



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.724708/2014-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.796 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2023
Recorrente HOSPITAL VERA CRUZ SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES SUSCITADAS EM RECURSO QUE NÃO FORAM APRESENTADAS EM IMPUGNAÇÃO.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Consideram-se, portanto, preclusas as alegações da contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO.

Cabível pela autoridade lançadora, diante da prova colhida, desconsiderar os vínculos formalmente pactuados em prol da efetiva relação jurídica consubstanciada no plano fático, caracterizando os trabalhadores como segurados empregados, promovendo o lançamento das contribuições sobre folha de pagamento e pertinentes multas por descumprimento de obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de ofensa ao art. 129 da Lei nº 11.196/05; e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 15504.724708/2014-60, em face do acórdão n.º **06-59.1525** (fls. 682/699), julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), em sessão realizada em 29 de maio de 2017, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“1. O presente processo (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, fls. 02) tem por objeto impugnação aos seguintes Autos de Infração, lavrados em face da empresa em epígrafe:

1.1 Auto de Infração n.º 51.055.771-6, fls. 3, referente às contribuições previdenciárias da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – Sat/Rat/Gilrat, incidentes sobre remunerações pagas a segurados, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), e apuradas nos Levantamentos CS – CONSULTORIA (01/2010 a 12/2010) e PC PARCEIRA (01/2010 a 12/2010), no valor total de R\$ 1.297.651,95, consolidado em 11/06/2014, incluídos os respectivos juros e multa de ofício.

1.2 Auto de Infração n.º 51.055.772-4, fls. 12, referente às contribuições previdenciárias dos segurados não declaradas em GFIP, apuradas nos Levantamentos CS – CONSULTORIA (01/2010 a 12/2010) e PC PARCEIRA (01/2010 a 12/2010), no valor total de R\$ 251.325,46, consolidado em 11/06/2014, incluídos os respectivos juros e multa de ofício.

1.3. Auto de Infração n.º 51.055.773-2, fls. 19, referente às contribuições da empresa para outras entidades ou fundos (terceiros), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP, e apuradas nos Levantamentos CS – CONSULTORIA (01/2010 a 12/2010) e PC PARCEIRA (01/2010 a 12/2010), no valor total de R\$ 321.033,86, consolidado em 11/06/2014, incluídos os respectivos juros e multa de ofício.

1.4. Auto de Infração n.º 51.055.774-0, fls. 27, referente à aplicação de multa (R\$ 1.812,27) por deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço (em especial dos caracterizados como segurados empregados pela fiscalização), de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente, em infração ao art. 32, I, da Lei n.º 8.212, de 1991, combinado com o art. 225, I, § 9º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999 (CFL 30).

1.5. Auto de Infração n.º 51.055.775-9, fls. 28, referente à multa por deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados a seu serviço (CFL 59), entre 01/2010 a 12/2010, incidentes sobre valores pagos aqueles caracterizados pela fiscalização como segurados empregados, em infração ao art. 30, I, a, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, e alterações posteriores e ao art. 4º da Lei n.º 10.666, de 2003, no valor de R\$ 1.812,87, nos termos dos arts. 92 e 102 da Lei n.º 8.212, de 1991.

2. O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Relatório Fiscal (fls. 31/48), nos anexos dos Autos de Infração (fls. 04/11, 13/18, 20/26, 29/30 e 49/50) e documentos carreados aos autos pela fiscalização (fls. 51/385). Do Relatório Fiscal, destaca-se:

a) Caracterização de segurado empregado. As contribuições apuradas incidem sobre remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram incluídos em folha de pagamento, aferidas indiretamente a partir de notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação.

Pessoa Física e Pessoalidade. A prestação dos serviços somente era feita por pessoas físicas e nos termos do item 2.4 da Cláusula Segunda – Dos Serviços:

2.4 - Não será permitida a delegação dos serviços a terceiros, mesmo que de forma eventual ou esporádica, sem o prévio consentimento do HOSPITAL.

Não Eventualidade. Os serviços prestados dizem respeito à atividade fim de prestação de Assistência Hospitalar, tendo sido prestados com habitualidade diante das notas fiscais. A prestação se deu com exclusividade ou com preponderância para a fiscalizada, com percentual significativo ou totalidade das notas fiscais emitidas em favor do Hospital Vera Cruz S/A. A maioria com numeração sequencial.

Subordinação. A atividade exercida pelos prestadores relaciona-se diretamente com a atividade fim da tomadora, estando inserida na estrutura organizacional desta, com obediência das normas estabelecidas, sob o controle, em última instância, dos diretores da empresa, o que denota a presença da subordinação na relação jurídica entre a contratante e o segurado (sócio da contratada). Além disso, os serviços eram prestados no estabelecimento da tomadora, o que reforça a tese de subordinação. Dos contratos se extrai:

Cláusula Segunda - Dos Serviços

2.1 - Preservada sua autonomia técnica, todos os serviços deverão ser prestados pela CONTRATADA nos exatos termos e de acordo com as instruções que lhe foram fornecidas pelo HOSPITAL, com o objetivo único de não descaracterizar a homogeneidade do recinto saúde e o padrão de qualidade e ainda de conformidade com as normas internas do HOSPITAL, especialmente aquelas contidas em seus regimentos e procedimentos, das quais neste ato toma ciência a CONTRATADA.

2.3 - A CONTRATADA assume a obrigação de prestar os serviços necessários no período de segunda a sexta-feira, das 08:00hs às 18:00hs.

Os contratos entre o Hospital Vera Cruz S/A e as pessoas jurídicas PJ que acobertariam a relação laboral são uniformes, tem o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas e outras características, o que por si só, já preconiza a subordinação, considerando que, no universo de dezenas deles, todos os contratados não têm liberalidade para interpor quaisquer parênteses, tal é a regra já imposta pela subordinação a que estão submetidos.

Remuneração. Está consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, apesar de mascarados como pagamentos a pessoas jurídicas, respaldados em notas fiscais de prestação de serviços que, nessa ação fiscal, estão sendo apurados como salários-de-contribuição.

b) Levantamento PC (PARCEIRAS). Empresas listadas na planilha Sócios de Pessoa Jurídica - PJ Caracterizados Segurados Empregados Anexo 1 e identificadas, inicialmente, por meio dos lançamentos contábeis - conta 43794 SERVIÇOS PRESTADOS PARCEIRAS, conta 19104 SERVIÇOS PRESTADOS PARCEIRAS e conta 56151 FORNECEDORES. Pela análise da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF apresentada pelo Hospital, constata-se que volume significativo das receitas das pessoas jurídicas é oriundo da prestação de serviços para a fiscalizada. Em exame das declarações GFIP, verificou-se que em 99% das pessoas jurídicas prestadoras não houve contratação de empregados e, em raríssimos casos, fizeram contratações de apenas 1 empregado, que não envolveram profissionais para atividades fins das empresas, mas para serviços burocráticos e auxiliares, sem qualificação, com baixos salários. Verificou-se também nas GFIPs que a maioria dessas pessoas jurídicas declarou apenas os sócios, como contribuintes individuais. As contribuições previdenciárias recolhidas eram somente sobre a retirada pró-labore, estimada em um salário-mínimo. Outros apresentaram GFIP's sem movimento. Duas pessoas jurídicas têm a particularidade de ter como sócio o Conselheiro de Administração e Diretor Geral Renato Rocha Rabello.

c) Levantamento CS – CONSULTORIA. Empresas listadas na planilha Sócios de Pessoa Jurídica - PJ Caracterizados Segurados Empregados Anexo 2 e identificadas, inicialmente, por meio dos lançamentos contábeis - conta 62526 HONORÁRIOS CONSELHO ADMINISTRAÇÃO e conta 64042 SERVIÇOS PRESTADOS AUDITORIA /CONSULTORIA PJ. Os contratos de prestação de serviços de assessoria/consultoria, as notas fiscais e outros elementos, em especial planilha excel com relação das notas fiscais, e consulta do quadro societário das prestadoras no Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil (RFB) ensejam a conclusão de as empresas (com pelo menos um dos sócios ocupante do cargo de Conselheiro Administrativo ou Diretor do Hospital, a receber pró-labore do Hospital) foram constituídas com o único objetivo de dissimular o vínculo empregatício. O objeto negocial constante dos contratos sociais é uma ficção, tendo a empresas a única função de conferir condições formais para perpetrar o planejamento tributário abusivo descortinado.

d) Dos contratos. Os contratos de prestação de serviços são padrão, têm o mesmo conteúdo, cláusulas comuns e descrição do objeto feita de forma genérica, disponibilizando o tomador, sob suas expensas, área física livre, adequada, desimpedida e dentro das normas da legislação vigente. Por exemplo, alguns itens do contrato com CARDIO HVC para provar a subordinação pela obediência a padrões, normas e critérios:

"Cláusula Primeira - Do Objeto

1.4 - Os serviços objeto deste contrato serão prestados a pacientes de empresas que mantém convênio de prestação de serviços médicos com o HOSPITAL, com a CONTRATADA, a particulares e a qualquer outro por aquele indicado, obrigando-se a CONTRATADA a respeitar e cumprir as cláusulas dos contratos celebrados pelo HOSPITAL com terceiros a particulares e aos conveniados"

" Cláusula Segunda - Dos Serviços

2.1 - Preservada sua autonomia técnica, todos os serviços deverão ser prestados pela CONTRATADA nos exatos termos e de acordo com as instruções que lhe foram fornecidas pelo HOSPITAL, com o objetivo único de não descaracterizar a homogeneidade do recinto saúde e o padrão de qualidade e ainda de conformidade com

as normas internas do HOSPITAL, especialmente aquelas contidas em seus regimentos e procedimentos, das quais neste ato toma ciência a CONTRATADA."

- A CONTRATADA assume a obrigação de prestar os serviços necessários no período de segunda a sexta-feira, das 08:00hs às 18:00hs."

- Não será permitida a delegação dos serviços a terceiros, mesmo que de forma eventual ou esporádica, sem o prévio consentimento do HOSPITAL."

"Cláusula Quinta - das Obrigações

5.1 - Constitui obrigações do HOSPITAL, sem prejuízo das outras constantes no presente instrumento:

Supervisionar, periodicamente, a área física disponibilizada para a realização dos serviços pela CONTRATADA, de forma a orientar e verificar se os procedimentos adotados estão de acordo com as instruções e orientações fornecidas pelo HOSPITAL, na forma e nos prazos por ela definidos."

"Cláusula Sexta - Da Responsabilidade Pelos Custos Operacionais e Pelos Riscos da Atividade

6.3 São de responsabilidade do HOSPITAL os custos diretos com:

a. Aluguel do imóvel supra referenciado, bem como IPTU e taxas públicas correlatas"

Pelo amplamente exposto fica evidenciado que os contratados como prestadores de serviços, na verdade, eram os profissionais, pessoas físicas, na figura de um ou mais dos sócios das pessoas jurídicas, que, em caráter não eventual, executavam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades fins da empresa fiscalizada na obtenção de resultados operacionais, objeto do seu empreendimento econômico.

e) Apurações. Para apuração do crédito previdenciário ligado à caracterização dos sócios de empresas prestadoras como segurados empregados da empresa fiscalizada, foram elaboradas planilhas anexas denominadas "Sócios de Pessoa Jurídica - PJ Caracterizados Segurados Empregados" - Anexo 1, Anexo 2, Anexo 3, Anexo 4, Anexo 5 e Anexo 6.

A identificação dos segurados caracterizados empregados foi efetuada através da relação de representantes legais apresentada pelo Hospital Vera Cruz S/A, dos sócios das pessoas jurídicas identificadas nos lançamentos contábeis das contas: 34195 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, 43794 SERVIÇOS PRESTADOS PARCERIAS, 56151 FORNECEDORES, 62526 HONORÁRIOS CONSELHO ADMINISTRAÇÃO, 34196 SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA JURÍDICA, 64042 SERVIÇOS PRESTADOS AUDITORIA;CONSULTORIA, nas buscas feitas nos Sistemas Corporativos da Receita Federal do Brasil, bem como da identificação feita nas notas fiscais.

Os salários-de-contribuição foram aferidos a partir das Notas Fiscais. Para os segurados que figuraram como mais de uma pessoa física vinculada à pessoa jurídica foi atribuído a cada uma delas salário de contribuição mensal proporcionalmente ao número delas em relação ao valor das Notas Fiscais. As planilhas Anexo 5 e Anexo 6 apontam os valores dos salários de contribuição apurados e individualizados por empregado. O cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados foi elaborado e consta da coluna "Contribuição Devida - Segurados" dos Anexos 5 e 6. As alíquotas são variáveis, respeitado o teto e foi observado também os valores pagos pelo autuado aos sócios das Pessoas Jurídicas que, concomitantemente ocupam cargos de Conselheiros e/ou Diretores na empresa fiscalizada. Esses valores foram excluídos, haja vista que esses sócios já contribuíram no valor máximo.

f) Desconsideração. Desconsiderar a personalidade jurídica, no presente caso, não significa desconstituir a pessoa jurídica e sim não a reconhecer como tal, no que diz respeito às contribuições previdenciárias, para que sejam tidos como salários de contribuição os pagamentos efetuados aos segurados empregados aqui alcançados.

3. Cientificada dos lançamentos em 24/06/2014 (fls. 386), a empresa autuada postou em 24/07/2014 (fls. 420/421, 454/455, 488/489, 522/523 e 556/557) as impugnações fls. 388/397, 422/431, 456/465, 490/499 e 524/533, consideradas tempestivas pelo órgão preparador (fls. 558) e instruídas com os documentos de fls. 398/419, 432/453, 466/487, 500/521 e 534/555, alegando, em síntese, que:

a) Incompetência. Além de inexistir relação de emprego entre o Impugnante e as Pessoas Jurídicas contratadas, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é incompetente para declarar a Relação de Emprego.

Em face do art. 114 da Constituição, não paira dúvida quanto a total incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para "declarar" a relação de emprego, sobretudo entre tomadores dos serviços e pessoas jurídicas e profissionais liberais, como no caso concreto.

Com efeito, a fiscalização administrativa deve limitar-se à constatação de irregularidades referentes às contribuições tributárias. Neste sentido, é vedado ao agente administrativo dar interpretação ao constatado durante as diligências, com a lavratura do auto de infração diante de mera impressão pessoal, desconfiança ou presunção. No caso, o auditor, ao declarar o vínculo de emprego de mais de 1000 profissionais médicos, sem sequer aferir o caso concreto e questionar qualquer um dos profissionais, arvorou-se em atuação além da sua competência legal.

Ora, o reconhecimento da existência da relação de emprego é ato complexo que demanda ampla dilação probatória, exige, portanto, a presença do devido processo legal (contraditório e ampla defesa), sob pena de ilegalidade do ato, bem como a atuação jurisdicional competente - de forma inafastável por expressa disposição constitucional - incisos LV e LIV, art. 59. XXXV da CR/88. Assim, seria necessário, por exemplo, oitiva de testemunhas, depoimento pessoal do representante legal da empresa e do suposto empregado, exatamente para aferição dos pressupostos da relação jurídica que mantêm. Neste sentido, manifesta a invasão na competência da Justiça do Trabalho e a superficialidade e a fragilidade da conclusão administrativa, devendo a fraude ser provada.

Nem mesmo os Auditores Fiscais do Trabalho possuem competência para a declaração da relação de emprego, conforme jurisprudência trabalhista.

As consequências jurídicas e econômicas são incalculáveis e nefastas tanto para o impugnante quanto para aqueles que sequer pretendem que haja o reconhecimento em questão, os médicos e empresas contratadas. Tanto que jamais postularam ou postulam junto à Justiça do Trabalho Especializada, única competente para declaração da relação de emprego.

b) Ônus da Prova. Sem qualquer fundamentação ou investigação profunda e partindo de premissas equivocadas, a fiscalização declarou a relação de emprego com o Impugnante de diversos profissionais, por mera ilação, extrapolando completamente sua competência. O reconhecimento da existência da relação de emprego de mais de 1000 profissionais não pode partir de uma análise superficial e corriqueira, baseado em um juízo indiciário e sem qualquer elemento probatório persuasivo.

No âmbito trabalhista, prevalece o princípio da primazia da realidade, segundo o qual a natureza laboral deve ser aferida com base na realidade fática da relação contratual. Destarte, é imprescindível a análise das situações fáticas do caso, observando-se empiricamente a presença dos requisitos da relação empregatícia para, só depois, aferir

se há ou não relação de emprego no caso concreto. Referida análise não foi e nem poderia ser realizada pelo Ilustre Auditor, portanto, nula a decisão baseada em meros indícios (frágeis) de supostas irregularidades.

c) Inexistência da relação de emprego. Na relação jurídica estabelecida entre o Hospital Impugnante e as Pessoas Jurídicas prestadoras de serviços, não houve pagamento de salários. Os atendimentos realizados pelos profissionais se davam através de convênios. Dos honorários médicos não cabe um centavo sequer ao Hospital Vera Cruz, sendo percebidos por estes diretamente da pessoa jurídica a que são vinculados ou dos clientes.

Não há relação de emprego entre pessoas jurídicas, sendo as pessoas jurídicas contratadas notória e sabidamente autônomas e com ligações com inúmeras outras entidades tomadoras dos seus serviços. Ausente o requisito da personalidade, pois os prestadores tinham plena liberdade de fazer-se substituir por colegas sem qualquer ingerência do Hospital, hipótese que tais negociações se dão diretamente com seus clientes. Os médicos podem, a seu bel prazer, deixar de prestar serviços no Hospital por quanto tempo lhes for conveniente e, no dia em que resolverem realizar lá algum procedimento (dentro das suas conveniências e do caso), imediatamente poderão fazê-lo, tudo sem ter de se reportarem a ninguém da Diretoria do Hospital Vera Cruz. Não houve controle do horário de trabalho e nem do trabalho prestado (ato médico).

Não foi e nem poderá ser comprovada a subordinação jurídica dos profissionais médicos em relação ao Hospital impugnante, eis que não houve controle ou direção nem sobre a forma e/ou modo de realizar o trabalho; nem tampouco sobre os resultados do labor.

O exercício da atividade médica é essencialmente de caráter autônomo (independente no ajuste e na execução) e expressamente protegida e resguardada pelo Código de Ética Médica, não se permitindo qualquer tipo de subordinação ou para subordinação. A própria natureza e definição do trabalho médico não se consubstancia em relação de emprego, pelo contrário: no caso em questão não se evidenciam os requisitos da relação de emprego. Nesse sentido é a jurisprudência trabalhista.

A Constituição da República garante a liberdade do exercício profissional e, especificamente em relação à atividade médica, por se tratar de profissionais essencialmente liberais, o exercício da profissão de forma autônoma. A opção pela forma autônoma é perfeitamente lícita, já que proporciona ao médico a liberdade para firmar outros compromissos que lhe complementem a receita e lhe garantam a plena ocupação.

Em relação à natureza do serviço Médico, assim já decidiu o Tribunal Superior do Trabalho em caso semelhante:

MÉDICOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOA JURÍDICA. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO. O Regional consignou que, no caso específico dos médicos, "estes se utilizam das instalações físicas da parte autora MED IMAGEM para atender seus clientes, como uma extensão de seus consultórios, uma vez que buscam o serviço do profissional, e não a instituição em si, o que afasta o elemento alteridade, ou seja, o trabalhador não representa a Instituição, e exerce suas funções por sua conta e risco, e não por conta do empreendimento". Portanto, não se trata a situação de contratação de empregado por meio de empresa interposta, mas de contratos de prestação de serviços firmados entre a empresa e os médicos, profissionais liberais, o que, por si só, afasta a alegada contrariedade ao disposto na Súmula n2 331, Itens I e III, do TST. Dessa forma, diante das circunstâncias registradas pelo Tribunal a quo, que, com base na prova dos autos, não reconheceu a existência de subordinação jurídica na prestação de serviços pelos médicos à empresa reclamada, não se pode adentrar na discussão dos aspectos fáticos, em face do disposto na Súmula n2 126 do TST. Assim, não se pode entender pela existência de afronta ao disposto nos artigos 22, 32 e 92 da CLT. Recurso de revista não conhecido. Processo n" TST-RR-59200-80-2009-5-22-0002.

A decisão é teratológica, porque somente um nosocômio cuja administração fosse perdulária e irresponsável poderia ter nos seus quadros, como empregados, tamanha vultuosidade de profissionais, inclusive médicos (notadamente profissionais liberais), o que faria com que o efetivo de empregados chegasse à cifra astronômica de quase dois mil empregados, o que é sabidamente impossível e inviável à sobrevivência da instituição.

d) Auto de Infração 51.055.774-0. Não houve descumprimento da obrigação de incluir todos os segurados a serviço da autuada em folha de pagamento, em razão da não configuração das relações de emprego imputadas pela fiscalização.

e) Auto de Infração n.º 51.055.775-9. Não houve descumprimento da obrigação acessória de arrecadar mediante desconto as contribuições de todos os segurados a seu serviço, em razão da não configuração das relações de emprego imputadas pela fiscalização.

f) Pedido. Diante da total incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal para promover a atividade estritamente jurisdicional de declarar a relação de emprego, bem como diante da inexistência da relação de emprego entre o impugnante e as Pessoas Jurídicas, cuja atividade é a de prestação de serviços médicos, autônomos por definição, o Impugnante requer a improcedência dos Autos de Infração n.º 51.055.771-6, n.º 51.055.722-4, n.º 51.055.773-2, n.º 51.055.774-0 e n.º 51.055.775-9.

4. Nos termos do despacho de fls. 561/562, a autoridade lançadora, em relação ao levantamento CS - CONSULTORIA, foi instada a explicitar e carrear aos autos a prova em que se fundou para imputar aos ocupantes dos cargos de Conselheiro Administrador ou Diretor do Hospital, remunerados por pró-labore segundo a contabilidade, a qualidade de segurados empregados, a demonstrar a ocorrência dos elementos caracterizadores do segurado empregado em relação ao serviço prestado no âmbito de tais cargos ou eventualmente de um segundo vínculo a ser nitidamente delimitado, cabendo ainda evidenciar as circunstâncias fáticas a partir das quais concluiu pela não prestação de serviços de assessoria/consultoria. No Relatório de Diligência (fls. 627/631), instruído com os documentos de fls. 566/626, a fiscalização, em síntese, destacou:

a) Durante o procedimento fiscal, foi solicitada a apresentação de contratos de prestação de serviços, notas fiscais e outros elementos para se identificar a natureza dos serviços prestados, conforme Termos de Intimação Fiscal 01, 02, 03 e 06, mas os contratos de consultoria e assessoria e as respectivas notas fiscais não foram apresentadas, motivo das várias reintimações.

b) Na diligência, a documentação foi novamente requisitada e a empresa apresentou dois contratos dentre os citados do Anexo 2 de fls. 45, fornecendo também esclarecimentos em que listou acionistas que participaram da administração em 2010, relacionando os profissionais médicos que exerciam outras atividades no Hospital e anexando cópias de reunião do Conselho de Administração e Assembleia Geral de acionistas e os dois contratos citados. Em atenção à solicitação de informações complementares das empresas de consultoria e seus sócios, a autuada informou que devido à mudança de controle acionário, com alteração de estatuto social, diretoria, quadro de empregados, a nova administração estaria impossibilitada de atender aos questionamentos, devido ao lapso temporal e as mudanças ocorridas.

c) O primeiro contrato apresentado, celebrado entre o sujeito passivo e Rana Consultoria e Assessoria Ltda, CNPJ: 08.674.352/0001-34, onde se verifica na cláusula I, item 1.1 que o objetivo da empresa é a prestação de serviço de consultoria e assessoria em psicologia, marketing e projetos correlacionados, incluindo pesquisas. No item 6.2 do contrato há exigência de Nota Fiscal para pagamento até o 5o dia do mês subsequente. Nota-se que o prazo para pagamento dos serviços prestados é o mesmo estabelecido em lei própria para pagamento a segurados empregados. As sócias da Rana

Consultoria e Assessoria, Ângela Rocha Rabelo e Rachel Rocha Rabelo, acionistas da empresa, membros do Conselho de Administração, são respectivamente, psicóloga e artista plástica, e desempenhavam os serviços de consultoria no setor de RH do hospital, segundo informação do contador, no mesmo endereço onde funcionava os setores Administrativo, Contábil e Pessoal, à Rua Paracatu, 632, Bairro Santo Agostinho, prédio localizado próximo ao hospital.

d) O segundo contrato apresentado, celebrado entre o sujeito passivo e a empresa Botelho de Carvalho Consultoria e Gestão e Treinamento em Saúde Ltda, CNPJ: 06.970.038/0001-73, cujo sócio era o Diretor Técnico do HVC Hospital Vera Cruz, Fábio Botelho de Carvalho, as notas fiscais de serviço, planilhadas no Anexo 4, às fls. 51 a 53, também não foram apresentadas nesta diligência. Entretanto, os serviços executados pela Botelho de Carvalho Consultoria e Gestão e Treinamento em Saúde Ltda, CNPJ: 06.970.038/0001-73, por força de disposição contratual eram remunerados mensalmente e seu valor era fixo. Também, cabia ao sujeito passivo - contratante - o reembolso ao contratado de todas as despesas com viagens, estadias, locomoção e outras necessárias a execução dos serviços. No contrato fica claro ainda que a contratante pagará a empresa contratada, um bônus no mês de dezembro, conforme resultados alcançados. Embora contratando pessoa jurídica, o tratamento adotado pela contratante se assemelha a pessoa física, visto que normalmente uma PJ recebe pagamento mediante nota, já o empregado é remunerado. O bônus no mês de dezembro é pago a empregado, na forma de 13º salário, não sendo devido a prestadores / fornecedores. No parágrafo 2º da cláusula terceira do contrato, encontramos certa similaridade com a rubrica da folha de pagamento de empregado (aviso-prévio indenizado), quando menciona que o contratado poderá receber, a título de indenização, o valor correspondente a 01 (uma) remuneração mensal, se a rescisão for motivada pelo contratante.

e) Assim, os contratos analisados, apesar de estabelecidos com PJ, são bastante vagos em relação ao objeto, e estabelecem "rubricas" próprias de empregado. Importante destacar que era a Pessoa Física do sócio quem executava os serviços (uma vez que as empresas contratadas não possuíam outros empregados, conforme análise das GFIP). Ressalte-se ainda que, conforme o anexo 4, as Notas Fiscais são sequenciais, comprovando que o Hospital Vera Cruz era o único contratante das empresas. Conforme afirmado no relatório fiscal, existem os pressupostos da relação de emprego e deve-se considerar o fato de que todas as pessoas jurídicas - PJ listadas na planilha Sócios de Pessoa Jurídica - PJ Caracterizados Segurados Empregado, referentes ao levantamento CS (Consultoria), tem em comum o fato de pelo menos um dos sócios ter exercido no Hospital Vera Cruz S/A, atividades de gerenciamento da atividade-fim, quer seja como Conselheiro Administrativo ou como Diretor. Assim, dada a impossibilidade de se obter mais informações junto à empresa, estes foram os elementos passíveis de verificação em relação ao solicitado nessa diligência.

4.1. Intimada a se manifestar no prazo de trinta dias sobre o resultado da diligência, a atuada não se pronunciou (fls. 632/633 e 681).

5. É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é autoridade competente para lançar as contribuições sobre folha de pagamento e pertinentes multas por descumprimento de

obrigação acessória, sob o fundamento de a prova colhida, no seu entender, ser suficiente para o exercício do poder-dever de desconsiderar os vínculos formalmente pactuados em prol da efetiva relação jurídica consubstanciada no plano fático, a caracterizar a figura do segurado empregado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 710/743, reiterando, em parte, as alegações expostas em impugnação, bem como sustenta ofensa ao art. 129 da Lei n.º 11.196/05.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

Conhecimento parcial.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade.

Em sede de recurso voluntário a contribuinte reiterou, em parte, as alegações expostas em impugnação, bem como sustenta ofensa ao art. 129 da Lei n.º 11.196/05.

A contribuinte não repisou os argumentos quanto à alegação de incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para lançar as contribuições sobre folha de pagamento e pertinentes multas por descumprimento de obrigação acessória.

Quanto à alegação de ofensa ao art. 129 da Lei n.º 11.196/05, verifica-se que destoam daquelas apresentadas em impugnação, razão pela qual não pode ser conhecida, por preclusão. Houve, claramente, inovação quanto à causa de pedir.

A DRJ de origem não apreciou tal alegação, por inexistir na impugnação qualquer insurgência a respeito.

Portanto, trata-se de inovação recursal, estando preclusa tal alegação, razão pela qual não deve ser conhecida por este Conselho, haja vista que não fora alegada em impugnação. O conhecimento desta alegação ocasionaria indevida supressão de instância administrativa.

Ocorre que nos termos do art. 14 do Decreto n.º 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Saliente-se, por fim, que a alegação de ofensa ao art. 129 da Lei nº 11.196/05 não se enquadra nas hipóteses de conhecimento de ofício, por não ser matéria de ordem pública, tampouco de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Desse modo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de ofensa ao art. 129 da Lei nº 11.196/05.

Mérito.

Por oportuno, transcrevo, em parte, o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 57, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância que abaixo transcrevo e que, desde logo, acolho como minhas razões de decidir:

“7. **Ônus da Prova e relação de emprego.** A defesa alega que a fiscalização, partindo de premissas equivocadas e sem uma investigação fática profunda (sem oitiva de testemunhas e sem depoimento pessoal do representante legal da empresa e do suposto empregado), declarou relação de emprego para mais de mil trabalhadores notória e sabidamente autônomos, não se podendo presumir a fraude. A impugnante e a fiscalização invocam o princípio da primazia da realidade para sustentar seus entendimentos.

7.1. Em relação ao Levantamento CS – CONSULTORIA (item 5 e respectivos subitens do Relatório Fiscal), a fiscalização sustenta que ocupantes dos cargos de Conselheiro Administrativo ou Diretor do Hospital, contribuintes individuais remunerados por pró-labore conforme lançamentos contábeis, constituíram empresas fictícias (sem objeto negocial) com o único objetivo de dissimular vínculo empregatício com o Hospital.

7.1.1. O Relatório Fiscal afirma que os contratos de prestação de serviços de assessoria/consultoria, as notas fiscais e outros elementos, em especial planilha excel com relação das notas fiscais, e consulta do quadro societário das prestadoras no Sistema Informatizado da RFB ensejam a conclusão de as empresas (com pelo menos um dos sócios ocupante do cargo de Conselheiro Administrativo ou Diretor do Hospital, a receber pró-labore do Hospital) foram constituídas e instrumentadas com o único objetivo de dissimular o vínculo empregatício.

7.1.2. Cópias de contratos de prestação de serviços e de notas fiscais teriam instruído os autos, conforme o Relatório Fiscal. Entretanto, os contratos (fls. 126/179) e as notas (fls. 182, 186, 191, 193, 195, 200, 202, 203, 207, 209, 211, 214, 218, 222, 226, 230, 233, 236, 240, 242, 245) carreados inicialmente aos autos eram pertinentes somente ao levantamento PS – PARCERIAS. Em relação ao levantamento CS - CONSULTORIA, detectou-se apenas juntada da planilha excel invocada pela fiscalização (fls. 247/255).

7.1.3. Diante disso, comandou-se diligência para que a autoridade lançadora carresse aos autos as provas em que se fundou para concluir pela existência de vínculo de emprego com Conselheiros Administrativos e com Diretores, a afastar a prestação de serviços de assessoria/consultoria pelas empresas e a caracterizá-las como fictícias.

7.1.4. Com a diligência, foram trazidos aos autos dois contratos de prestação de serviços de assessoria/consultoria (únicos localizados pela autuada, conforme petição de fls. 568), tendo a fiscalização reiterado que os sócios executavam os serviços por não possuírem outros empregados, conforme GFIPs, e que as empresas de assessoria/consultoria têm por sócio Conselheiro Administrativo ou Diretor do Hospital, fatos esses que já eram incontroversos. Além disso, a fiscalização destacou o fato de as Notas serem sequenciais, conforme Anexo 4, circunstância também evidenciada na

planilha excel invocada pelo Relatório Fiscal. Por fim, a fiscalização atestou que, dada a impossibilidade de se obter mais informações junto à empresa, esses foram os elementos passíveis de verificação em relação ao solicitado na diligência.

7.1.5. Segundo o Relatório Fiscal, os contratos de prestação de serviços (de associação e de assessoria/consultoria) seguiriam um mesmo modelo, a possibilitar que amostra represente o todo. A defesa não apresentou prova infirmando essa constatação.

7.1.6. Os contratos carreados aos autos na diligência (fls. 620/621 e fls. 622/625) revelam algumas cláusulas diversas, mas ambos evidenciam a integração da prestação de serviços na estrutura organizacional do Hospital.

7.1.7. O contrato de fls. 620/621 estabelece a prestação por prazo indeterminado de serviços de treinamento de equipes de enfermagem, fisioterapia, psicologia, nutrição e outras, por meio da revisão de rotinas e processos administrativos internos e reorientação estratégica de aspectos técnico-assistenciais e administrativos conforme metas orientadas pelo Hospital, logo se revela estar à disposição e a subordinação à ordens ou orientações. Além disso, veicula cláusula em que expressamente se afirma não haver subordinação hierárquica, contudo é celebrado por prazo indeterminado com pagamentos mensais fixos e até o quinto dia útil subsequente ao da prestação de serviços e com gratificação anual, a semelhança da gratificação natalina.

7.1.8. O contrato de fls. 622/625 veicula o objeto de consultoria e assessoria em psicologia, marketing e projetos co-relacionados, incluindo pesquisas juntos a profissionais indicados pela diretoria e segundo estrita consonância com diretrizes definidas pela Diretoria Geral, a revelar subordinação a ordens de serviço. Além disso, esse contrato também verte disposição negando vínculo direto dos prestadores, mas afirma expressamente o *intuitu personae* e estabelece a contratação por prazo indeterminado com remuneração mensal fixa, a ser paga até o quinto dia útil subsequente ao da prestação de serviços, e a determinação de observância de diretrizes definidas pela Diretoria Geral do Hospital, a quem o prestador deve ser reportar para todo e qualquer assunto, devendo ainda respeitar padrões de qualidade e normas internas, regimentos e processos administrativos do Hospital.

7.1.9. Ao se somar esses traços constantes dos contratos de assessoria/consultoria e que são indicativos de vínculo empregatício com os fatos da emissão de notas sequenciais (dependência econômica) e da prestação de serviços remunerada, habitual e pessoal, pelos sócios das prestadoras, fatos incontroversos, é razoável se concluir pela existência de vínculo de trabalho subordinado entre as pessoas físicas e o Hospital.

7.2. Em relação ao levantamento PC – PARCERIAS, a dependência econômica das prestadoras é aferida da emissão preponderantemente sequencial das notas fiscais, corroborada por DIRF, e de os serviços serem prestados pelos sócios das empresas (sem empregados, salvo administrativos), conforme GFIPs (quando não sem movimento), fatos esses igualmente não impugnados especificamente.

7.2.1. Segundo a defesa, os lançamentos são improcedentes em razão de os vínculos de prestação de serviços mediante contratos de associação (fls. 126/134, 139/147 e 152/173; desconsidera-se o contrato de fls. 174/179 em razão de a empresa CNPJ n.º 00.355.436/0001-01 não ter sido considerada como intermediadora de mão de obra, tendo a vigência deste contrato se encerrado em dezembro de 2003) terem se estabelecido entre pessoas jurídicas, podendo os médicos sócios das pessoas jurídicas, a seu bel prazer, se fazerem substituir por colegas sem ingerência do Hospital e prestando contas apenas aos seus pacientes/clientes, bem como deixar de prestar serviços ao Hospital pelo tempo que lhes fosse conveniente e retornar imediatamente quando quisessem, sem reportar a ninguém da diretoria do Hospital.

7.2.2. A fiscalização não imputou relação de emprego com as pessoas jurídicas, mas com as pessoas físicas efetivas prestadoras dos serviços intermediados pelas empresas.

Mas, antes de se abordar a questão da pessoalidade, devemos mencionar que a defesa não nega que os contratos sigam um mesmo padrão, bem como não nega que as prestações dos serviços se operaram em atividade fim. Logo, a argumentação de defesa quanto à inexistência de pessoalidade é afastada diante da cláusula que vincula a substituição do prestador ao prévio consentimento do Hospital, conforme cláusula 2.4 do contrato de fls. 139/147 e 139/147, ou a que exige prévia avaliação e aceite dos trabalhadores da contratada pelo Hospital, conforme cláusulas 4.2 e 4.3 do contrato de fls. 152/173. Além disso, não se exige jornada de trabalho rígida para a caracterização de vínculo de emprego.

7.2.3. A subordinação jurídica aflora inequívoca da cláusula 2.1 do contrato de fls. 139/147 e 139/147, eis que assegura a autonomia técnica, mas expressamente exige atuação nos exatos termos e de acordo com as instruções do Hospital, a se agir com homogeneidade no recinto de saúde e segundo padrão de qualidade e em conformidade com as normas internas do Hospital, especialmente as constantes de seus regimentos e procedimentos.

No mesmo sentido, o contrato de fls. 152/173 estabelece ordens de serviço escritas inclusive com indicação do paciente e dever de obedecer às normas do Hospital, conforme cláusula 3.1 e

3.1.1. Portanto, o exercício de atividade fim somado a tais exigências atestam a integração à estrutura hierárquica da empresa. Além disso, nos termos da cláusula 5.1 do contrato de fls. 139/147 e 139/147, o Hospital exerce poder de supervisão (fiscalização) e orientação acerca de procedimentos em desacordo com instruções e orientações fixadas inclusive com prazos a serem observados.

7.2.4. Destaque-se que a autonomia técnica em relação ao ato médico não impede a configuração do vínculo de emprego, admitindo a Lei nº 3.999, de 1961, expressamente a figura do médico empregado, bem como, por consequência, a Justiça do Trabalho.

7.2.5. A cláusula 1.4 do contrato de fls. 139/147 e 139/147 e a cláusula 3.1 do contrato de fls. 152/173 evidenciam que o Hospital determina a que pacientes os prestadores de serviços devem atender, dentre particulares ou aqueles que mantêm convênio com o hospital ou com a contratada. Ainda que o Hospital repasse valores pagos por convênio mantido pela contratada, concretiza-se a figura da oportunidade de ganho segundo as regras do Hospital.

7.2.6. Em relação ao contrato de fls. 139/147 e 139/147, o faturamento líquido é destinado mensalmente ao prestador, com desconto de 10% sob título de royalties, excetuando-se exames eletrocardiogramas e honorários médicos (aparentemente, devidos sem desconto), sendo que em contrato em apartado (Contrato de Cessão Temporária de Direitos, fls. 135/138) o Hospital cede ao prestador/contratado equipamentos para exames e o cessionário/prestador recebe os valores líquido faturados por esses equipamentos. Destarte, se verifica remuneração mensal e não assunção de riscos no empreendimento. Em relação ao contrato de fls. 152/173, nota-se que os prestadores de serviço recebiam remuneração mensal e igualmente não assumiam o risco do empreendimento, tanto que nos seis primeiros meses do contrato não arcaiam com qualquer prejuízo líquido mensal e após só se o resultado operacional não fosse superavitário, conforme cláusula sexta.

7.2.7. Logo, também em relação ao levantamento PC – PARCERIAS, é razoável se concluir pela existência de vínculo de trabalho subordinado entre as pessoas físicas e o Hospital.

7.3. O princípio da primazia da realidade estabelece que deve prevalecer a realidade provada por qualquer meio admitido em direito. No caso concreto, a partir da documentação apresentada pela autuada durante o procedimento fiscal e de informações ordinariamente prestadas pelas empresas e constantes dos Sistemas Informatizados da

Receita Federal, a fiscalização concluiu que a realidade da prestação de serviços corresponderia a de trabalhadores segurados empregados e não pessoas jurídicas executando prestação de serviços autônoma por meio de seus sócios.

7.3.1. A defesa não nega que os contratos pertinentes aos levantamentos CS – CONSULTORIA e PC – PARCERIAS sigam um mesmo padrão e nem apresenta contratos destoantes dos constantes dos autos, limitando-se a afirmar que a fiscalização deveria ter apurado caso a caso mediante oitiva de testemunhas e depoimento pessoal de cada um dos supostos empregados. Todos os elementos de prova são admissíveis, não há prova tarifada, ou seja, não se admite tão-somente a prova testemunhal e o depoimento das partes para se caracterizar os fatos geradores.

7.3.2. As impugnações foram instruídas apenas com procuração *ad judicia et extra*, cópia de documentos de identidade e Ata de Assembléia e Estatuto social, ambos do autuado (fls. 398/419, 432/453, 466/487, 500/521 e 534/555). Assim, a defesa não foi instruída com qualquer prova para infirmar as constatações efetivadas pela fiscalização a partir dos elementos probatórios especificados no Relatório Fiscal, ainda que carreados aos autos por amostragem. Diante disso, impõe-se a prevalência da realidade revelada pela prova apresentada pela fiscalização.

8. A defesa sustenta a improcedência dos Autos de Infração n.º 51.055.774-0 e n.º 51.055.775-9 em razão da não configuração das relações de emprego imputadas. Diante do exposto, não prosperando a premissa em questão, afasta-se, de plano, o argumento de insubsistência dos referidos Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória.”

Portanto, entendo que carece de razão à contribuinte, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida. Desse modo, ratifico as razões de decidir do julgamento de primeira instância.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de ofensa ao art. 129 da Lei n.º 11.196/05; e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator