



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

Processo nº 14041.720112/2015-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.900 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente HOSPITAL SANTA HELENA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/12/2011

AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO. 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.

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS

EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

HOSPITAL SANTA HELENA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, Acórdão nº 09-59.396/2016, às e-fls. 9.732/9.751, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade decorrentes dos riscos do trabalho, além das contribuições destinadas a outras entidades, em relação ao período de 01/2011 a 12/2011, conforme Relatório Fiscal, às fls. 38/71 e demais documentos que instruem o processo.

Consoante Relatório Fiscal o lançamento foi motivado nos seguintes pontos:

A base de cálculo das contribuições foi apurada na DIRF e na Contabilidade da empresa e correspondeu às remunerações pagas ou devidas a trabalhadores segurados empregados com pagamentos indevidamente realizados de forma globalizada e sem individualização para pessoa jurídica interposta com a finalidade de afastar os encargos decorrentes da relação de emprego e da tributação mediante a existência de contratação por pessoa jurídica interposta como “PEJOTIZAÇÃO”.

No lançamento não foram apropriadas as Guias de Pagamento - GPS, empresa como incidentes para fins previdenciários, pois todos os valores das GPS dos estabelecimentos, foram utilizados pela empresa para pagar os valores normais considerados. Na oportunidade, ressalta que, mediante, o exame dos anexos GFIP informações gerais; GPS utilizadas para verificar recolhimentos e Comparação GFIP (Valor devido)x GPS comprovou-se que o montante pago não cobre os valores declarados em GFIP.

Após citar os dados cadastrais da empresa, os dispositivos legais que fundamentaram a constituição do crédito tributário, o valor das alíquotas, as regras de instituição e incidência do FAP- Fator Acidentário previdenciário que aumenta a alíquota do SAT/RAT, bem como discorrer sobre a PEJOTIZAÇÃO, na abordagem trabalhista e previdenciária, oportunidade em que enfatiza a regularidade e exigência da aplicação do "princípio da primazia", (entendido como a prevalência da realidade fática sobre a aparente situação jurídica), o Auditor, fundamentado nos artigos 116, parágrafo único e 118 incisos I e II, todos do CTN, conclui pela existência irregular de redução tributária, ocasionada pela “PEJOTIZAÇÃO”, com vista à tentativa de não recolher todas as alíquotas exigidas pela legislação para custeio das contribuições previdenciárias e sociais, *"por entenderem as empresas que na contratação entre Pessoas Jurídicas “PEJOTIZADAS” não existem tais tributações"*.

Visando a individualização dos segurados, no caso, profissionais médicos e demais profissionais de saúde a fiscalização explica que examinou *os 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”, nem declaradas em DIRF, e 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” (No item 44 do Relatório, podem ser identificados todos os anexos referidos).

O Auditor pretendendo mostrar a estrutura da autuada, cola no Relatório Fiscal telas encontradas no Sítio da WEB do Hospital Santa Helena e a partir das informações lá colhidas, sustenta que a autuada apregoa possuir corpo clínico contendo profissionais da área de saúde e cita, várias vezes, a existência de uma equipe especializada e capacitada.

Diz in verbis:

De toda a informação trazida da internet verifica-se que o HOSPITAL SANTA HELENA busca ser reconhecido pela estrutura própria, pelo corpo clínico de excelência, pelos profissionais renomados, com vasta experiência em várias especialidades e ao anunciar seu corpo clínico, o HOSPITAL SANTA HELENA – HSH 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 capacitada. 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 uma estrutura adequada de 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.

47. 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 do HOSPITAL SANTA HELENA - HSH, atendem aos pacientes desse, com claro vínculo de emprego, portanto, sendo necessário desconsiderar os contratos destas empresas interpostas firmados com o HOSPITAL SANTA HELENA - HSH, 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.

(...)

48. Outro ponto que destaca a simulação existente, qual seja, a contratação de Pessoas Físicas (segurados empregados) maquiada como “PEJOTIZAÇÃO”, é o fato de várias empresas nem ao menos terem contrato formalizado que permita o recebimento de valores do HOSPITAL SANTA HELENA, tendo segundo respondeu a empresa “acordo informal”, conforme se pode verificar nos anexos.

ANEXO - Respostas dadas pela empresa

ANEXO – Empresas que o contribuinte informou não terem contrato

49. Portanto, a prática da “PEJOTIZAÇÃO” é uma rotina na contratação de médicos e outros profissionais de saúde no HOSPITAL SANTA HELENA, indicando que se trata de um claro planejamento tributário ilícito, cujo objetivo principal é a sonegação das contribuições previdenciárias.

No tocante ao exame das GFIP das empresas contratadas e da autuada o Auditor registra que:

- existem empresas “PEJOTIZADAS” que nem enviam Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – GFIP, evidenciando se considerarem Pessoas Físicas e pensando não terem tal obrigação;

- empresas interpostas com GFIPs enviadas, não declaram médicos em seus quadros e que informam funcionar com pouquíssimos segurados, muitas das vezes sem nenhum funcionário da área de saúde.

- a autuada declara em suas GFIP um único médico a cada mês e número irrisório de profissionais da área de saúde, sob a alegação de que os mesmos não existem e no lugar destes profissionais quem presta serviço são Empresas Interpostas (“PEJOTIZADAS”), ou seja, é um hospital fantasma sem estrutura adequada de médicos próprios para atender aos seus clientes.

Quanto aos contratos firmados entre a autuada e as empresas prestadoras de serviços, o auditor informa que anexou aos autos (fls.73/99) exemplos destes contratos, contendo a indicação das cláusulas demonstrativas da existência dos pressupostos do vínculo empregatício.

Após longo arrazoado, contendo a citação da legislação que sustenta a competência da fiscalização em desconsiderar os negócios celebrados entre as partes, sem contudo implicar em desconsiderar a personalidade jurídica das empresas interpostas, haja vista que o fato de alguém ser sócio de uma empresa, não impede que o mesmo preste serviço como segurado empregado de outra, bem como a utilização, no caso, do princípio da primazia da realidade, que assegura que os aspectos, meramente, formais dos contratos quando contrários aos fatos, ou seja, ainda que as partes hajam pactuado ou mesmo expressada em documentos relação diversa da ocorrida na realidade, deverá prevalecer apenas a realidade encontrada, o auditor conclui que:

...apesar de os contratos de prestação de serviços haverem sido celebrados com pessoas jurídicas (formal ou verbalmente), a prestação dos serviços contratados se deu MATERIALMENTE sob o manto da relação de segurado empregado. Diante desse quadro, a legislação aqui analisada, opera como se, juridicamente, tais contratos não produzam os efeitos que lhes são típicos para os fins da tributação previdenciária ora em debate.

Nos itens 77 a 90 do Relatório Fiscal o Auditor fundamenta a existência do vínculo empregatício e informa que os valores referentes a esta infração estão totalizados no “ANEXO - Unificando os Valores de Todas as Bases de Cálculo (PEJOTIZAÇÃO)”.

Com relação à multa de ofício aplicado com percentual qualificado de 150%, a fiscalização sustenta a existência de simulação, ou seja *"houve o afastamento do ato real (utilização de segurados empregados) com a imposição de uma roupagem diversa (contratação de pessoa jurídica interposta). Impõe-se, portanto, aplicação do inciso VII do art. 149 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN)"*.

Diz ainda que:

As pessoas envolvidas na “PEJOTIZAÇÃO” (HOSPITAL SANTA HELENA –HSH, os médicos e empresas interpostas) se associaram para impedir que ocorresse o fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes da relação de trabalho existente entre os profissionais de saúde e o HOSPITAL SANTA HELENA – HSH criando uma relação fictícia de terceirização de mão de obra não condizente com a realidade dos fatos. Assim promoverão uma ação dolosa que, conforme demonstrado anteriormente, resultando na redução dos tributos devidos incidindo nas tipificações previstas nos artigos 72 e 73 da referida lei, quais sejam, conluio com o objetivo de fraude cujos efeitos são a redução dos valores dos tributos a serem recolhidos.

Sobre a aplicação da multa administrativa por descumprimento de obrigação acessória, no item 99/101 o Auditor apresenta o embasamento legal e a motivação nos seguintes termos:

A investigação fiscal apurou por meio da contabilidade que o HOSPITAL SANTA HELENA não escriturou em contas individualizadas, nem identificou tais fatos como pagamentos para Pessoas Físicas, no diz respeito aos fatos geradores de contribuições do segurado empregado e as contribuições da empresa, no período fiscalizado (01/2011 a 12/2011), principalmente se levada em consideração que as verbas remuneratórias, em análise, têm incidência de contribuições previdenciárias.

99. A escrituração contábil apresentou algumas imprecisões nos títulos contábeis (contas) que podem ocultar os fatos geradores de contribuições previdenciárias:

a) As remunerações pagas aos médicos e profissionais da área de saúde, do Hospital Santa Helena, foram contabilizadas equivocadamente como pagamentos a pessoa jurídica, quando na verdade constatou-se que se tratam de pagamentos auferidos diretamente por estes profissionais empregados, conforme “ANEXO - Lista de pagamentos para pessoas jurídicas constantes na DIRF” e “ANEXO - Clinicas fora da DIRF encontradas na contabilidade (NOMES/VALORES)”

b) Históricos imprecisos e incompletos: os históricos das contas contábeis listadas no “ANEXO - Clinicas fora da DIRF encontradas na contabilidade (NOMES/VALORES)”, são imprecisos e podem levar a erro de identificação de quem recebe o pagamento. Os lançamentos contábeis nos quais foram agregadas registram o nome dos profissionais, mas apenas nome impreciso de empresas interpostas, e não remete a nenhum livro ou documento auxiliar que identifiquem os médicos que, de fato, prestaram serviços no HOSPITAL SANTA HELENA – HSH.

No caso, conforme registrado no item 102/103 do Relatório Fiscal, em face da existência de auto de infração anterior liquidado em 07/08/2009, foi aplicada a reincidência genérica, ocasionando a fixação da multa em valor duplicado (R\$19.257,83 x 2 = R\$38.515,66).

Finalmente, informa que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, a ser encaminhada à autoridade competente, motivada pela existência, em tese, dos ilícitos: "sonegação de contribuição previdenciária" (previsto no art. 337-A do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000); "apropriação indébita previdenciária" (previsto no art. 168-A do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000), "crime contra a ordem tributária" (previsto na Lei nº 8.137/1990) e "Falsificação de documento particular" (previsto no art. 298 do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000).

O Auditor complementando o Relatório fiscal e sustentando os entendimentos expressados, acosta aos autos (fls.101/241), cópia dos contratos de prestação de serviço e o Estatuto do Hospital Santa Helena S/A. Anexa, ainda, a identificação e a comparação das GFIP e das GPS, em nome da autuada (fls. 299/301). Às fls. 302/7102, tomando por base os registros do prontuário do hospital, o Auditor apresenta planilha indicando a competência, o CPF, o nome o CRM e a especialidade do profissional médico. Às fls. 7102/7139 o Auditor identifica as pessoas jurídicas e o valor pago pelos serviços conforme declarado em DIRF. Na planilha de fls. 7140/7156 o Auditor indica o quadro societário das empresas interpostas.

Como foram encontrados no prontuário do Hospital profissionais prestadores de serviços que não são sócios e não estão relacionadas em Folha, DIRF e GFIP o auditor os identifica na planilha de fls.7157/7162 e afere a sua remuneração. Na planilha de fls. 7158/7162 foram identificadas as Clinicas prestadoras de serviços não declaradas em DIRF e encontradas somente na contabilidade. Às fls. 7163 foram relacionadas as empresas que não possuem contrato escrito. Às fls 7164 constam as empresas prestadoras de serviços que não enviaram GFIP.

Da análise das GFIP das empresas prestadoras de serviços, conforme planilha de fls.7165/7234 o Auditor informa a atividade executada por cada uma, quais sejam : recepção; administração; auxiliares de contabilidade; contínuos; enfermeiros; escriturários em geral, assistentes e auxiliares administrativos; técnicos e auxiliares de enfermagem; auxiliares de contabilidade; auxiliares de laboratório; gerentes administrativos, financeiros e de riscos; motoristas; supervisores administrativos; trabalhadores nos serviços de conservação, coleta de resíduos, limpeza, conservação; diretores gerais; técnicos de equipamentos médicos e odontológicos; secretárias executivas e bilíngües; diretor comercial e de marketing; gerente de operações comerciais e de assistência médica; biólogos.

Ainda, com base na GFIP apresentada pelas empresas interpostas, o auditor na Planilha de fls. 7235/7556, identifica o nome dos trabalhadores, a atividade exercida a remuneração mensal e o desconto. Por fim na planilha de fls. 7557/7558 se tem o valor consolidado da base de cálculo, considerando todas as empresas contratadas.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora/MG entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 9.773/9.827, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, **repisa** as razões da impugnação, motivo pelo qual, neste aspecto, adoto o relatório da DRJ, a seguir exposto:

Preliminarmente pugna:

- o reconhecimento de vício material na aferição indireta por violação do art. 33 §6º da Lei nº8.212/1991, pois a autoridade fiscal adotou critério que não permite verificar o movimento real dos supostos salários pagos pela autuada. Sobre este tema aprofunda seus argumentos nos itens 12 a 34 da peça de impugnação.

*Destaca que para que "a aferição indireta fosse válida, a autoridade fiscal deveria ter perquirido o valor das remunerações alegadamente pagas pela Impugnante **para retribuir o trabalho** dos médicos, base de cálculo das contribuições previdenciárias eleita pela Lei nº 8.212/91 com fundamento no art. 195, I, "a" da Constituição Federal". Diz ser incorreta a aferição feita, porque a Fiscalização deveria ter buscado elementos para assegurar que a base de cálculo das contribuições correspondesse ao valor, mais próximo possível, dos alegados salários pagos aos médicos. Entende que o valor utilizado não corresponde aos distribuindo como lucro aos sócios (médicos), porque sobre eles incide diversos gastos para o desenvolvimento das atividades da empresa, tais como, tributos incidentes sobre a receita, gastos administrativos, investimentos e os salários dos eventuais empregados. O correto, no seu entender, seria a busca por critérios que mais se aproxima da realidade fática. Neste sentido colaciona decisões do CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

- se não reconhecida a nulidade, suspender a exigibilidade 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.

(...)

Sustenta que o sobrestamento do julgamento deste processo é medida de observância dos princípios da economia processual, da eficiência, bem como da segurança jurídica.

Em relação ao mérito:

...apresenta longo arrazado sobre as transformações nas relações de trabalho. No contexto, aduz que os profissionais não foram constrangidos pela Impugnante a constituírem pessoas jurídicas, que não estão presentes os pressupostos da relação de emprego, haja vista que as pessoas jurídicas foram constituídas por liberdade dos médicos, em decorrência de sua alta especialização.

Diz que os contratos são regidos pelo Direito Civil, não podendo a autonomia da vontade e a realidade dos fatos serem desrespeitados pelo Fisco.

Refuta veementemente a requalificação formal dos médicos para a categoria de segurados empregados, pois "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"

Afirma que os profissionais em questão atuaram com total autonomia, sem subordinação e exclusividade, podendo-se fazer substituir por qualquer outro profissional, sem interferência da Impugnante, pelo que não há que se falar em relação empregatícia.

Destaca que as empresas arroladas são regularmente constituídas por profissionais altamente qualificados. Referidos profissionais são muito requisitados em suas respectivas áreas de atuação e trabalham com total autonomia, liberdade e sem o elemento pessoalidade.

(...)

Conclui que as cláusulas contratuais que autorizam a ocupação de áreas físicas do hospital pelos médicos não indicam a existência de vínculo de emprego, mas exatamente o contrário, pois foram celebradas visando permitir a utilização da estrutura do hospital pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços especializados.

Afirma que não existe subordinação, pois 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 Impugnante, conforme as diversas cópias das notas fiscais emitidas pelas empresas médicas, bem

como contratos de prestação de serviços firmados entre as empresas médicas parceiras e outras empresas.

Cita inclusive que uma das empresas relacionadas foi contratada pelo Senado Federal, assim como tem prestadoras de serviços que prestam serviços para mais de dez empresas diferentes, como: Hospitais, Clínicas, Sindicatos, Associações, sendo a autuada uma delas.

Assevera que a constituição das pessoas jurídicas tem como finalidade a profissionalização dos serviços médicos, e não a ocultação das relações de emprego, pois os médicos "sequer desejam estabelecer vínculo com estruturas sujeitas à relação de subordinação e controle. Prova disso é a inexistência de reclamação trabalhista ajuizada por médico requerendo o reconhecimento de vínculo empregatício com a Impugnante perante as Varas do Trabalho de Brasília/DF, conforme se demonstra por meio das iniciais de todas as ações em curso contra o Hospital Santa Helena elencadas na Certidão de Distribuição obtida junto ao sítio do Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região".

Enfatiza que os prestadores de serviço, não são simples médicos empregados, mas sim verdadeiras referências em suas especialidades, razão pela qual negociam os termos de seus contratos em pé de igualdade com a Impugnante, bem como as empresas contratadas apresentam documentos ou declarações verbais sobre os dias e horários que seus profissionais têm disponibilidade para exercer suas atividades, para que a Impugnante tenha ciência de quando estariam disponíveis. Sobre o tema transcreve decisões judiciais.

Aduz que "o descumprimento, em tese, por poucas empresas, de uma obrigação acessória atribuída às pessoas jurídicas, não significa que tais prestadores de serviços se consideram excluídos dessa categoria. Com efeito, o raciocínio da fiscalização de que "se a GFIP não foi transmitida, o contribuinte não é pessoa jurídica", ignora as outras inúmeras causas para o descumprimento da obrigação, assumindo como única e verdadeira a afirmação formulada com o fim de alcançar a conclusão tendenciosamente almejada". Reafirma que tais empresas, também, possuem estruturas próprias, e que não são de nenhuma forma subordinadas à Impugnante, sendo os contratos firmados, indiscutivelmente, regidos pelo direito civil. Ademais, não existe lei proibindo o uso de Terceirização nas atividades fim.

Destaca que o fato de os contratos de prestação de serviços atribuírem às contratadas a responsabilidade pelo adimplemento de obrigações trabalhistas e suportarem os tributos incidentes sobre suas receitas, além de decorrer da própria legislação em vigor, evidencia que tais pessoas jurídicas são verdadeiras empresas, que assumem os ônus financeiros decorrentes de suas atividades e, portanto, contrataram com a Impugnante em pé de igualdade.

Diferente do entendimento da Fiscalização o simples fato de o pagamento ser mensal não leva necessariamente ao reconhecimento da existência de vínculo de emprego. Trata-se de resultado de livre negociação das partes, sendo que a empresa médica contratada acertou esse molde de remuneração, por sua própria conveniência, de forma a atender a especificidade dos serviços prestados.

Ressalta a existência nos autos de declarações deliberadamente prestadas pelos médicos mencionados nos autos de infração, no sentido de que possuíam plena liberdade de atuação, de modo que, em caso de impossibilidade de comparecimento, poderiam se fazer substituir por outro profissional gabaritado, sem qualquer penalização por parte da Impugnante.

Afirma que "o modelo de contratação de serviços praticado pela impugnante está alinhado com o mercado e com o atual estágio da economia, em especial no âmbito dos serviços envolvendo saúde, com respaldo jurídico no Código Civil e nos princípios que regem a livre iniciativa. Deve-se afastar, portanto, qualquer alegação leviana de expediente simplista para reduzir custos com empregados no âmbito do fenômeno da "pejotização", repellido veementemente pela Impugnante, razão pela qual há que se julgar os presentes autos de infração insubsistentes". Esclarece que o processo judicial em curso perante a Justiça Trabalhista, relativo à contratação de fisioterapeutas como empresa, está pendente de julgamento do agravo de instrumento interposto pela Rede D'Or São Luiz, perante o Tribunal Superior do Trabalho, ou seja, tal sentença ainda não transitou em julgado, como demonstram os extratos processuais anexos, razão pela qual não pode pautar as autuações em apreço.

No tocante à aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, enfatiza que a fiscalização não apresentou prova de ação ou omissão praticada pelo contribuinte com o dolo específico de realizar uma das condutas consideradas crime contra a ordem tributária pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Lembra que o CARF tem entendimento consolidado de que, para a aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve comprovar a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio, nos termos da Súmula nº 14. Ao contrário do apregoadado pela Fiscalização, tais pessoas jurídicas, comprovadamente, foram constituídas por médicos altamente especializados e renomados visando à profissionalização de suas atividades, por livre e espontânea vontade e para a prestação de serviços a diversos clientes no mercado.

(...)

Com relação à multa por descumprimento de obrigação acessória prevista nos arts. 32, II da Lei nº 8.212/91 e 225, II do Regulamento da Previdência Social, pede o seu cancelamento porque, conforme restou demonstrado, os pagamentos efetuados no ano de 2011, às pessoas jurídicas relacionadas no auto de infração não podem, em hipótese alguma, ser caracterizados

Processo nº 14041.720112/2015-01
Acórdão n.º **2401-005.900**

S2-C4T1
Fl. 13

como salário, não configurando, portanto, fato gerador das contribuições previdenciárias.

Argumenta que se assim não se entenda, é premente o cancelamento dessa penalidade, no valor de R\$19.257,83, em caráter subsidiário, em razão da ocorrência de bis in idem, repellido pelo ordenamento jurídico.

Alfim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR - NULIDADE - AFERIÇÃO INDIRETA

A contribuinte pugna pelo reconhecimento de vício material na aferição indireta por violação do art. 33 §6º da Lei nº8.212/1991, pois a autoridade fiscal adotou critério que não permite verificar o movimento real dos supostos salários pagos pela autuada. Sobre este tema aprofunda seus argumentos nos itens 12 a 34 da peça de impugnação.

Destaca que para que "a aferição indireta fosse válida, a autoridade fiscal deveria ter perquirido o valor das remunerações alegadamente pagas pela Impugnante **para retribuir o trabalho** dos médicos, base de cálculo das contribuições previdenciárias eleita pela Lei nº 8.212/91 com fundamento no art. 195,1, "a" da Constituição Federal". Diz ser incorreta a aferição feita, porque a Fiscalização deveria ter buscado elementos para assegurar que a base de cálculo das contribuições correspondesse ao valor, mais próximo possível, dos alegados salários pagos aos médicos. Entende que o valor utilizado não corresponde aos distribuindo como lucro aos sócios (médicos), porque sobre eles incide diversos gastos para o desenvolvimento das atividades da empresa, tais como, tributos incidentes sobre a receita, gastos administrativos, investimentos e os salários dos eventuais empregados. O correto, no seu entender, seria a busca por critérios que mais se aproxima da realidade fática. Neste sentido colaciona decisões do CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte e os sujeitos passivos, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com os presentes lançamentos.

A fundamentação legal para o procedimento adotado Aferição Indireta encontra-se na no artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91. Confira-se:

art. 33: Parágrafo 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Departamento da Receita Federal (DRF) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Pois bem, o fiscal foi por demais incisivo e cuidadoso ao utilizar-se da apuração por aferição indireta, conforme resta claro no relatório fiscal, *in verbis*:

(...) examinados os 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”, nem declaradas em DIRF, e 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.(...)

O presente auto de infração por descumprimento de obrigação principal previdenciária - AIOP - encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no caput do artigo 37 da Lei n.º 8.212/1991, que determina:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Consoante se positiva dos excertos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos e motivos que ensejaram a aferição,

ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, não ensejando em nulidade

Com relação ao pedido de sobrestamento do julgamento do presente processo até a decisão do Recurso Extraordinário com Agravo ARE nº 713.211 pelo Supremo Tribunal Federal STF, cabe esclarecer que tal pedido perdeu o objeto, uma vez que já fora julgado pela Suprema Corte.

Dito isto, afasto a preliminar suscitada.

MÉRITO

"PEJOTIZAÇÃO" - CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS

Consoante relatado alhures, a presente autuação decorre da desconsideração, pela Autoridade Fiscal, da contratação entabulada pela Recorrente da prestação de serviços médicos por meio de pessoa jurídicas, a chamada pejotização, apurada por arbitramento, em razão dos fatos elencados.

Questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas ou da utilização de pessoas jurídicas para complementação da remuneração de empregados, segundo relato pela autoridade autuante:

59. 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".

Por sua vez a recorrente, em síntese, sustenta a insubsistência dos Autos de Infração, já que os lançamentos foram realizados com base em mera presunção, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma cabal, a existência de relação de emprego.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários:

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 despienda 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 nº 10.406, 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 às 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. (grifei)

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.

No mesmo sentido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *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 inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “ [...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os pressupostos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO– DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário.”

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, que assim estabelece:

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;”

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, personalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (g.n.)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

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

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por descon sideração 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 descon sideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços (sócios das pessoas jurídicas descon sideradas) como segurados empregados da autuada, **não** foi muito feliz em sua empreitada, **não** demonstrou e **nem** comprovou, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima elencados, **especialmente a subordinação**, consoante se positiva do Relatório Fiscal da Autuação, de onde peço vên ia para transcrever excerto de maneira a elucidar a questão:

(...) 80. O pressuposto da não-eventualidade está configurado pelo prolongado período em que os obreiros prestaram serviços remunerados o HOSPITAL SANTA HELENA - HSH, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes a atividade essencial e fim da empresa autuada.

81. *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 incontestado de que os médicos prestam serviços na área fim do HOSPITAL SANTA HELENA – HSH, que é um Hospital de referência em Brasília/DF.*

82. *Ou seja, os profissionais atuavam e atuam na atividade fim do HOSPITAL SANTA HELENA - HSH, 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**.*

83. *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.*

84. *O pressuposto da **onerosidade**, é facilmente identificado a partir da comprovação contábil, 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.*

85. *Por se tratar de prestação de serviços médicos, a **pessoalidade** é patente, pois faz-se necessário a intervenção 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 do HOSPITAL SANTA HELENA – HSH, e acrescente-se que existe uma exigência contratual de cada profissional ser cadastrado/acompanhado pelo hospital (HOSPITAL SANTA HELENA – HSH).*

86. *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 à disposição de cada profissional fornecidos pelo próprio HOSPITAL SANTA HELENA – HSH. 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 HOSPITAL SANTA HELENA – HSH**".*

*87. E fica clara a **subordinação** em todos os contratos, pois 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.(...) (destaques originais)*

De início, 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.

Ademais, no caso concreto, as empresas que prestaram serviços a Recorrente têm agendas dinâmicas, sendo elas próprias responsáveis pela definição de sua disponibilidade (datas e horários) para exercerem as atividades contratadas, não se sujeitando a controle de jornada de seus integrantes, conforme depreende das escalas às e-fls. 9.046/9.066).

Não sendo o bastante, as pessoas jurídicas foram constituídas antes da celebração dos contratos com a autuada (fls. 9.437/9.576) e, a meu ver, são verdadeiras empresas, com estrutura própria e disponibilização dos serviços a todo mercado, como exemplo temos que a PJ Maternorte, prestou serviço a outros tomadores, inclusive o Senado Federal, entre outros exemplos verificados com base em notas fiscais não seqüências (fls. 7.891/8.120).

A meu ver, as razões encimadas já são suficientes para afastar o lançamento, No entanto, por amor ao debate, seguimos a análise.

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.

Nesse ponto é imperioso manifestar ter o STF considerado lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho nas atividades fins. Caindo por terra a acusação fiscal quanto este tópico.

Já 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 nodal 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, preliminarmente, resalto 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:

11. 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

14. 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.

15. 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

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:

46. De toda a informação trazida da internet verifica-se que o HOSPITAL SANTA HELENA busca ser reconhecido pela estrutura própria, pelo corpo clínico de excelência, pelos profissionais renomados, com vasta experiência em várias especialidades e ao anunciar seu corpo clínico, o HOSPITAL SANTA HELENA – HSH 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 capacitada. 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 uma estrutura adequada de 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.

47. 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 do HOSPITAL SANTA HELENA - HSH, atendem aos pacientes desse, com claro vínculo de emprego, portanto, sendo necessário desconsiderar os contratos destas empresas interpostas firmados com o HOSPITAL SANTA HELENA - HSH, 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

54. 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.

55. Para melhor entendimento cita-se alguns dos textos padronizados encontrados em contratos analisados entre o HSH e as empresas PEJOTIZADAS “ANEXO - Análise de alguns contratos para demonstrar que possuem as mesmas cláusulas dissimuladas pela pejotização” e com essa análise fica demonstrado que existe em todos os contratos das empresas PEJOTIZADAS:

- Subordinação;*
- vinculação como local de trabalho para as pessoas físicas pejotizadas;*
- fiscalização e controle da atividade desenvolvida pelos “empregados pejotizados”;*
- onerosidade;*
- pessoas físicas atuando com personalidade (podendo inclusive ser demitidas);*
- tentativa de dissimular a responsabilidade trabalhista por acidentes; e • tentativa de dissimular a responsabilidade tributária.*

56. E para facilitar o confronto dos itens analisados encontram-se anexados a este processo a análise e alguns dos contratos analisados pela fiscalização:

- ANEXO - Análise de alguns contratos para demonstrar que possuem as mesmas cláusulas dissimuladas pela pejotização*
- ANEXO Contratos e Aditivos (vide anexo)*

Inegável que, na visão do Fisco, os trechos dos contratos constante dos anexos acima relatados 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

57. Logo, afirma-se novamente que os contratos firmados entre o HOSPITAL SANTA HELENA – HSH 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.

(...)

58. 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 do HOSPITAL SANTA HELENA - HSH.

(...)

59. 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”.

E sabedor da importância da caracterização da subordinação como elemento fundante da relação de emprego, o Fisco ressalta:

87. E fica clara a **subordinação** em todos os contratos, pois 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.(grifo original)

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, personalidade ou ainda a necessária comprovação, mesmo que indiciária, da subordinação alegada.

Há, sim, anexos que relacionam o nome de médicos que prestaram serviços ao hospital conforme prontuário médico, anexo com nomes de médicos que não eram sócios das empresas declaradas em DIRF, anexo com o quadro societário das pessoas jurídicas

prestadoras de serviço, inúmeros contratos de prestação de serviços anexados ao Relatório Fiscal e várias notas fiscais das empresas prestadoras.

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 emprestar presunção de veracidade a alegações que pretendem imputar relação de emprego com base apenas em contrato.

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

...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 do HOSPITAL SANTA HELENA – HSH, e acrescente-se que existe uma exigência contratual de cada profissional ser cadastrado/acompanhado pelo hospital (HOSPITAL SANTA HELENA – HSH).

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.

Mais a mais, cabe ao fiscal autuante, a partir dos elementos disponibilizados a ele no decorrer da ação fiscal, motivar e comprovar a existência dos pressupostos da relação

empregatícia entre os prestadores de serviços e a contratante e não apenas presumir com base nos contratos.

Como se observa das constatações encimadas, a autoridade lançadora **não** se desincumbiu do ônus de comprovar os requisitos da relação laboral entre os funcionários e/ou sócios das empresas prestadoras de serviços com a contratante, ora autuada, na forma que a legislação de regência exige, mais precisamente o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social, impossibilitando a manutenção do feito.

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

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar à preliminar e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira