do sujeito passivo perante o Fisco, visando beneficiar-se com o recolhimento a menor dos tributos devidos.

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA A PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

A intimação do contribuinte, segundo a legislação vigente, deve ser feita por via postal ou qualquer outra com prova de recebimento, e endereçada ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 645):

"O presente processo administrativo, cadastrado no COMPROT sob o nº 14041.720105/2015-00, lavrado contra a empresa REDE D'OR SÃO LUIZ S/A (sucessor do Hospital Santa Luzia S/A por incorporação), em 09/12/2015, é constituído por quatro Autos de Infração, a seguir descritos:

- AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA (fls. 2 a 10): *exige as contribuições previdenciárias devidas pela empresa (20%), inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRATI – 2%; FAP2 –1,2291), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, no período de janeiro a dezembro de 2011, por meio de pagamentos a pessoas jurídicas interpostas, realizados de forma globalizada, com a finalidade de afastar os encargos decorrentes de relação de emprego totalizando R\$ 17.427.630,62 (dezessete milhões, quatrocentos e vinte e sete mil, seiscentos e trinta reais e*

sessenta e dois centavos), na data da lavratura do auto de infração;

- AI CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (fls. 12 a 27): *relativo às contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas a Outras Entidades e Fundos denominados Terceiros (SALÁRIO EDUCAÇÃO, SENAC, SESC, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, no período de janeiro a dezembro de 2011, por meio de pagamentos a pessoas jurídicas interpostas, realizados de forma globalizada, totalizando o valor de R\$ 4.500.817,60 (quatro milhões, quinhentos mil e oitocentos e dezessete reais e sessenta centavos), em 09/12/2015;*

- AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS (fls.

29 a 33): referente às contribuições devidas pelos segurados empregados (8%), incidentes sobre remunerações pagas no período de janeiro a dezembro de 2011, por meio de pagamentos a pessoas jurídicas interpostas, realizados de forma globalizada, totalizando R\$ 6.208.024,05 (seis milhões, duzentos e oito mil, vinte e quatro reais e cinco centavos);

- AI MULTAS PREVIDENCIÁRIAS (fls. 35 a 37): *referente à multa lavrada em face do descumprimento de obrigação acessória, por deixar a empresa de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos (arts. 32, II, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 225, II do RPS), no valor de R\$ 19.257,83 (dezenove mil, duzentos e cinquenta e sete reais e oitenta e três centavos), na data da apuração.*

2. Segundo o Relatório Fiscal de fls. 39 a 85, o Procedimento Fiscal teve início em 11/04/2015, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), do qual a Contribuinte foi cientificada, na pessoa de seu representante legal (fls. 709 e 710). Anteriormente a essa data, foi iniciada ação fiscal no Hospital Santa Luzia S/A, no qual verificou-se a existência de sucessão por incorporação, o que provocou o encerramento do procedimento fiscal naquela empresa (sem resultado) e a abertura de ação fiscal na empresa sucessora – REDE D'OR SÃO LUIZ S/A (CNPJ 06.047.087/0001-39). Inicialmente, o novo procedimento deveria abranger todas as filiais encontradas em Brasília/DF, contudo, atendendo a pedido do setor de planejamento, a análise ficou restrita apenas aos dados relacionados à filial CNPJ 06.047.087/0041-26, empresa REDE D'OR SÃO LUIZ S/A, nome fantasia HOSPITAL SANTA LUZIA.

2.1. A autoridade fiscal relata que a Contribuinte interpôs empresas de forma ilegal em seu estabelecimento para a prestação de serviços na área de saúde, visando evadir-se das contribuições previdenciárias, de modo que os lançamentos efetuados se referem às contribuições devidas e não recolhidas aos cofres públicos em face da contratação irregular de empregados sob a forma de prestadores de serviço pessoas jurídicas, caracterizando a chamada “pejotização”.

2.2. *Notícia, ainda, a existência do Processo nº 0001498-46.2013.5.10.0011, da 11ª Vara do Trabalho de Brasília/DF, movido contra a empresa autuada, no qual foi proferida decisão que proíbe a prática da terceirização na execução de atividades finalísticas de seu empreendimento, por qualquer meio, inclusive mediante a utilização de pessoas jurídicas interpostas.*

2.3. *A situação fática encontrada, todavia, revela que os médicos trabalham na REDE D'OR com todos os pressupostos da relação de emprego (serviços prestados por pessoas físicas, não eventuais, de forma onerosa e com subordinação), mas estão sendo intermediados por empresas "PEJOTIZADAS", de forma ilegal, conforme dados relacionados nos Anexos que acompanham o Relatório Fiscal.*

2.4. *A investigação fiscal também apurou, por meio da contabilidade, que a Autuada não escriturou em contas individualizadas os fatos geradores de contribuições do segurado empregado e as contribuições da empresa, em todo o período fiscalizado. A obrigação acessória descumprida encontra previsão no art. 32, II, da Lei nº 8.212, de 1991, sendo aplicada multa em conformidade com os arts. 92 e 102 da referida lei e arts. 283, II, "a", e 373 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999. Descumpriu a Contribuinte, ainda, a obrigação acessória de enviar declarações corretas e sem omissões, por meio de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), o que ensejaria a lavratura de Auto de Infração capitulado como CFL 78 (envio de GFIP com erros/incorrekções/omissões), o qual foi substituído pela aplicação da multa de ofício nos valores apurados.*

3. *Segundo a Fiscalização, a Contribuinte e os profissionais de saúde (médicos e outros) agiram de forma deliberada, em conluio de vontades, "com o objetivo de promover a sonegação de tributos e contribuições cometendo o ajuste doloso de que trata o art. 73 da Lei nº 4.502/64", a fim de impedir e/ou ocultar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes da relação de trabalho entre eles mantida, cujo efeito é a redução dos valores dos tributos a serem recolhidos, incidindo nas tipificações previstas nos arts. 72 e 73 da referida lei. Desse modo, restou duplicada a multa de ofício, totalizando 150%, conforme previsão contida no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

4. *Além da constituição do crédito tributário, restaram formalizadas **Representações Fiscais para Fins Penais – RFFP** (Processos nº 14401.720107/2015-91 e 14401.720108/2015-35), a serem encaminhadas à autoridade competente, uma vez que a situação descrita aponta, **em tese**, a ocorrência de crime de sonegação de contribuição previdenciária (previsto no art. 337-A do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000); crime de apropriação indébita previdenciária (previsto no art. 168-A do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000) e crime de Falsificação de documento particular*

(previsto no art. 298 do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000).

5. A Contribuinte foi regularmente cientificada em 11/12/2015, na pessoa de seu representante legal, conforme o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal de fls. 716 e 717, tendo apresentado Impugnação às fls. 737 a 785, em 12/01/2016, por meio de seus advogados, alegando, em síntese:

a) a tempestividade da defesa apresentada em 12/01/2016;

b) a nulidade dos autos de infração, uma vez que “o art. 39 da Consolidação das Leis do Trabalho, norma hierarquicamente superior ao Regulamento da Previdência Social, reserva à Justiça do Trabalho a competência para declarar a existência do vínculo de emprego”, faltando ao Auditor-Fiscal, portanto, competência para reconhecimento de tal vínculo;

c) a nulidade das autuações em razão de erro na indicação do sujeito passivo, uma vez que os autos de infração foram lavrados contra o estabelecimento matriz, e “os supostos fatos geradores das contribuições previdenciárias teriam sido realizados pelo estabelecimento filial correspondente ao Hospital Santa Luzia, devendo ser observada a autonomia dos estabelecimentos”;

d) a necessidade de suspensão do presente processo “até o julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo ARE nº 713.211 pelo Supremo Tribunal Federal, no qual foi reconhecida a repercussão geral da delimitação das hipóteses de terceirização de mão de obra diante do que se compreende por atividade-fim”;

e) a improcedência dos autos de infração em razão de “erro de critério” cometido pela Fiscalização, pois o mundo do trabalho tem sofrido transformações, abrindo-se maior espaço para a autonomia da vontade e valorização do trabalho autônomo e para a contratação de certos prestadores de serviço, altamente especializados, por meio de pessoas jurídicas (como médicos). Traz aos autos manifestação da Associação Médica de Brasília (AMBr) e declarações fornecidas pelos próprios médicos arrolados pela Fiscalização, esclarecendo que “não foram constrangidos pelo Hospital Santa Luzia a constituírem pessoas jurídicas para a prestação de serviços, sendo descabido falar em vício de consentimento”;

f) “a insubsistência das autuações fiscais por não estarem presentes os pressupostos da relação de emprego; (i) prestação de serviços por pessoa física, (ii) subordinação, (iii) não eventualidade e (iv) onerosidade”;

g) “as pessoas jurídicas foram constituídas por liberalidade dos médicos em decorrência de sua alta especialização e ímpeto empreendedor, visando a desenvolver suas atividades de forma independente”, sem subordinação e exclusividade;

h) “As empresas que prestaram serviços ao Hospital Santa Luzia têm agendas dinâmicas, sendo elas próprias responsáveis pela definição de sua disponibilidade (datas, horários e, ou, locais)

para exercerem as atividades contratadas”, não se sujeitando a ordens e/ou controle da jornada de seus integrantes. Esclarece que as pessoas jurídicas foram constituídas muito antes da celebração dos contratos com o Hospital Santa Luzia, possuem estrutura própria, prestando serviços a diversas instituições e empresas relacionadas à área de saúde, citando como exemplo as empresas Intermed e Solimed;

i) “a atividade médica possui características e peculiaridades próprias”, citando, como exemplo, a autonomia do médico sobre o “ato médico”. Transcreve trechos de decisões proferidas por Tribunais Regionais do Trabalho sobre a possibilidade de terceirização de serviços hospitalares e afirma que as empresas listadas estão devidamente estabelecidas e assumem os riscos da atividade, sendo que várias delas declararam ter empregados, como a Solimed e a Acreditar Oncologia e Hematologia;

j) não há pessoalidade na prestação dos serviços, uma vez que os profissionais possuíam plena liberdade de atuação, podendo se fazer substituir em caso de impossibilidade de comparecimento, sem qualquer penalização por parte do Hospital Santa Luzia;

k) “os contratos em questão são indiscutivelmente regidos pelo Direito Civil, não podendo ser desrespeitados pela D. Fiscalização a autonomia da vontade e a realidade dos fatos” e, ao contrário do afirmado no relatório fiscal, “não há sentença proibindo a Impugnante de praticar terceirização em geral, tampouco dispositivo legal a vedar tal prática”. O processo ajuizado contra a Rede D’or, mencionado pela autoridade fiscal, “trata exclusivamente da suposta ilicitude na terceirização das atividades de fisioterapia”, cujo objeto é “absolutamente diverso do tratado no presente processo administrativo”, além do que está pendente de julgamento do agravo de instrumento interposto perante o TST;

l) “o conceito de atividade-fim não está previsto em lei, tratando-se apenas de mero norte jurisprudencial, que não pode ser analisado de forma restrita e superficial”. Ademais, não cabe à Receita Federal “a definição de que serviço é permitido ou não terceirizar, ante a inexistência de lei que assim disponha”, não bastando arrolar precedente jurisprudencial, sem efeito vinculante, como a Súmula 331, do TST (transcreve Acórdão proferido pela 3ª Turma do TRT da 2ª Região);

*m) a prática de sonegação fiscal, fraude ou conluio, visando ocultar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, “exige a **prova** de ação ou omissão praticada pelo contribuinte com o **dolo específico**” de realizar uma dessas condutas, o que não se verifica no presente caso, motivo pelo qual deve ser afastada a qualificação da multa de ofício;*

n) também deve ser cancelada a multa regulamentar exigida em razão do “não lançamento em títulos próprios” dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, uma vez que os fatos geradores não ocorreram, além do que, sendo a aplicação dessa penalidade, concomitantemente à multa de ofício e em

decorrência da mesma conduta, implica bis in idem, conforme raciocínio adotado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT n° 433/2010;

o) ao final, requer a Impugnante:

- a nulidade das autuações ou que seja suspenso o curso do processo até o julgamento do ARE 713.211 pelo STF;

- a improcedência das autuações, em face da inexistência dos pressupostos da relação de emprego, ou, subsidiariamente, o afastamento da qualificação da multa de ofício ou sua redução para 75%, ante a inexistência de conduta dolosa por parte da Impugnante;

- o cancelamento do auto de infração lavrado para a aplicação da multa regulamentar em razão do “não lançamento em títulos próprios”, dada a não ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias;

- sejam as intimações realizadas em nome da Impugnante e encaminhadas para o seu endereço, conforme qualificação no preâmbulo da presente petição;

- provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos (apresentação de memoriais, realização de sustentação oral, juntada de novos documentos e demais atos necessários ao exercício da advocacia), requerendo, para tanto, seja intimada a Impugnante da sessão de julgamento do presente processo, na pessoa de Breno Ferreira Martins Vasconcelos, OAB n° 224.120, e-mail tributário@msvadv.com.br.

6. Ao presente processo foram juntados, por apensação, os processos n° 14041.720106/2015-46, 14041.720107/2015-91 e 14041.720108/2015-35 (despachos às fls. 732 a 734).

*7. Em 12/02/2016, a Impugnante requereu a juntada da petição de fls. 7.319 a 7.327, na qual afirma que, muito embora, por ocasião de sua impugnação, tenha demonstrado que os autos de infração devem ser declarados nulos, em face da incompetência do Auditor-Fiscal para declarar vínculo de emprego, vem agora acrescentar que, ainda que tal argumento não seja considerado válido, há outra razão para a declaração de nulidade – a presença de vício material – qual seja, o uso de critérios inadequados para a realização de aferição indireta, uma vez que a Fiscalização simplesmente requalificou os pagamentos realizados a diversas pessoas jurídicas como remuneração a pessoas físicas quando “deveria ter **buscado elementos** para assegurar que a base de cálculo eleita correspondesse ao **valor mais próximo possível dos alegados salários pagos aos médicos**”.*

7.1. Requer a Impugnante, sejam apreciados os argumentos apresentados nessa ocasião, julgando-se nulas as autuações fiscais ante a evidente inoccorrência de preclusão.

8. Tendo em vista o disposto na Portaria RFB n° 453, de 11/04/2013 (DOU 17/04/2013), e no art. 2° da Portaria RFB n° 1.006, de 24/07/2013 (DOU 25/07/2013), e conforme definição

da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, foi distribuído o presente processo a esta DRJ de Curitiba/PR para julgamento da impugnação.

9. É o relatório."

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 22 de junho de 2017 às 09:28hs, por meio de acesso ao seu domicílio tributário (despacho de fls. 7437), o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls.7385), reprisando, em síntese, os mesmos argumentos da impugnação

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso, passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Segundo o Recorrente, os autos de infração padecem de nulidade. Vejamos os argumentos (fls. 7512):

"2.1 Os autos de infração são nulos, pois o art. 39 da Consolidação das Leis do Trabalho, norma hierarquicamente superior ao Regulamento da Previdência Social, reserva à Justiça do Trabalho a competência para declarar a existência do vínculo de emprego;

2.2. As autuações também são nulas em razão de erro na indicação do sujeito passivo, pois foram equivocadamente lavradas contra o estabelecimento matriz da Recorrente, mas os supostos fatos geradores das contribuições previdenciárias teriam sido realizados pelo estabelecimento filial correspondente ao Hospital Santa Luzia, devendo ser observada a autonomia dos estabelecimentos"

Não verifico as nulidades apontadas. Explico.

Segundo o Recorrente, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é incompetente para declarar a existência da relação de emprego, competência, esta, de exclusividade da Justiça do Trabalho.

Correta a afirmação. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é incompetente para declarar a existência da relação de emprego, porém, tal fato não aconteceu no caso em concreto.

O que ocorreu, e dentro da competência imposta pela Lei Tributária, foi a verificação, pelo Fisco, por meio do servidor competente, da existência - na visão da autoridade lançadora - de fato gerador tributário decorrente da constatação dos requisitos da relação de emprego. Como decorrência, houve a desconsideração do negócio jurídico entabulado entre as partes, com a consequente aplicação da legislação tributária incidente sobre as relações efetivamente ocorridas.

Recordemos a imputação fiscal (fls 47):

38. Consequentemente, o princípio da primazia da realidade, aplicado a "PEJOTIZAÇÃO", implica em desconsiderar o contrato de natureza civil existente, e abrigar no mundo jurídico a situação de fato encontrada.

39. De forma concisa, aplicar os princípios do Direito do Trabalho à "PEJOTIZAÇÃO" é desmascarar esta prática que consiste em verdadeira fraude à legislação trabalhista e tributária, pela qual se busca camuflar o vínculo de emprego para extinguir os direitos trabalhistas e os tributos pertinentes, sendo uma prática fraudulenta de contratação reforçada pela realidade de um mercado de trabalho com vagas escassas, onde pode ser criada essa imposição pelo empregador, e onde não existe a livre vontade na constituição da Pessoa Jurídica pelo trabalhador.

40. E tal situação deve ser desmascarada pela fiscalização, que, amparada nos princípios trabalhistas examinados e tendo como objetivo final resgatar a tributação suprimida, tem o poder de desqualificar a ficção criada para fins de aplicar a correta tributação ao caso real.

(sublinhados nossos, negritos originais)

Mister realçar que tal prática decorre de expressa previsão na legislação tributária. Recordemos a dicção do artigo 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

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

(sublinhados não constam do texto legal)

Tal norma deve ser interpretada, como ensina a melhor hermenêutica jurídica, em consonância com as disposições do artigo 9º da CLT combinado com o parágrafo único do artigo 116 e do inciso VII do artigo 149, ambos do CTN.

Inegável, portanto, que não há nulidade em auto de infração em que - na visão da autoridade lançadora, autoridade competente - houve simulação na contratação de pessoa jurídica para a prestação pessoal de serviços, com habitualidade, onerosidade e mediante subordinação.

Não há nulidade como arguído, uma vez que não houve o reconhecimento de vínculo de emprego e sim, a imputação, em tese, de efeitos tributários decorrente da simulação da relação de emprego ocorrida.

Vejamos o segundo vício apontado. Erro na sujeição passiva, posto que o lançamento foi realizado contra o estabelecimento matriz, e não contra o estabelecimento em que - supostamente - ocorreram os fatos geradores.

Tal vício não existiu. O lançamento foi realizado nos estritos termos da legislação tributária, como não poderia deixar de ocorrer.

Sobre o tema, assim se posicionou a decisão de piso (fls. 7393):

"12.11. Vale observar que as pessoas jurídicas e equiparadas, obrigadas à inscrição no CNPJ, são aquelas elencadas no Título I, Capítulo II da IN RFB nº 1.634, de 06/05/2016 (arts. 3º a 6º), sendo que:

Art. 3º Todas as entidades domiciliadas no Brasil, inclusive as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, estão obrigadas a se inscrever no CNPJ e a cada um de seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades. (Grifou-se)

12.12. Embora possa ter diversos estabelecimentos, a empresa é única (tanto que o CNPJ de todos os estabelecimentos possui a mesma raiz). Também o fato de que os recolhimentos e declarações sejam efetuados de forma segregada por estabelecimento não implica a emissão de um Termo de Início de Procedimento Fiscal para cada estabelecimento do sujeito passivo. Ao contrário, assim dispõe a Portaria RFB/Sufis nº 2.371, de 15/12/2010:

Art. 16. Nos procedimentos de fiscalização efetuados no estabelecimento matriz, as verificações preliminares deverão abranger, também, todos os estabelecimentos filiais do sujeito passivo.

Parágrafo único. No caso de tributos recolhidos de forma descentralizada, exceto nos casos de contribuições previdenciárias, as verificações preliminares em relação a esses, restringir-se-ão aos estabelecimentos localizados na jurisdição da unidade da RFB executora do procedimento fiscal. (sem grifos no original)

12.13. Dessa forma, resta concluir que estando o lançamento devidamente motivado e revestido das formalidades legais, de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, não há justificativa, nem amparo legal, para

prosperar a pretensão da Impugnante no sentido de declarar o procedimento fiscal passível de nulidade."

Não merece reparo a decisão recorrida. O lançamento tributário cumpriu todas as formalidades legais, tendo sido constituído por autoridade competente e garantindo o contraditório e a ampla defesa por meio da correta delimitação dos fatos verificados e da identificação da legislação de regência.

Preliminar de nulidade rejeitada também quanto a este ponto.

Por fim, devemos analisar o pedido de sobrestamento do julgamento em face da repercussão geral determinada pelo STF quanto às hipóteses de licitude da terceirização de mão de obra nas atividades fins.

Tal pedido não merece prosperar, uma vez que as contribuições lançadas, como bem delimitado no parágrafo 52 do Relatório Fiscal (fls. 51), incidem sobre a relação de emprego vislumbrada pela autoridade fiscal em razão da simulação ocorrida. Tal relação, como bem explicitado pelo Auditor Fiscal, se instaura diretamente - ou seja, sem terceira pessoa - entre o trabalhador e a contratante, no caso, o sujeito passivo, o que demonstra a irrelevância da questão da terceirização no caso em concreto.

Caminhando pela peça recursal, observo às folhas 7516, argumentação quanto à nulidade do lançamento em razão da aferição indireta realizada.

Segundo o Recorrente, houve inadequação e excesso por parte da autoridade lançadora, posto que considerado como base de cálculo da tributação os valores pagos, pelo sujeito passivo, às prestadoras de serviços. Vejamos os argumentos:

*"Pelo contrário, os valores pagos pela Recorrente às pessoas jurídicas contratadas não poderiam ser integralmente distribuídos aos seus sócios (médicos). Isso porque os lucros distribuídos correspondem às receitas de prestação de serviços auferidas (as quais, no caso sob julgamento, advinham de outros tomadores de serviço, e não apenas da Recorrente, conforme se verá adiante), diminuídas dos diversos **gastos incorridos para o desenvolvimento das atividades de tais empresas**, como os tributos incidentes sobre receita e lucros, gastos administrativos (contas de luz, água etc.), investimentos e os salários dos eventuais empregados.*

*19. Apenas a título de exemplo, as empresas prestadoras de serviços médicos estavam sujeitas à apuração e ao recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e imposto sobre serviços, o que, para pessoas jurídicas estabelecidas no Distrito Federal e hipoteticamente optantes pelo lucro presumido, corresponde à **carga tributária máxima de 16,53%2** sobre as receitas de prestação de serviços.*

20. Essa situação, vale ressaltar, poderia ter sido facilmente verificada pela autoridade fiscal com base nas notas fiscais emitidas pelas empresas contra a Recorrente e nas quais foram realizadas várias retenções tributárias, a título de IRRF, PIS, Cofins e CSLL, por exemplo (cf. doc. 07 da impugnação)."

Não se pode concordar com a Recorrente. Ao desconsiderar o negócio jurídico entabulado entre a Recorrente e as empresas prestadoras, uma vez que - na visão do

Fisco - tal negócio visou simplesmente simular uma relação de emprego instaurada entre os trabalhadores, travestidos de pessoas jurídicas, e o sujeito passivo, o valor da remuneração paga pelos serviços prestados é - sem sombra de dúvida - o pagamento pelo *facere* avençado.

Sendo a remuneração pelos serviços prestados pela pessoa física, a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não se pode - sob ofensa ao primado da lógica - se aventar que o lançamento se baseia em aferição indireta.

Ao reverso, o fato imponível foi mensurado pela Autoridade Lançadora com base no critério explícito constante da lei, que, sem sombra de dúvida, imputa ao valor contrato pelo trabalho - assim entendido o serviço prestado pela pessoa física - a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A afirmação de que a lei tributária define a base de cálculo com sendo o valor da remuneração pelo trabalho realizado decorre de mera leitura dos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 que encontra seu supedâneo constitucional no artigo 195, I, a da Carta Magna.

Logo, não se trata de aferição indireta.

Assim, por todo o exposto, rejeita-se as preliminares arguídas.

Passemos ao **mérito**.

Verifica-se, inclusive pelo relatado, que o lançamento tributário decorre da desconsideração, pela Autoridade Fiscal, da contratação entabulada pela Recorrente da prestação de serviços médicos por meio de pessoa jurídicas, a chamada pejetização.

Assim, necessária, previamente, alguma análise teórica sobre o tema.

Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade

econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister .

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços - atividade econômica cujo o objeto é uma obrigação de fazer - por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um *'facere'* pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despcienda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

"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 nº10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil."

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

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

(...)

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

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

(...)

*Art. 9º - **Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.**" (destaquei)*

Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por desconsideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da desconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

A doutrina trabalhista é assente em reconhecer o vínculo de emprego quando presentes, simultaneamente, as características da pessoalidade, da onerosidade, da habitualidade e da subordinação.

Confrontemos as disposições da melhor doutrina trabalhista com os ditames específicos da Lei nº 11.196/05, com o objetivo de encontrarmos a exata diferenciação entre a relação de emprego e a prestação de serviços por pessoa jurídica.

Em primeiro lugar é necessário observar que a pessoalidade não é relevante no distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez

que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes. Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

A análise da onerosidade também não ajuda no traço distintivo. Cediço que tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços, o pagamento pelos serviços prestados está presente.

Logo, o ponto fulcral da distinção é a subordinação. Somente na relação de emprego o contratante, no caso empregador, subordina o prestador de serviços, no caso , o empregado.

Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.

Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.

A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso o contratante da prestação de serviços conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva onde o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordens específicas sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordista-taylorista de produção.

Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação que esta subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e por certo, desses decorre subordinação jurídica, posto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.

Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

Com essas considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente recurso voluntário será encontrada a partir da comprovação, ou não, da existência da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação, entre as pessoas físicas que prestaram os serviços mencionados no auto de infração e a Recorrente.

Vejamos a imputação fiscal no tocante ao tema da caracterização da relação de emprego.

Preliminarmente, ressalto que houve, por parte da autoridade lançadora, esforço em construção teórica sobre a questão da pejetização. Em que pese ser despicienda tal tarefa em relatório fiscal - posto que tal peça processual tem função precípua de esclarecer os fatos e documentos analisados e os motivos do lançamento - o Auditor Fiscal notificante expressa seu posicionamento pessoal sobre a pejetização ao asseverar (fls. 44):

*"18. Na conjuntura atual está cada vez mais comum, **embora, seja considerada ilegal**, a dita "PEJOTIZAÇÃO" como nova modalidade de contratação pela qual o empregador exige a constituição de Pessoa Jurídica pelo empregado a fim de descaracterizar a relação de emprego e, consecutivamente, afastar a aplicação da legislação trabalhista e reduzir de forma drástica o recolhimento tributário previdenciário."*

Como demonstrado acima, e reconhecido pela autoridade lançadora, a chamada pejetização encontra amparo legal em lei tributária, especificamente no artigo 129 da Lei nº 11.196/05. Tal reconhecimento consta do relatório fiscal (fls. 45):

"21. Esta nova maneira de contratação foi utilizada com mais frequência no que tange aos trabalhadores intelectuais, após o advento do art. 129 da Lei 11.196/2005, in verbis:

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.

22. E, após a vigência da legislação supracitada, diversas empresas, de forma equivocada, começaram a contratar trabalhadores utilizando as ditas pessoas jurídicas interpostas, acobertando a ilicitude dessa relação no dispositivo legal transcrito."

Cediço que não cabe ao Fisco presumir a ilicitude da conduta do contribuinte, tampouco emitir opinião sobre a legislação vigente. É seu dever, ao reverso, aplicar a lei tributária, agindo no sentido da desconstituição dos negócios jurídicos eivados de vício, como, por exemplo, nos casos de fraude ou simulação.

Não obstante, a Autoridade Fiscal, obliterada pelos (pré) conceitos, assevera (fls: 47):

"34. E é um fato que na "PEJOTIZAÇÃO", o trabalhador não revela sua vontade livremente, pois é constrangido a constituir a Pessoa Jurídica por determinação da empresa contratante que detém o poder econômico. Por conseguinte, não bastasse o princípio da irrenunciabilidade dos direitos trabalhistas, a "PEJOTIZAÇÃO" é um caso de vício de consentimento, o que por si só já nulificaria toda a contratação.

35. E de igual forma, deve ser considerado o **princípio da primazia da realidade**, pois, o Código Civil estabelece, em seu art. 112, que “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”, ou seja, este dispositivo enfatiza que deve prevalecer a intenção das partes sobre a estrutura formal criada para maquiar a situação.

36. Assim sendo, conforme leciona Carlos Roberto Gonçalves (2008, p. 41),

“parte-se da declaração, que é a forma de exteriorização da vontade, para se apurar a real intenção das partes”⁸. E na mesma linha de raciocínio, Luiz de Pinho Pedreira da Silva (1999, p. 206) afirma que “a primazia da realidade não é observada exclusivamente nesta disciplina jurídica mas comum a quase todas, justificando-se a sua consideração como um princípio fundamental do Direito do Trabalho pela intensidade da sua aplicação neste”⁹.

37. Do mesmo modo o princípio da primazia da realidade pode ser vislumbrado no art. 9º da CLT, ao determinar que “serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação”. E ainda, ensina a ilustre doutrinadora Alice Monteiro de Barros (2008, p. 185), que:

O princípio da primazia da realidade significa que as relações jurídicotrabalhistas se definem pela situação de fato, isto é, pela forma como se realizou a prestação de serviços, pouco importando o nome que lhes foi atribuído pelas partes. Despreza-se a ficção jurídica¹⁰.

38. Consequentemente, o princípio da primazia da realidade, aplicado a “PEJOTIZAÇÃO”, implica em desconsiderar o contrato de natureza civil existente, e abrigar no mundo jurídico a situação de fato encontrada.

39. De forma concisa, aplicar os princípios do Direito do Trabalho à “PEJOTIZAÇÃO” é desmascarar esta prática que consiste em verdadeira fraude à legislação trabalhista e tributária, pela qual se busca camuflar o vínculo de emprego para extinguir os direitos trabalhistas e os tributos pertinentes, sendo uma prática fraudulenta de contratação reforçada pela realidade de um mercado de trabalho com vagas escassas, onde pode ser criada essa imposição pelo empregador, e onde não existe a livre vontade na constituição da Pessoa Jurídica pelo trabalhador.

55. De toda a informação trazida da internet verifica-se que a REDE DOR na sua filial Hospital Santa Luzia busca ser reconhecida pela estrutura própria, pelo corpo clínico de excelência, pelos profissionais renomados, com vasta experiência em várias especialidades e ao anunciar seu corpo clínico, a REDE DOR – HSL sugere que os profissionais da área de saúde são integrantes do corpo clínico do próprio Hospital, e ainda cita várias vezes que possui uma equipe especializada e multidisciplinar. Ou seja, o Hospital passa a noção para a sociedade e para os seus clientes que possui médicos e equipe de

profissionais de saúde nos seus quadros, mas internamente se utiliza da “PEJOTIZAÇÃO” para ser um “HOSPITAL FANTASMA” que funciona sem médicos vinculado diretamente a ele, ou melhor, nem seria um hospital, seria no máximo um local onde médicos poderiam locar áreas e trabalhar por conta própria, o que beira o absurdo.

56. Portanto, a realidade encontrada é que os médicos, estão sendo intermediados por empresas “PEJOTIZADAS” de forma ilegal, conforme dados relacionados nos anexos abaixo, e que estão na verdade a serviço da REDE DOR - HSL, atendem aos pacientes desse, com claro vínculo de emprego, portanto, sendo necessário desconsiderar os contratos destas empresas interpostas firmados com a REDE DOR - HSL, pelo simples fato de ser uma situação simulada que não prospera no mundo real, e que claramente afronta as leis, especialmente a previdenciária, conforme é amplamente demonstrado neste relatório fiscal (sublinhados e negritos e sublinados do último parágrafo não constam do relatório fiscal)

Ora, em que pese todo o esforço argumentativo do Auditor Fiscal, é necessário, até pelas determinações dos artigos 142 do CTN combinado com artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que as alegações fiscais sejam comprovadas. Ao se tratar de constatação de simulação ou fraude, outro ônus cabe ao Fisco, a comprovação destas, a teor dos artigos 116, § único e 149, VII, ambos do *Códex Tributário*.

Tal ônus é reconhecido pelo Fisco:

“40. E tal situação deve ser desmascarada pela fiscalização, que, amparada nos princípios trabalhistas examinados e tendo como objetivo final resgatar a tributação suprimida, tem o poder de desqualificar a ficção criada para fins de aplicar a correta tributação ao caso real.”

(sublinhamos)

Vejamos se tal encargo foi cumprido. Consta do Relatório Fiscal (fls. 51):

“52. Ao contrário de que afirma o sujeito passivo, a verdade concreta é que os médicos na REDE DOR sucessora do Hospital Santa Luzia (HSL) trabalham com todos os pressupostos de emprego (serviços prestados por pessoa física, não eventualidade, onerosidade e subordinação). E, a suposta contratação de empresas de médicos não passa da figura conhecida como “PEJOTIZAÇÃO” que fora utilizada para acobertar a relação direta dos médicos com a REDE DOR – HOSPITAL SANTA LUZIA (REDE DOR– HSL).

53. Para tentar individualizar os profissionais médicos e os seus atendimentos, a fiscalização emitiu Termo de Intimação Fiscal - TIF 06 (ANEXO TERMOS), para solicitar a identificação, individualizada, desses profissionais, nos prontuários eletrônicos de atendimentos de pacientes do hospital, porém mesmo tendo fornecido tais dados, verificou-se que vários médicos existentes no prontuário não eram vinculados a nenhuma das Pessoas

Jurídicas “PEJOTIZADAS” e declaradas em DIRF, não estavam em GFIP e nem na Folha de Pagamento digital entregue a fiscalização, conforme anexos. E mesmo para os médicos que são “sócios” das empresas “PEJOTIZADAS”, a informação não serviu para individualizar os pagamentos, pois em cada empresa, em regra, existe mais de um médico como sócio impossibilitando a correta atribuição de valores para cada segurado, logo houve a necessidade de utilizar o valor global pago a cada empresas PEJOTIZADA como valor pago uma suposta pessoa física segurado empregado (aferição), e foram produzidos os anexos abaixo para dar apoio na compreensão da situação encontrada de “PEJOTIZAÇÃO” e para dar melhor suporte aos argumentos aqui apresentados.”

(destaques não constam do original)

Após reproduzir a página da internet do hospital, com o fito de demonstrar que há notícia de que o sujeito passivo possui equipes médicas especializadas, o Auditor conclui:

“55. De toda a informação trazida da internet verifica-se que a REDE DOR na sua filial Hospital Santa Luzia busca ser reconhecida pela estrutura própria, pelo corpo clínico de excelência, pelos profissionais renomados, com vasta experiência em várias especialidades e ao anunciar seu corpo clínico, a REDE DOR – HSL sugere que os profissionais da área de saúde são integrantes do corpo clínico do próprio Hospital, e ainda cita várias vezes que possui uma equipe especializada e multidisciplinar. Ou seja, o Hospital passa a noção para a sociedade e para os seus clientes que possui médicos e equipe de profissionais de saúde nos seus quadros, mas internamente se utiliza da “PEJOTIZAÇÃO” para ser um “HOSPITAL FANTASMA” que funciona sem médicos vinculado diretamente a ele, ou melhor, nem seria um hospital, seria no máximo um local onde médicos poderiam locar áreas e trabalhar por conta própria, o que beira o absurdo.

56. Portanto, a realidade encontrada é que os médicos, estão sendo intermediados por empresas “PEJOTIZADAS” de forma ilegal, conforme dados relacionados nos anexos abaixo, e que estão na verdade a serviço da REDE DOR - HSL, atendem aos pacientes desse, com claro vínculo de emprego, portanto, sendo necessário desconsiderar os contratos destas empresas interpostas firmados com a REDE DOR - HSL, pelo simples fato de ser uma situação simulada que não prospera no mundo real, e que claramente afronta as leis, especialmente a previdenciária, conforme é amplamente demonstrado neste relatório fiscal.”

Depois de apresentados mais argumentos apaixonados, a Autoridade Lançadora, inicia o seu real mister, de verificar a ocorrência do fato gerador, ou seja, de provar a subsunção do fato à norma, quando afirma (fls. 56):

“63. Pela análise dos textos de vários dos contratos das empresas interpostas (“PEJOTIZAÇÃO”) verifica-se que foram forjados contratos “padronizados” com diversos textos repetidos e inseridos no contrato com a finalidade de dar aspecto de legalidade a situação irregular que acobertam. Para melhor entendimento cita-se alguns dos textos padronizados

encontrados em quase todos os contratos analisados, e para facilitar uma análise mais detalhada encontram-se anexados a este processo alguns dos contratos analisados pela fiscalização.

DOS DIVERSOS CONTRATOS

Texto padronizado encontrado nos contratos como “TENTATIVA DE FORMALIZAR A ‘PEJOTIZAÇÃO’ ESCONDENDO O VINCULO, A SUBORDINAÇÃO, O CONTROLE E A FISCALIZAÇÃO DO TRABALHO DOS SEGURADOS ‘PEJOTIZADOS’, ATIVIDADES TÍPICAS DE UMA RELAÇÃO DE EMPREGO”

• Trechos que deixam clara a permissão de ocupação de área física, para permitir que o médico atue dentro do ambiente do Hospital, sob o seu controle e subordinação:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO O presente contrato tem por objetivo a ocupação de área física no Ambulatório do HOSPITAL-CONTRATANTE, adequada ao exercício das atividades profissionais da CONTRATADA e restrita a atendimento ambulatorial para o exercício das atividades profissionais da CONTRATADA, **relativa à sua especialidade de Ginecologia, mediante o pagamento mensal de uma taxa de ocupação.**”

• **Trechos que indicam o poder unilateral de mando do Hospital, que pode inclusive alterar o local de trabalho dos médicos pejotizados:**

“CLÁUSULA SEGUNDA – DA ÁREA DE UTILIZAÇÃO [...] PARÁGRAFO SEGUNDO – A localização da **CONTRATADA** **poderá ser remanejada para outras áreas físicas** do HOSPITAL CONTRATANTE em decorrência de alterações no seu organograma de funcionamento.”

“CLÁUSULA SEGUNDA – DA ÁREA DE UTILIZAÇÃO [...] PARÁGRAFO QUINTO – Nos casos de interesse da administração, obras úteis e necessárias à modernização ou ampliação do complexo hospitalar do HOSPITAL-CONTRATANTE, que atinja a área utilizada pela CONTRATADA, desde já de comum acordo entre as partes, ao HOSPITAL-CONTRATANTE **é assegurada a troca total de local de uso da CONTRATADA** [...]” □ **Trechos que deixam clara a subordinação existente:**

“CLÁUSULA QUARTA – DA DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS [...] PARÁGRAFO PRIMEIRO – A CONTRATADA, após assinatura do presente instrumento, assume o compromisso perante o HOSPITAL CONTRATANTE de **privilegiar todas as internações de seus pacientes, sejam clínicas ou cirúrgicas, bem como para realização de exames diagnósticos nos serviços disponíveis no Hospital Santa Luzia.**”

“CLÁUSULA QUARTA – DA DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS [...] PARÁGRAFO TERCEIRO – [...] O

*fornecimento de materiais e/ou medicamentos **será feito com exclusividade pelo HOSPITAL CONTRATANTE**, salvo força maior antecipadamente ao Hospital- Contratante.”*

*“CLÁUSULA QUARTA – DA DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS [...] PARÁGRAFO OITAVO – A CONTRATADA se compromete a atender, desde que haja disponibilidade em sua agenda e quadros de horário, **todos os clientes – pacientes particulares e/ou conveniados exclusivos ou não da CONTRATADA que por ventura sejam transferidos da emergência para o ambulatório**, desde que tais atendimentos não sejam caracterizados como emergência.”*

□ *Trechos que mostram o controle de horário e controle do segurado que trabalha para o Hospital, tentando disfarçar o vínculo existente:*

“CLÁUSULA QUINTA – DO HORÁRIO DE OCUPAÇÃO DO CONSULTÓRIO E ATENDIMENTOS MÉDICOS.

*A ocupação do Consultório se dará de acordo com os horários da equipe da CONTRATADA, sendo que preferencialmente os mesmos deverão preencher todos os horários. A CONTRATADA **fornecerá ao HOSPITAL-CONTRATANTE a grade de ocupação** para fins de informações gerais, de divulgação aos convênios, seus usuários/pacientes [...] A CONTRATADA **se obriga a comunicar previamente toda e qualquer alteração na utilização do consultório**, assim como a garantir o **cadastro de todos os profissionais** que atuarem nas dependências do Hospital Santa Luzia.”*

“CLÁUSULA QUINTA – DO HORÁRIO DE OCUPAÇÃO DO CONSULTÓRIO E ATENDIMENTOS MÉDICOS.

*PARÁGRAFO SEGUNDO – A CONTRATADA, através de seus prepostos e médicos **deverão ter disponibilidade total a qualquer tempo, hora e lugar para atendimento das necessidades do HOSPITAL-CONTRATANTE**, seus consumidores diretos e indiretos, sem que isto venha a caracterizar subordinação e vínculo empregatício.*

(...)

DE BURLAR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, PREVIDENCIÁRIA E TRABALHISTA” □

Trechos que deixam clara a tentativa de escapar de causas judiciais trabalhistas e o reconhecimento de que na verdade a relação é com pessoas físicas

“CLÁUSULA OITAVA – DAS OBRIGAÇÕES DE GESTÃO PRÓPRIAS DO HCB PARÁGRAFO TERCEIRO – Se qualquer sócio, ex-sócio, preposto ou funcionário do HCB, promover ação judicial, para recebimento de direitos trabalhistas ou indenizações contra o HSL, desde já o HCB autoriza expressamente o HSL nos casos de acordo nos processos e também em casos de condenação a debitar os valores acertados ou devidos contra o HCB. Se o HCB não possuir crédito

suficiente para o pagamento devido o HSL, seus sócios responderão individualmente como pessoas físicas.”

□ *Trechos que deixam clara a tentativa de escapar da relação tributária e previdenciária dissimulada com a “PEJOTIZAÇÃO”*

*“CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA – DOS IMPOSTOS E TAXAS
Será de inteira e exclusiva responsabilidade do HCB o pagamento de impostos, contribuições e taxas, devidas aos órgãos Federais, Estaduais, Municipais, Autarquias e da categoria profissional, que incidem ou venham a incidir sobre a prestação dos serviços, bem como contribuições previdenciárias de seus empregados”*

Inegável que, na visão do Fisco, os trechos dos contratos acima são suficientes para a comprovação da relação de emprego entre aqueles trabalhadores que prestam serviços às pessoas jurídicas contratadas, seja como sócios, seja como empregados e o hospital.

Reitero que, a mera leitura dos excertos dos contratos acima são suficientes, segundo o AFRFB, para caracterizar a relação de emprego. Senão vejamos (fls. 65):

66. Logo, afirma-se novamente que os contratos firmados entre a REDE DOR –HSL e os seus médicos sob o falso manto da interposta pessoa (“PEJOTIZAÇÃO”), são ilícitos e impedidos por lei, pois desrespeitam toda a legislação civil, tributária e previdenciária, em particular afrontam diretamente o art. 104, art. 122 e art. 123 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406 de 10/01/2002), o art. 2º e art. 3º da CLT, o art. 12 I, a da Lei 8.212/91 e a Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho e todos os princípios do Direito do Trabalho.

(...)

67. E ainda, de acordo com art. 9º da Consolidação das leis do Trabalho – CLT (aprovada pelo Decreto-lei nº. 5.452/1943) c/c art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966), devem, estes contratos simulados, ser desconsiderados por serem nulos de pleno direito, devendo ser procedida a apuração dos valores pagos pelos contratos simulados como pagamentos realizados para Pessoas Físicas como Segurados Empregados da REDE DOR - HSL.

CLT Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

CTN Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária,

observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

68. Pois, os negócios celebrados entre o contribuinte fiscalizado e empresas interpostas com o intuito de burlar as legislações tributária, previdenciária e trabalhista, embora tenham sido realizados com a anuência desses trabalhadores, não podem alterar ou extinguir definições instituídas por Legislação Federal, especificamente quando se trata de determinar fatos geradores de obrigações tributárias. Dessa forma, as disposições dos acordos efetuados entre essas partes não vinculam o fisco, razão pela qual devem incidir tributos sobre as verbas pagas a empregados com a utilização de empresas interpostas "PEJOTIZAÇÃO".

Reafirmando sua posição, linhas adiante, o Fisco explicita (fls 71):

86. Os médicos integrantes do quadro de sócios das empresas interpostas e informados nos anexos, além dos médicos encontrados após análise dos dados de prontuário informados pela empresa, embora formalmente não estejam registrados como empregados no quadro de funcionários da REDE DOR - HSL, constituem vínculo empregatício de fato, tendo em vista os pressupostos claros da relação de emprego, previstos no art. 12, I, a, da Lei 8.212/91.

• ANEXO - Médicos constantes do prontuário do Hospital e que não são sócios das empresas declaradas em DIRF • ANEXO - Quadro societário das Pessoas Jurídicas contratadas para dissimular a PEJOTIZACAO • ANEXO - Clinicas fora da DIRF mas encontradas na contabilidade (SÓCIOS)

87. Importante enfatizar, também, que reconhecimento do vínculo de emprego aplicado neste auto de infração se fundamenta no direito previdenciário, notadamente nos quatro pressupostos intrínsecos ao conceito de segurado empregado, definido no supracitado art. 12, I, a, da Lei 8.212/91, quais sejam:

- a) Prestação de serviço por pessoa física;*
- b) Onerosidade;*
- c) Não-eventualidade na prestação dos serviços;*
- d) Subordinação jurídica.*

88. Portanto, estando presentes os referidos pressupostos da relação de emprego, a legislação autoriza que o Auditor-Fiscal, no exercício de suas funções, desconsidere a natureza do vínculo formalmente registrado e reconheça vínculo trabalhista diverso do pactuado, conforme art. 229 do Decreto n. 3.048/99, in verbis:

Art. 229. [...].

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as

condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

[...]. (grifo nosso)

89. O pressuposto da **não-eventualidade** está configurado pelo prolongado período em que os obreiros prestaram serviços remunerados a REDE DOR - HSL, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes a atividade essencial e fim da empresa autuada.

90. Atividade-fim e atividade-meio, de acordo com a Súmula 331, TST, diferenciam-se segundo a sua essencialidade para a empresa contratante. **As atividades que integram o objeto social de uma empresa indicam sua atividade-fim**, não sendo permitida a sua terceirização, pelo fato está intrinsecamente relacionada a continuidade da atividade econômica. No caso em exame, é inconteste de que os médicos prestam serviços na área fim da REDE DOR – HSL, que é um Hospital de referência em Brasília/DF.

91. Ou seja, os profissionais atuavam e atuam na atividade fim da REDE DOR - HSL, trabalham com continuidade e clara habitualidade na prestação de serviços como médicos, recebem remuneração mensal, e na grande maioria estão cadastrados no CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde) há vários anos, e trabalham em uma escala horária estabelecida semanalmente pelo hospital, o que indica subordinação.

92. Quanto aos pressupostos de que a prestação de serviço era realizada por "pessoa física" com "Onerosidade", se revelam incontestáveis na medida que para a prestação de serviços médicos, foram criadas empresas interpostas que tem convenientemente em seus quadros de sócios, os médicos necessários a atividade exigida pelo hospital.

93. O pressuposto da onerosidade, é facilmente identificado a partir da comprovação contábil e por notas fiscais das empresas interpostas, o que comprova que todos os profissionais de saúde eram remunerados periodicamente pelo respectivo trabalho. Pois, em regra, a remuneração das pessoas físicas, contratadas sob a fachada de pessoa jurídica interpostas ("PEJOTIZADAS"), é mensal e encontra-se pactuada em cláusula contratual específica, geralmente em valor variável, a ser pago em prazo certo.

94. As notas fiscais no "ANEXO Notas Fiscais por amostragem", demonstram que existe apenas uma intermediação para que os médicos recebam seus honorários, deixando claro que é um mero pagamento de honorários médicos que estão efetivamente sendo pagos.

95. Por se tratar de prestação de serviços médicos, a personalidade é patente, pois faz-se necessário a interveniência

de profissionais de saúde de quem são exigidos requisitos funcionais, como: registro no CRM, formação e especialização, que permitem que o profissional e somente ele possa executar os procedimentos nos pacientes da REDE DOR – HSL, e acrescenta-se que existe uma exigência contratual de cada profissional ser cadastrado/acompanhado pelo hospital (REDE DOR – HSL).

96. De acordo com análise já explorada neste Relatório Fiscal, restou clara **serem dispensáveis as pessoas jurídicas interpostas na execução dos serviços médicos**, haja vista todos os meios necessários para a realização do trabalho do médico estarem a disposição de cada profissional fornecidos pelo própria REDE DOR – HSL. Sendo considerada como uma relação simulada e de fachada a triangulação que envolve a contratação de médicos utilizando a ficção criada “**Médico x Empresa Interposta x REDE DOR – HSL**”.

E sabedor da importância da caracterização da subordinação como elemento fundante da relação de emprego, o Fisco ressalta (fls. 72/73):

"97. E fica clara a subordinação em todos os contratos que ao participar do Corpo Clínico do hospital o médico passa a sujeitar-se à hierarquia do hospital, ao Estatuto Social, ao Regulamento Interno, ao Regimento do Corpo Clínico e as Normas de Serviços impostas pelo hospital."

Não obstante todo o exposto, não encontro no Auto de Infração nenhuma prova das alegações fiscais. Inúmeros contratos, nenhuma prova, ou indício desta, que demonstre as alegações de vício de consentimento, pessoalidade ou ainda a necessária comprovação, mesmo que indiciária, da subordinação alegada.

Vejamos, antes de decidir, as razões recursais (fls. 7532):

69. Conforme visto, a D. autoridade fiscal imputa à Recorrente, na qualidade de sucessora do Hospital Santa Luzia por incorporação, a prática da chamada "pejotização", pela qual o empregador exige a constituição de Pessoa Jurídica pelo empregado a fim de descaracterizar a relação de emprego e, consecutivamente, afastar a aplicação da legislação trabalhista e reduzir de forma drástica o recolhimento tributário previdenciário²⁹.

70. Ainda de acordo com o relatório fiscal, a conduta atribuída à Recorrente configuraria uma simulação, em que uma Pessoa Física (PF) é obrigada a se travestir como Pessoa Jurídica (PJ)³⁰.

71. Ao contrário do alegado pelo auditor fiscal, não há, em absoluto, nenhuma fraude ao ordenamento jurídico praticada pela Recorrente ao contratar os prestadores de serviços listados nos autos de infração em apreço, **nem seria crível que o i. Auditor Fiscal, apenas por meio da análise dos documentos fornecidos pela empresa no decorrer do procedimento fiscal, conseguisse apurar subordinação envolvendo tantos profissionais, vinculados a tão elevado número de empresas.**

A declaração do vínculo empregatício consiste em questão de cunho fático, exigindo para sua caracterização a apuração da rotina e das condições de trabalho dos médicos prestadores de serviços, por meio de suas empresas, isto é, da realidade experimentada por esses profissionais, o que não foi feito in casu.

72. Dessa forma, refuta-se veementemente a requalificação formal dos médicos para a categoria de segurados empregados equivocadamente feita pela D. Autoridade Fiscal, com base na suposta presença dos requisitos previstos artigo 12, inciso I, alínea "a", da Lei 8.212/91.

73. *E mais. Nem por hipótese do absurdo se poderia afirmar que houve constrangimento dos médicos e, por consequência, vício de consentimento, como pretende a D. Fiscalização'.*

Essa conclusão fiscal é fulminada pelas declarações deliberadamente prestadas pelos médicos mencionados nos autos de infração, confirmando que não foram coagidos a constituir pessoa jurídica para prestação de serviços à Recorrente (doc. 04 da impugnação). Note-se que tais profissionais possuem elevado grau de instrução, sendo que as declarações prestadas são absolutamente válidas e isentas de qualquer vício de consentimento."

(destaques não constam do recurso)

Linhas adiante, continua o Recorrente alegando falta de comprovação das imputações fiscais (fls. 7537):

"88. Logo se vê que, ao contrário do afirmado na página 18 do relatório fiscal, as cláusulas contratuais que autorizam a ocupação de áreas físicas do hospital pelos médicos não indicam a existência de subordinação e controle por parte do Hospital Santa Luzia, mas exatamente o contrário, pois foram celebradas visando a **permitir** a utilização da estrutura do hospital pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços especializados.

89. A mera possibilidade de os profissionais serem remanejados para novas áreas físicas também não indica, como pretende fazer crer a D. autoridade fiscal nessa mesma página, o poder unilateral de mando do hospital.

Isso porque, à evidência, na qualidade de gestor dos serviços médico-hospitalares, o hospital tem o dever de organizar as atividades desenvolvidas em seu estabelecimento da forma mais eficiente possível, o que pode envolver o remanejamento de setores onde trabalham médicos de determinada especialidade para outras áreas dentro do hospital, sem nenhuma intervenção técnica no atendimento realizado por eles.

90. O mesmo se diga quanto à necessidade de as pessoas jurídicas (i) utilizarem materiais e medicamentos fornecidos pelo hospital, (ii) atenderem os pacientes do hospital, (iii) fornecerem prontuários e relatórios sobre os atendimentos realizados e (iv) comunicarem o hospital sobre o seu corpo médico, medidas adotadas visando ao bom funcionamento do

estabelecimento, e não a controlar as atividades dos profissionais, como afirma, sem nenhum lastro em provas, a D. autoridade autuante nas páginas 19, 20 e 22 do seu relatório.

*91. A inexistência de subordinação se revela também na constatação — que o fiscal não investigou — de que os médicos mencionados nos anexos do relatório fiscal prestavam serviços para **diversas instituições e empresas relacionadas à área de saúde**, por intermédio de suas empresas legalmente constituídas, mesmo para concorrentes da Recorrente, conforme as diversas cópias das notas fiscais emitidas pelas empresas médicas (doc. 08 da impugnação), bem como contratos de prestação de serviços firmados entre as empresas médicas parceiras e outras empresas (doc. 07 da impugnação).*

(novamente os destaques não são originais)

Assiste razão ao Recorrente.

Não há uma única prova das alegações fiscais.

Há, sim, anexos que relacionam o nome de médicos que prestaram serviços ao hospital (fls. 92/132), anexo com nomes de médicos que não eram sócios das empresas declaradas em DIRF (fls. 133/169), anexo de com nomes de profissionais que constavam dos prontuários do hospital e eram sócios da empresas prestadoras (fls. 170/174), Anexo com o quadro societário das pessoas jurídicas prestadoras de serviço (fls. 210/226), inúmeros contratos de prestação de serviços anexados ao Relatório Fiscal (fls 495/565) e várias notas fiscais da empresas prestadoras (fls. 566/582).

Nada mais!

Nenhuma prova das alegações fiscais. Nenhuma comprovação - nem por amostragem - de que uma pessoa física, aquele ser individualmente considerado, prestou serviço pessoal para o tomador, por intermédio de pessoa jurídica.

Nenhuma comprovação, mesmo que indiciária, de que fulano de tal estava subordinado, hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.

Ora, mera análise de contrato, embasada em percepção da autoridade fiscal, fundada em frase de efeito e imputações de vícios de consentimento e de ilicitudes várias, não tem o condão de comprovação da fraude, ou simulação previstas no artigo 9º da CLT que ensejam a aplicação das normas trabalhistas ao caso concreto.

Não há subordinação que seja ínsita a um tomador de serviços que, por previsão contratual, determine o local da prestação de serviços!

Ofende o primado da lógica, querer crer que algum contratante de serviços a serem prestados, alguém que contrate outrem para um *facere*, para uma obrigação de fazer, não defina o local aonde o serviço será prestado, ou preveja, contratualmente, a eventual alteração de tal local.

Não se pode - por ser um argumento pueril - dizer que por existir na avença a possibilidade do contratante mudar o local do atendimento médico a ser prestado pelo contratado (mudar o consultório do médico que paga pelo aluguel do mesmo), demonstra a

vinculação do prestador às regras do tomador, que reproduzimos abaixo com o perdão da repetição (fls 56, *in fine*):

Trechos que deixam clara a permissão de ocupação de área física, para permitir que o médico atue dentro do ambiente do Hospital, sob o seu controle e subordinação:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO O presente contrato tem por objetivo a ocupação de área física no Ambulatório do HOSPITAL-CONTRATANTE, adequada ao exercício das atividades profissionais da CONTRATADA e restrita a atendimento ambulatorial para o exercício das atividades profissionais da CONTRATADA, relativa à sua especialidade de Ginecologia, mediante o pagamento mensal de uma taxa de ocupação.”

Ora, se há pagamento pela utilização do espaço do hospital, resta de maneira cabal, afastada a alegada subordinação e controle. Não se pode emprestar presunção de veracidade a alegações que pretendem imputar relação de emprego com base em um contrato que prevê pagamento por ocupação de um espaço físico no pretenso empregador.

Nunca soube de empregado que pagasse aluguel por sua mesa ou espaço de trabalho para seu empregador.

Não há, como dito, nenhuma comprovação das alegações fiscais. Não se prova pessoalidade pelo simples motivo de que não há nenhuma identificação concreta de que fulano, beltrano ou sicrano, prestavam serviços '*intuitu personae*' ao Recorrente. Não se comprova tal argumento com a seguinte afirmação (fls. 72)

" (...) a pessoalidade é patente, pois faz-se necessário a interveniência de profissionais de saúde de quem são exigidos requisitos funcionais, como: registro no CRM, formação e especialização, que permitem que o profissional e somente ele possa executar os procedimentos nos pacientes da REDE DOR – HSL "

Ora, qualquer um dos milhares de médicos registrados no CRM são, potencialmente habilitados a prestar serviços médicos, tendo registro, formação e especialização, afastando de forma patente - para se usar a expressão da autoridade fiscal - a pessoalidade exigida para a caracterização do empregado.

Diante de todo o exposto, e ressaltando a necessidade da comprovação da relação de emprego para a desconsideração da relação entre as pessoas jurídicas prestadoras e a tomadora dos serviços, forçoso reconhecer a procedência das alegações recursais, em razão da comprovação dos fatos impeditivos do direito do Fisco ao crédito tributário lançado.

Recurso voluntário provido.

Em face do provimento do recurso, deixo de analisar as razões recursais no tocante a qualificadora da multa a ao descumprimento de obrigações acessórias.

Conclusão

Diante do exposto, e com base nos fundamentos apresentados, voto por rejeitar as preliminares arguídas, e no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator