



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.730893/2017-39
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2301-011.040 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2024
Recorrentes REDE D'OR SÃO LUIZ S.A. E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. LIMITES.

A autoridade fiscal tem o poder-dever de desconsiderar os contratos pactuados das pessoas jurídicas envolvidas com a contribuinte de fato, utilizando o princípio da primazia da realidade, quando identificado os elementos caracterizadores do vínculo empregatício nas legislação previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS CARATERIZADORES. PROCEDÊNCIA.

A autoridade lançadora constatando os requisitos determinados na alínea “a”, do inciso I, do artigo 9º, do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social RPS, que elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e “prestador de serviços”, poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, consoante o artigo 229, do , § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS.

Contudo, quando não se verifica os elementos caraterizadores do vínculo empregatício, para fins previdenciários, deve ser afastada a exigência fiscal.

TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. “PEJOTIZAÇÃO”. POSSIBILIDADE. HOSPITAL E MÉDICOS.

Diante do tema 725 do STF, verifica-se que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, guardadas as responsabilidades subsidiárias da contratante.

PLANO DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. REMUNERAÇÃO INDIRETA. BASE DE CÁLCULO.

Os valores pagos em ações por meio de planos de *stock options* configuram remuneração indireta e compõem o salário de contribuição. A base de cálculo

corresponde ao valor das ações recebidas no momento em que é exercida a opção de compra pelo beneficiário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ART. 124 E ART. 135, INCISO III, DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Para que os interessados possam ser responsabilizados existe a necessidade de que haja a compreensão integral da acusação e conexão dos fatos lançados, a fim de que se apure também a responsabilização do art. 135, inciso III, do CTN, para que seja constatada a infração a estatuto ou lei. Incorrendo elementos necessários para tanto, a responsabilidade deve ser afastada.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. IMPOSSIBILIDADE. PROVIMENTO DO RECURSO.

Somente pode ser imposta a multa qualificada quando há no lançamento tributário indicação individualizada e específica sobre a conduta fraudulenta do contribuinte. A fraude não pode ser presumida e a sua tipificação deve estar determinada no ato administrativo da imposição de multa. Assim, não pode ser exigida qualificadora quando não há nos autos elementos que atestam, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude por conta do contribuinte, bem como não há discriminação da conduta fraudulenta ou sonegação, por ação ou omissão dolosa, simulação ou conluio.

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. FRAUDE. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUIO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio.

A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada.

Portanto, não ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem ser afastadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº2), e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidas as conselheiras Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, que deu provimento apenas na questão relacionada a stock options, e Flávia Lilian Selmer Dias, que deu também provimento na questão

das stock options e afastou a qualificação da multa. Acompanharam o relator somente pelas conclusões, quanto a stock options, os conselheiros Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Flávia Lilian Selmer Dias e João Maurício Vital. Designado para fazer o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital. – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentando pela contribuinte *REDE D'OR SÃO LUIZ S.A. E OUTROS*, em razão de crédito lançado a seu desfavor, e que teve julgamento de parcial provimento da defesa apresentada.

A autuação refere-se às contribuições sociais patronais (fls. 2/19), inclusive as destinadas a outras entidades e fundos (fls. 28/57), quais sejam, FNDE, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE (fls. 28/57), incidentes sobre remunerações não declaradas nas Guias do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, que abrange os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridas no período compreendido entre as datas de 01/01/2013 a 31/12/2014, inclusive, competência relativa ao 13º salário denominada 13/2013 e 13/2014, apurados mensalmente em razão do que determina o inciso I, II e III do artigo 22 da Lei da Lei 8.212/91.

O relatório fiscal encontra-se na e-fls. 59/252.

O Acórdão recorrido (e-fls. 24.657) assim dispõe:

“ (...)

Destaca o fisco que o lançamento foi feito na matriz, dado que a mesma centraliza a escrituração contábil, sem detalhar, por centros de custos, isto é, por estabelecimentos, as receitas auferidas com os serviços prestados e as correspondentes despesas de pessoal, impossibilitando a apuração descentralizada dos fatos geradores.

Foram constituídos os seguintes Autos de Infração:

I- **contribuições sociais patronais** (fls. 2/19), **inclusive as destinadas a outras entidades e fundos** (fls. 28/57), quais sejam, FNDE, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE (fls. 28/57), incidentes sobre remunerações não declaradas nas Guias do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a título de:

a - honorários, creditados pela empresa por serviços médicos e escriturados nas contas contábeis 410101001050 - honorários PJ; 410201001005 - serviços médicos prestados; 410202001001 - Repasses de Honorários Médicos (tabelas, fls. 108/9; 110; 119/126). O fisco ressalta haver efetuado tais lançamentos por aferição indireta, nos moldes do § 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, dada a não apresentação parcial das Notas Fiscais de Serviços - NFS, nem descrição completa dos prestadores nos históricos das referidas contas. Mencionados profissionais, embora formalmente

contratados como integrantes de pessoas jurídicas, foram caracterizados pela auditoria da RFB como segurados empregados da tomadora;

b - remunerações de diretores empregados por meio de *stock option* - identificado pelo fisco que os diretores empregados da rede foram pagos mediante transferências patrimoniais (ativos financeiros: ações e seus dividendos), sem ônus para os beneficiários, que se acham elencados no item 405 do relatório fiscal (fl. 206), caracterizando-as como remuneração de segurados e, por extensão, base de cálculo de contribuições sociais. Referidas despesas foram contabilizadas na conta 410101001999 - outras despesas com pessoal.

II - de **multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória previdenciária** (fls. 21/26), com fulcro no art. 12, II, parágrafo único da Lei nº 8.218/91, por apresentação de informações em meio digital com incorreções / omissões, dado que os arquivos das folhas de pagamento, disponibilizados à auditoria, não contemplavam todos os seus estabelecimentos: no ano calendário de 2013, a empresa disponibilizou folhas relativas apenas a 4 de seus 31 estabelecimentos e, em 2014, tão somente 12 de 36 unidades e, ainda, assim, sem inclusão de honorários médicos e remuneração de diretores (*stock option*) supracitados.

O fisco aplicou multa qualificada (art. 44, § 1º, Lei 9.430/96) pelo dolo, fraude e conluio, em decorrência de:

I - contratação de pessoas físicas, como se jurídicas fossem, com intuito de evasão fiscal;

II - remunerações disfarçadas pagas aos diretores na forma de *stock option*.

Também, agravou a multa (art. 44, § 2º, I, da Lei 9.430/96), por recusa na prestação de informações relativas à identificação dos médicos envolvidos.

Ainda, responsabilizou solidariamente pelo crédito em questão:

I - os administradores da Rede D'Or, nos termos abaixo especificados em seu relatório:

432. Desta forma são caracterizados como responsáveis tributários no polo passivo neste processo as pessoas físicas responsáveis pela administração da REDE D'OR, de forma direta e/ou indireta nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN:

- Diretor-Presidente o sr. HERÁCLITO DE BRITO GOMES JUNIOR, CPF nº 226.814.505-00 eleito em 10/04/2013¹⁰³.
- Diretor o sr. PEDRO JUNQUEIRA MOLI, CPF nº 071.497.567-27, reeleito para o cargo por um prazo de 03 anos em 10/04/2013¹⁰⁴.
- Diretor o sr. PAULO JUNQUEIRA MOLI, CPF nº 091.218.057-92, reeleito para o cargo por um prazo de 03 anos em 10/04/2013¹⁰⁵.
- Presidente do Conselho de Administração o Sr. JORGE NEVAL MOLI FILHO, CPF nº 102.784.357-34 constante desde anterior a 2012 no cargo.

Também, incluiu no polo passivo, a empresa Pacific RDSL Participações S.A., nos seguintes termos:

435. Da análise da composição societária da empresa conforme analisada no parágrafo 77 e seguintes temos como coligada a empresa Pacific RDSL Participações S.A, CNPJ 21.728.500/0001-14. Assim referida empresa figurará no polo passivo como responsável solidária, nos termos do inciso I do artigo 124 do CTN combinado com o inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/91.

Por fim, responsabilizou, cumulativamente, o Presidente do Conselho de Administração nos moldes abaixo:

436. Da mesma forma, com base no inciso I do artigo 124 do CTN figurará no polo solidário do presente crédito tributário o Sr. JORGE NEVAL MOLI FILHO, CPF nº 102.784.357-34, Presidente do Conselho de Administração, constante desde anterior a 2012 no cargo, detentor de 20,28% das ações ordinárias.

Totalizou o crédito o montante de R\$ 721.670.772,65 (setecentos e vinte e um milhões, seiscentos e sessenta mil, setecentos e setenta e dois reais e sessenta e cinco centavos).

Em sede de primeira instância nas e-fls. 24.392/ 24.395, o processo foi convertido em diligência, para que a autoridade lançadora se manifesta-se sobre alguns pontos do processo: *i)* esclareça, nos termos apontados pela impugnação (fls. 8.632/3), se houve inclusão de pagamentos a outras atividades, como se fora de prestação de serviços por profissionais de saúde. Em caso afirmativo, elabore planilha, por código de receita lançado, de sorte a facilitar a eventual retificação do crédito tributário; *ii)* motive a inclusão da PACIFIC RDSL PARTICIPAÇÕES S/A no polo passivo das exações relativas às contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades; relativas aos fatos ocorridos antes de sua constituição social, bem como se trata de grupo econômico, comprovando, em caso positivo, as razões de tal enquadramento; *iii)* em relação à remuneração de segurados, sob forma de *stock option*, explique a escolha do momento do fato gerador e da forma da composição das bases de cálculo.

Nas e-fls. 24.400, e seguintes foram apresentados as informações fiscais.

O Acórdão de Impugnação está localizado nas e-fls. 24/657, e excluiu a responsabilidade da empresa da solidária Pacific RDSL Participações S/A em relação às obrigações principais e seus acréscimos (fls. 2/19 e 28/57), mantendo-a, entretanto, como responsável solidária na multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória previdenciária.

Após, a contribuinte principal e os responsáveis solidários apresentaram seus Recursos Voluntários, em apertada síntese, nos seguintes termos:

RECURSO DA CONTRIBUINTE REDE D'OR SÃO LUIZ S.A. (e-fls. 24.728/24.897).

Traz em seu recurso argumentos iniciais a sua defesa, aduzindo a inconstitucionalidade da Súmula nº 331 do TST e qualquer outra restrição à livre contratação de serviços inerentes à atividade-fim, alegando elementos supervenientes com repercussão no julgamento deste processo administrativo.

As questões supervenientes dizem respeito a dois processos da recorrente principal, chancelados pelos números 14041.720106/2015-46 e 14041.720105/2015-00, julgados pelo CARF, em 03 de abril de 2018, pela 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção, que teve julgamentos favoráveis à Contribuinte, em situações idênticas e semelhantes da presente autuação, e que entende ser afeta ao presente caso, já que nas mesmas acusações fiscais.

Das Preliminares

a.1) Seja reconhecida a nulidade das autuações fiscais em razão da violação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, pois, embora a Recorrente tenha realizado a apuração descentralizada das contribuições previdenciárias e os documentos disponibilizados durante o procedimento fiscal permitam a individualização de suas unidades hospitalares (filiais), o lançamento foi realizado de forma unificada contra a matriz; subsidiariamente

a.2) Seja reconhecida a decadência parcial do lançamento, em relação à competência de janeiro de 2013, pois as contribuições previdenciárias foram recolhidas antecipadamente nesse ano-calendário e não houve dolo, fraude e conluio, de modo que o art. 173, I do CTN é inaplicável; ou

a.3) Seja reconhecida a nulidade da parcela das autuações fiscais que se refere a “pejotização” em razão da incompetência do auditor fiscal da Receita Federal para declarar o vínculo de emprego.

No mérito

b.1) Sejam as autuações fiscais julgadas improcedentes em razão:

(i) quanto à imputação de “pejotização”, (i.1) do vício material decorrente da ausência de motivação do lançamento, pois a d. Fiscalização não analisou a situação concreta de **nenhuma** das pessoas jurídicas contratadas pela Recorrente, tendo apresentado apenas considerações genéricas quanto à contratação de médicos, e, conseqüentemente, não demonstrou a presença dos requisitos para a caracterização de tais profissionais como segurados empregado; ou

(i.2) da inexistência dos pressupostos da relação de emprego entre a Recorrente e os médicos arrolados no relatório fiscal, combinada com a ausência de elementos de prova capazes de comprovar as ilações fiscais, bem como ausência da explicitação das conseqüências práticas da decisão afirmativa de vínculo empregatício;

(i.3) da inobservância da *ratio decidendi* fixada pelo Plenário do Eg. STF, nos autos do RE 958.252, com repercussão geral e da ADPF 324, que considerou **legítimas as práticas da terceirização de quaisquer atividades e inconstitucional o teor da súmula 331 do TST** (mesmo no panorama anterior à edição das Leis 13.429/2017 e 13.467/2017), cuja aplicabilidade é imperativa, inclusive no julgamento dos processos administrativos, conforme determinado pela interpretação sistemática dos artigos 15, 926 e 927 do CPC/15 e do artigo 62, do RICARF;

(i.4) subsidiariamente, o que se admite por respeito ao princípio da eventualidade, do incorreto enquadramento dos médicos como segurados empregados, quando, no máximo, poderiam ser considerados contribuintes individuais (autônomos); e

(ii) quanto ao *stock option*, (ii.1) do caráter mercantil dos planos de *stock option*; ou (ii.2) subsidiariamente, do erro cometido pela d. Fiscalização quanto à identificação do fato gerador e à apuração da base de cálculo; ou

b.2) Subsidiariamente, seja afastada a qualificação da multa de ofício, pois não foi comprovada pela autoridade fiscal, e nem poderia, a prática de conduta dolosa pela Recorrente visando a ocultar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, pois foi adotado modelo de contratação de prestadores de serviços médicos usual no mercado e reconhecido como lícito pela jurisprudência; e

b.3) Seja afastado o agravamento da multa de ofício, pois a Recorrente atendeu diligente e tempestivamente às solicitações da d. Fiscalização, tendo justificado a impossibilidade de indicação dos dados dos médicos relacionados às contas contábeis de despesas mencionadas no termo de intimação fiscal 5/2017, além de que não houve prejuízo aos trabalhos fiscais; e

b.4) Seja cancelada a multa regulamentar aplicada com fulcro no art. 12, II da Lei n.º 8.218/91, especialmente em razão do *bis in idem* com a multa de ofício e à existência de regra mais específica e cronologicamente mais recente na Lei n.º 8.212/91; e

b.5) Seja exonerada a exigência de juros calculados sobre a multa de ofício, haja vista a absoluta ausência de previsão legal nesse sentido.

Já os recursos dos responsáveis solidários possuem idênticas argumentações, das quais destaco, em apertada síntese, as seguintes alegações:

1) **Heráclito de Brito Gomes Júnior, Diretor-Presidente (e-fl. 24.900/24.943);**

- i) Aduz ausência de motivação para responsabilização do recorrente, bem como falta elementos que configure a relação jurídica da sujeição passiva por solidariedade;
- ii) A mera figura de cargo de diretor não configura responsabilização por meio da 135, III do CTN, exige inequívoca demonstração dos pressupostos de fato, isto é, a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, ônus do qual não se desincumbiu o fisco, sendo descabida a sua inversão;
- iii) Vício de motivação indevida, e inversão do ônus da prova em relação ao recorrente, alegando que não basta a indicação de dispositivos referente aos pressupostos de direito, devendo ser também minuciosamente descritos pela autoridade lançadora os pressupostos de fato, que ensejariam a aplicabilidade da norma ao caso concreto;
- iv) Inexistência de nexo causal da conduta tida como dolosa do recorrente e o fato gerador dos tributos exigidos pela Rede D'Or São Luiz;
- v) Inexistência de conduta dolosa por parte da contribuinte principal Rede D'or São Luiz S.A.;
- vi) Alega que não estava na companhia no cargo de Diretor antes dos fatos geradores da presente autuação;
- vii) Suposta ausência de pagamentos não enseja a responsabilização com base no art. 135, inciso III, do CTN;
- viii) Ainda, na responsabilidade solidária, alega que a menção genérica do art. 124, I, do CTN, sem demonstração do interesse jurídico comum pela concorrência de condutas na prática do ato que deflagra o fato gerador, também, não dá lastro à responsabilização;
- ix) Aduz que a desconsideração da personalidade jurídica para responsabilizar terceiros é inaceitável ao presente caso, consoante o ordenamento jurídico vigente;
- x) Princípio da pessoalidade da pena, esculpida no artigo 5º, inciso XLV, da CF;

Por fim, pede a sua exclusão do polo passivo.

2. Jorge Neval Moli Filho (e-fls. 24.946/ 24.982).

Recurso Voluntário, com alegações semelhantes indicadas pelo recorrente acima, acrescentando o seguinte:

i) confusão entre os dispositivos do artigo 124, do CTN, que trata de responsabilidade solidária, mas no campo da licitude, e do artigo 135, inciso III, também do CTN, que trata da responsabilidade, mas no campo da ilicitude, já que o segundo haveria responsabilização por dolo;

As demais alegações seguem identificadas com as alegações do Sr Heráclito de Brito Gomes Júnior, indicado como solidário, alterando apenas o seguinte argumento:

ii) a mera condição de presidente de Conselho de administração não permite a responsabilização do recorrente, com fundamento no artigo 124, do CTN;

iii) impossibilidade de responsabilização do recorrente por meio da 135, III do CTN;

3. Paulo Junqueira Mol, Diretor, (RV nas e-fls. 24.986/25.020) e Pedro Junqueira Moli, Diretor, (RV nas e-fls. 25.023/ 25.056).

Os argumentos são os mesmos trazidos no recurso do Sr. Heráclito de Brito Gomes Júnior, Diretor-Presidente, exceto à alegação do período de atuação e da responsabilidade atribuído no período do cargo da diretoria da empresa responsável principal.

DO RECURSO DE OFÍCIO E DO RECURSO DA SOLIDÁRIA PACIFIC RDSL PARTICIPAÇÕES S/A

Em virtude da exclusão da solidária Pacific RDSL Participações S/A, do rol de responsáveis tributários, **houve interposição do Recurso de Ofício** a esse Tribunal, nos termos da Port. MF. nº 63 / 2017, estando a atuação acima do valor de alçada, ou seja, está dentro das regras de conhecimento do recurso de ofício. Contudo, a DRJ manteve à citada empresa somente a multa complementar, e, nesse contexto, a solidariedade mantém-se por interesse comum no cumprimento de obrigações instrumentais.

Já o Recurso Voluntário da empresa excluída do polo passivo encontra-se nas e-fls. 25.060/ 25.117, e aduz, em apertada síntese, o seguinte:

Preliminares:

- i) Nulidade do termo de sujeição passiva;
- ii) Impossibilidade de sujeição passiva solidária em razão dos fatos geradores serem anteriores à Constituição da recorrente e de interesse comum no presente caso, descumprimento dos critérios normativos impostos pelo parecer normativo COSIT 4/2018.
- iii) Alega vício de motivação e cerceamento do direito de defesa;
- iv) Ausência de individualização das condutas praticadas pelos Responsáveis Solidários;

No mérito:

- v) Impossibilidade da sujeição passiva solidária da recorrente por meio do artigo 124, inciso I, do CTN;

- vi) Tece considerações entre diferença de interesse comum e interesse econômico, alegando que não há interesse comum da solidária excluída da autuação;
- vii) Da existência de verdadeira descon sideração da personalidade jurídica;
- viii) Da impossibilidade de aplicação de multa complementar cumulada com as demais multas aplicadas no presente processo;
- ix) Considerações sobre o mérito do recurso em caso de acolhimento do RO.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões nas e-fls. 25.179/25.305, tecendo considerações sobre os recursos voluntários apresentados, bem como pede para manter a autuação em sua integralidade, refutando os conceitos sobre a materialidade trazidos pelos recorrentes.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

Os Recursos Voluntários apresentados são tempestivos, bem como também de competência dessa Turma. O Recurso de Ofício também preenche seus requisitos de admissibilidade.

Destaca-se que, a contribuinte informa que as provas e documentos juntados por ela, não obedeceram a ordem indicada pela recorrente, e que possível equívoco da autoridade fiscal ou do sistema da Receita Federal do Brasil, possui ordem equivocada, ao que indica a ordem correta em seu Recurso Voluntário por meio de uma tabela com as especificações que entende devidas (e-fls. 24.893/24.897).

Assim, passo a analisá-los.

i) **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE PRINCIPAL REDE D'OR SÃO LUIZ S.A. (e-fls. 24.728/24.897).**

DAS PRELIMINARES

No que diz respeito às preliminares, as causas de nulidade, em processo administrativo fiscal, se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

I. NULIDADE DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO D AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS

A recorrente alega nulidade da autuação por erro na indicação do sujeito passivo, já que segundo a fiscalização, segundo consta do Relatório fiscal em seu item 15, informou que houve centralização da contabilidade da empresa na matriz, identificando o seguinte:

“a) Dos repasses de honorários – Estes valores foram apurados a partir da contabilidade da empresa, adquirida a partir do SPED, e entregue pela empresa de forma centralizada no estabelecimento Matriz. Além disso a empresa não realiza sua contabilidade por centro de custos e se recusou a identificar ou separar os prestadores de serviços. Assim é impossível a apuração descentralizada destes fatos geradores”.

A decisão de piso se pronunciou pelo seguinte:

(...)

Ocorre que o fisco, em seu relatório, motivou o seu agir: o contribuinte autuado centraliza a escrituração contábil, sem a segregar por centros de custos, isto é, por estabelecimentos envolvidos, impossibilitando à auditoria discernir a origem dos valores contabilizados, por unidade hospitalar, dando ensejo, assim, ao lançamento conjunto em nome da matriz. Tal fato não foi contraditado pelos impugnantes.

Nesse item a recorrente alegou o seguinte:

55. Destaca-se que a folha de pagamentos da Recorrente foi apresentada à d. Fiscalização em arquivo único apenas para fins de organização e redução do volume de documentos, e conforme facultado no TIF 9/17 (fls. 11.808 a 11.811), não significando, de forma alguma, que a contribuinte apurou as contribuições previdenciárias de forma centralizada nos anos de 2013 e 2014, como afirmado no parágrafo 15 do relatório fiscal.

(...)

59. Também improcede a afirmação, feita no v. acórdão recorrido, de que a autoridade autuante não teria condições de segregar os lançamentos por estabelecimento.

60. Isso porque, com base nos documentos apresentados durante o procedimento fiscal, a d. Fiscalização poderia ter identificado quais estabelecimentos da Recorrente tomaram serviços de cada pessoa jurídica arrolada nos anexos 83, 88 e 89 do relatório fiscal. Ainda que não considerasse tais documentos suficientes, a d. autoridade fiscal poderia ter solicitado à Recorrente eventuais informações complementares necessárias, mas não o fez.

Nesse contexto, entendo correta a decisão de piso, pois o que a fiscalização apurou não foi que as notas fiscais seriam destinadas a um único centro de custo, mas que a contabilização e a folha de pagamento foram realizadas de forma centralizada, sem informações segregadas por filiais da contribuinte, o que impediu uma apuração detalhada por CNPJ, como protestado pela recorrente.

A fiscalização agiria de forma incorreta se tivesse lançado de forma centralizada se a contabilidade tivesse sido organizada de forma descentralizada, por filiais.

Inclusive a decisão *a quo*, apurou que na sua defesa a contribuinte não questionou a contabilidade apresentada e sim a apuração de alguns elementos de prova como as notas fiscais por estabelecimentos e pagamentos de contribuições previdenciárias por CNPJs.

Importa salientar nesse aspecto a constatação pela auditoria de e-fls. 99 e 100:

II.3.a. Das receitas

96. Apesar de ser constituída de vários estabelecimentos com atividades econômicas diversas, ao analisar a contabilidade disponível no ambiente SPED, observamos que a REDE D'OR apresenta concentração das receitas em conta única, sem registrar em títulos próprios, por centro de custos, ou detalhamento por estabelecimento ou unidade da REDE.

97. Em sua contabilização a REDE D'OR informa realizar o registro das receitas separando ingressos de acordo com o método "*Fee-for-service*" ou separação por procedimentos realizados.

98. Observa-se que em relação aos valores recebidos como receitas de honorários médicos pelos serviços prestados aqueles não correspondem aos valores repassados aos seus prestadores de serviços o que se denota não haver uma plena *compliance* no registro contábil. Para ilustrar, no ano calendário de 2014 foram recebidos de honorários médicos no valor de R\$ 261,2 milhões sendo que os repasses corresponderam a R\$ 437,3 milhões.

II.3.b. Das despesas

99. De forma semelhante às receitas, em relação às despesas, apesar de apresentar vários estabelecimentos com atividades econômicas diversas a REDE D'OR realiza a concentração das despesas de pessoal em conta única sem registrar em títulos próprios, por centro de custos, as despesas detalhadas por estabelecimento ou por unidades da REDE.

Portanto, não acolho a preliminar arguida.

2. DA PREJUDICIAL DE MÉRITO: DECADÊNCIA PARCIAL

A alegação da preliminar de decadência parcial, para melhor ser depurada, necessita de apreciação sobre questões do mérito da atuação, já que foi aplicada multa qualificada ao presente caso por possível dolo, fraude e conluio visando à redução do tributo devido, e esse é um dos elementos que pode afastar a aplicação do disposto no art. 150, §4º, do CTN, solicitado pela interessada.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação* (art. 150, §4º, CTN); ou *ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento* (art. 173, I, CTN).

Assim, a referida preliminar será analisada após o julgamento do mérito, caso ainda houver necessidade.

3. DA ALEGAÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL PARA RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Aduz a recorrente que o acórdão existe nulidade da autuação fiscal por violar o princípio da legalidade ao contrariar o art. 39 da CLT, que reserva à Justiça do Trabalho decidir acerca da existência de relação de emprego, em conformidade com o teor do artigo 114, incisos I e IX, da Constituição Federal.

A contribuição previdenciária sobre a folha de salários está prevista no artigo 22, I, da Lei 8.212/91, incidindo sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho.

Na realidade, o agente fiscal não declarou irregular o vínculo empregatício em relação ao Direito Trabalhista, mas sim perante a norma previdenciária/fiscal entre as partes envolvidas, tendo em vista que a autoridade fazendária entendeu estar presentes os elementos para caracterização de vínculo empregatício, em uma operação jurídica que configura em si a possibilidade de incidência da norma tributária.

Nesse sentido, a autoridade fiscal com base no **princípio da primazia da realidade** pode e deve analisar os termos que caracterizam o vínculo previdenciário, verificando os fatos ocorridos para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, a teor do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, *in verbis*:

Art. 229. (...)

(...)

§ 2º **Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual**, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e **efetuar o enquadramento como segurado empregado**(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99) grifei.

Com isso, o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social- RGPS, qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991, assim descritas:

"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”;**

Portanto, ainda que os elementos e conceitos de vínculo de emprego estejam inseridos pela norma trabalhista, a autônoma da norma fiscal prevalece no presente caso.

Assim, sem razão a recorrente, uma vez que a fiscalização detém competência para analisar a situação fática jurídica de cada caso, baseada em provas e indícios concretos, bem como determinar, conforme as normas vigentes, a relação de vínculo empregatício para fins de incidência da norma previdenciária, e tão somente para esse fim, não havendo correlação com a esfera trabalhista ou judicial, salvo se essa a situação posta na relação jurídico-tributária determinar entendimento diverso do entendimento fiscal, que é o situação fática do presente processo, onde existe fato superveniente a ser avaliado, como se verá a seguir.

DO MÉRITO

A recorrente protesta pela decisão de piso e contra o lançamento de contribuições previdenciárias sociais sobre os serviços de profissionais de saúde (médicos), formalmente prestados por intermédio de pessoas jurídicas, mas, havidos pela fiscalização como executados por segurados empregados dos tomadores.

DA PEJOTIZAÇÃO/TERCEIRIZAÇÃO

Atualmente, o termo “pejotização” pode ser utilizado tanto para descrever tanto situação fraudulenta, na qual um empregador coage um empregado para constituir uma pessoa jurídica que lhe preste serviço, quanto na possibilidade de contratação de pessoa jurídica para prestar serviços, seja na atividade-meio ou na atividade-fim da empresa contratante, e essa última também chamada de terceirização.

Antes de verificar o vínculo empregatício apontado, analisa-se a possibilidade da empresa realizar a prestação dos serviços, no que diz respeito à atividade-fim da contribuinte, referente a atividade médica, sob o prisma da chamada “pejotização” ou terceirização, segundo o qual a autoridade fiscal desconsiderou os contratos de prestação de serviços, alegando que a intenção da contribuinte seria no sentido de fraudar lei imperativa, e identificando nulidades desses contratos apresentados, com vícios descritos do incisos II a VI, do artigo 166, do Código Civil¹, que por sua vez afetariam obrigações tributárias.

No item VI.1, do relatório fiscal (e-fl. 211/212), a fiscalização concluiu o seguinte:

(...)

422. Da mesma forma, quanto tais contratos tentam transferir obrigações previdenciárias e trabalhistas, previstas na Legislação Previdenciária e na CLT por meio de contrato de prestação de serviços de forma que este ato praticado afronta tal legislação, seja porque a obrigação previdenciária é intransferível por contrato, seja que a precarização do trabalho pela terceirização da **atividade-fim é considerada ilegal pela Súmula nº 331 do TST**, esse contrato apresenta os vícios, em tese, previstos no inciso II, III, IV, VI e VI do artigo 166 do CC. Desta forma, em tese esses contrato estão revestidos de nulidade a ser declaradas em juízo e que, por esse motivo, esta autoridade fiscal, por imposição constitucional **está obrigado a desconsiderar este contrato** na apuração dos tributos dele decorrente.

Nota-se que, a autoridade fiscal levou em consideração que a atividade-fim seria ilegal em razão da Súmula 331 do TST, e essa mesma matéria foi contestada pela recorrente em sua impugnação.

Com isso, nota-se que as contribuições fiscais exigidas nesse processo se dá ao período 01/01/2013 à 31/12/2014, o relatório fiscal ocorre em 31 de janeiro de 2018 (e-fl. 251), e o Acórdão de primeira instância foi proferido em 24 de setembro de 2019 (e-fl. 24.678).

Ao período da decisão *a quo*, já havia sido proferida decisão pelo STF, em 30/8/2018, diante **tema 725, no RE 958.252 e ADPF 324**, em que se discutiu à luz dos artigos. 2º, 5º, II, XXXVI, LIV e LV e 97 da Constituição federal, **a licitude da contratação de mão-de-**

¹ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

obra terceirizada, para prestação de serviços relacionados com a atividade-fim da empresa tomadora de serviços, haja vista o que dispõe a Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho e o alcance da liberdade de contratar na esfera trabalhista. Ao tempo, ainda dependia de trânsito em julgado ou que poderia haver oposição de embargos pela Fazenda Nacional e interessados.

Como a matéria foi contestada pela contribuinte em sede de primeira instância ela estaria devolvida a esse Tribunal, sendo possível, aplicar fato superveniente ao presente caso, tendo em vista que o **STF em 22/02/2023**, publicou ata de julgamento no DJE, após a análise de embargos de declarações opostos.

Esse relator, em casos extraordinários, possui entendimento de que mesmo não sendo contestada a matéria em sede de impugnação, e tiver decisão judicial superveniente afeta ao processo, seria possível aplicar a materialidade do *decisum*, tendo em vista o revestimento de repercussão geral da matéria e o interesse público, ainda que haja interesse particular envolvido.

Contudo, a tese firmada na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 324 (“ADPF n.º 324”), julgada com o RE n.º 958.252, é a seguinte: “***É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante***”.

Cumpram destacar que, em 2017, como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, houve uma ampliação do conceito de terceirização, alterando também o art. 4º, da Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974, nos casos de prestação de serviço, conforme transcrição *in verbis*:

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei n.º 13.467, de 2017).

Já o artigo 4º-A, §2º, da Lei 6.019/74 estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

Cumpram destacar que antes da promulgação da lei de terceirização, prevalecia a orientação do TST, fixada na Súmula 331 que proibia a terceirização, salvo de serviços de vigilância, conservação e limpeza e de serviços ligados à atividade-meio, sem pessoalidade ou subordinação direta.

O entendimento, de forma resumida, era da impossibilidade da terceirização da atividade fim.

Portanto, após a decisão do STF, de forma definitiva, cabe a esse colegiado se adequar e afastar a interpretação da fiscalização, bem como da decisão de primeira instância, no que tange à ilegalidade da contratação de empresa terceirizada para as atividades fins.

Ainda, nas e-fls. 25.310, 18 de março de 2022, foram juntadas informações supervenientes, decorrentes da Ação Civil Pública (“ACP”) n.º 0100505- 59.2016.5.01.0042, que tramitou na Justiça do Trabalho, e teve Acórdão do TRT, que confirmou a sentença que decidiu pela inexistência de vínculo empregatício entre a ora Recorrente e os médicos, conforme transcrição abaixo:

7. Recentemente, também de forma superveniente, o e. STF julgou procedente o Agravo Regimental na Reclamação n.º 47.843, em acórdão que autorizou hospitais a contratar

pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, corroborando a licitude do modelo de contratação adotado pela Recorrente nos autos de infração ora impugnados.

8. Nesse sentido, dada a similitude fática entre a ACP n.º 0100505-59.2016.5.01.0042, a Reclamação n.º 47.843, que fortalece a legitimidade da terceirização, e o presente processo, e a relevância do entendimento exarado pelo STF no julgamento da ADC n.º 66, é imperioso que esses fatos supervenientes sejam considerados no julgamento do Recurso Voluntário, julgando-o precedente, conforme se verá adiante.

II. ACP n.º 0100505-59.2016.5.01.0042: comprovada inexistência de vínculo empregatício entre a Recorrente e os profissionais de saúde sócios das pessoas jurídicas contratadas

9. Após a instauração do inquérito civil pelo Ministério Público do Trabalho (“MPT”) contra a Recorrente, tendo por objeto a contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços cujos quadros societários são compostos por médicos e outros profissionais de saúde que atuam em suas unidades, foram adotadas as seguintes providências:

(i) ajuizamento da ação civil pública (“ACP”) n.º 0100505-59.2016.5.01.0042, visando a condenação da Recorrente à obrigação de contratar diretamente e com registro em carteira de trabalho, ou seja, como segurados empregados, todos os médicos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos e quaisquer profissionais necessários à sua atividade principal; e

(ii) lavratura de autos de infração para a aplicação de multas e a exigência de supostos débitos de FGTS relativamente aos pagamentos realizados a tais pessoas jurídicas prestadoras de serviços, que, no entendimento das autoridades fiscais trabalhistas e do MPT, seriam verdadeiras remunerações pagas aos médicos e outros profissionais de saúde. Esses autos de infração foram objeto da ação anulatória n.º 0100333-97.2018.5.01.0026, ajuizada pela Recorrente.

10. Ao apreciar, conjuntamente a ACP ajuizada pelo MPT e a ação anulatória distribuída pela ora Recorrente, a Juíza do Trabalho Titular, Dra. Nelise Maria BehnKen, **concluiu não haver vedação à terceirização da atividade-fim da pessoa jurídica**, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) no julgamento do RE 958.252 e da ADPF 32422, motivo pelo qual **julgou (i) improcedente a ACP** ajuizada contra a Recorrente, e **(ii) procedente a ação anulatória**, determinando o integral cancelamento dos autos de infração mencionados no item “ii” acima, conforme sentença anexada aos autos (**doc. 01**).

11. Nesse cenário, foi interposto Recurso Ordinário pelo MPT nos autos da ACP requerendo a reforma da r. sentença, distribuído à C. 3ª Turma do TRT1, que, ao apreciá-lo, **por unanimidade, negou provimento ao recurso** para manter a sentença de primeiro grau.

Portanto, a matéria julgada ACP n.º 0100505-59.2016.5.01.0042, pelo TRT1, e da ADC n.º 66/DF e da Reclamação n.º 47.843, pelo STF, é matéria que reforça a tese da recorrente a contratação de médicos como pessoas jurídicas, e que deve ser reconhecida a licitude da terceirização da atividade-fim da recorrente.

Quanto às alegações de que STF na ADC n.º 66/DF, **reconheceu a constitucionalidade do artigo 129, da Lei n.º 11.196/2005**, em dezembro de 2020, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas, entendo também ser possível aplicar à interpretação do caso concreto, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas:

“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”.

Com isso, constata-se dos autos que os serviços contratados foram para justamente atuar conforme o próprio contrato social da empresa, ou seja: para a atividade-fim da sociedade.

Por outro lado, quanto ao tema da terceirização da atividade-fim, a Procuradoria da Fazenda Nacional em sua manifestação, alegou que deveria ser feita a interpretação adequada dos dispositivos e da decisão do STF, reproduzindo entrevista do então presidente do TST, Ministro Vantuil Abdala, fornecida ao Valor Econômico sobre a entrada em vigor da Lei 13.429, de 2017, que fez alterações nas leis trabalhistas, que possibilitou ampliar a terceirização inserindo a atividade-fim na Lei (e-fls. 25.195).

Nesse sentido, sobre esse tema em específico, a Procuradoria da Fazenda cita que, para a questão dos autos, o assunto deveria ser avaliada sob o prisma dos elementos que poderiam caracterizar o vínculo empregatício, e também contesta o fato da contratação da atividade-fim da recorrente, senão vejamos:

“A Lei veio para confirmar a legalidade da contratação de prestadores de serviço, desde que o trabalho não seja realizado na forma do artigo 3º da CLT. Uma vez caracterizada uma relação de emprego, nada muda, a fiscalização deverá efetuar a cobrança das contribuições previdenciárias e a Justiça do Trabalho reconhecer os direitos trabalhistas decorrentes.

Pensar diferente significaria permissão para que as empresas demitam os seus funcionários e contratem prestadoras de serviço para realizar a mesma atividade-fim. **Pior, algumas empresas poderiam, com respaldo na lei, forçar seus trabalhadores a se tornarem pessoas jurídicas quando eles, efetivamente, trabalham como empregados, como ocorreu no presente caso.**

Considerando, ainda, que o país sofre e combate à informalidade, não é possível admitir que tal situação fosse almejada pelo legislador.

(...)

Como bem se retira dos julgados do TST, a norma do art. 129 da Lei 11.196, de 2005, não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas. Até mesmo para os fins fiscais e previdenciários propugnados pela norma, ela apenas incidirá quando se estiver diante de verdadeiros profissionais autônomos que prestem serviços personalíssimos, mas desde que não exista subordinação, por qualquer de suas dimensões, e que não exista a chamada não eventualidade.

Por fim, não se olvide que a Lei n. 8.212/91, no artigo 12, inciso I, alínea ‘a’ estabelece que são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, as pessoas físicas que prestem serviços de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não-eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Trata-se de norma impositiva, cogente, de aplicação obrigatória, não podendo ser alterada pela vontade das partes. Uma vez constatada a ocorrência do fato imponível, ou seja, a situação de fato descrita na norma (artigo 116 do CTN), a consequência será o nascimento da obrigação tributária.

Portanto, diante dos fatos, consoante as alegações da Procuradoria, das normas vigentes e principalmente pela formação da decisão do STF, entendo que ao caso concreto seria possível a recorrente realizar a contratação da sua atividade-fim, nas circunstâncias específicas da autuação.

Com isso, passo analisar a configuração de possível vínculo empregatício e dos elementos que levaram a fiscalização à conclusão de descaracterização dos contratos firmados entre as pessoas jurídicas envolvidas na prestação do serviço médico.

DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO E DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A controversa se deu no sentido de que a contribuinte, que exerce atividade hospitalar, informou que os profissionais médicos que laboram em sua dependência não pertencem aos seus quadros de funcionários e são intermediados por empresas das quais são sócios ou empregados.

Como visto acima, o art. 12, inciso I, item "a", da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe dos requisitos acima citados para caracterizar para fins da legislação previdenciária, sendo 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.

Imperioso, portanto, a análise pelo princípio da **primazia da realidade**.

Nesse sentido, a autoridade fiscal com base no princípio da primazia da realidade pode e deve caracterizar o vínculo previdenciário para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, a teor do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, *in verbis*:

Art. 229. (...)

(...)

§ 2º **Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual**, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e **efetuar o enquadramento como segurado empregado**(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99) grifei.

Nesse ponto, destaco a preocupação da Fazenda Nacional e da Fiscalização em evitar que o mecanismo proporcionado pela contratação da atividade-fim possa proporcionar esvaziamento do modelo de contratação estipulado pela CLT, com a precarização do mercado de trabalho.

Por outro lado, também existe protesto da recorrente quanto aos termos utilizados pela fiscalização no que diz respeito aos fins trabalhistas, com normas de direito trabalhista, e contestando o procedimento de contratação como forma de não só burlar o Fisco, para seus efeitos, como também os conceitos de Direito Trabalhista, tal como evitar a obrigação de recolhimento de valores a título de horas extras, entre outros.

Para a fiscalização, a recorrente ao burlar a norma trabalhista, cria obstáculo na identificação correta das exações tributárias, citando inclusive que pudesse haver planejamento fiscal abusivo.

Contudo, apesar de legítimas e válidas as fundamentações, entendo que a dualidade das argumentações devem se pautar no âmbito do Direito Tributário, salvo se decisões proferidas pela justiça trabalhista extraordinariamente possam atingir de alguma forma a atuação fiscal, ou que possuam força normativa excepcional.

Assim, entendo que ao presente caso, deve haver esforço máximo para interpretações de normas aplicadas ao Direito Tributário, afastando, no que pode ser possível, outros dispositivos de ciências aplicadas às matérias diversas da exigência fiscal, mas que de forma didática serviram para embasar a atuação ou as alegações dos interessados. Isso porque, o

detalhado relatório fiscal reproduziu normas trabalhistas, bem como citou dispositivo de direito penal, a exemplo do item 479, que traz o conceito de dolo do artigo 18 do código penal (e-fl. 228).

Apesar da correlação das ciências jurídicas no que tange às normas trabalhistas e penais, que também subsidiam a aplicação das normas vigentes, compreendo que o lançamento fiscal deve guardar prevalência máxima à matéria tributária, esculpida pelo art. 2º e art. 96, do Código Tributário Nacional, assim transcrito:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Com isso, a recorrente, em síntese, sustenta a insubsistência do auto de Infração, já que os lançamentos foram realizados com base em mera presunção, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma clara e cabal, a existência de relação de emprego.

Por outro lado, nessa autuação a fiscalização lançou as seguintes considerações em seu relatório fiscal, ao descrever a atuação do Hospital, ora recorrente, e sua atividade econômica:

(...)

275. Por se tratar de uma prestação de serviços, esses precisam da interveniência de profissionais de saúde (médicos e outros) de quem são exigidos requisitos funcionais e legais que permitem que ele, e somente ele possa exercê-lo, tais como, formação, registro e especialização. Assim o HOSPITAL precisa admitir profissionais de saúde (médicos e outros) em seus quadros. E realmente o HOSPITAL **admite** médicos em seus quadros conforme Regimento do Corpo Clínico em que define as formas de que os médicos serão admitidos a esse "corpo".

276. Por força de contrato de prestação de serviços, conforme apresentados durante o procedimento de auditoria, o HOSPITAL define as formas de **assalar** esses profissionais que não terão salário fixo, mas sim remuneração variável de acordo com a quantidade de serviços realizados ou produtividade, com base nos valores pagos pelos pacientes ou por seus planos de saúde reduzidos dos custos tributários e administrativos.

277. Concluindo cabe ao HOSPITAL a **direção da prestação dos serviços de profissionais de saúde (médicos e outros)**. No caso dos médicos para serem admitidos no quadro do HOSPITAL como membros temporários, efetivos ou outros precisam de aceitar e cumprir integralmente o Regulamento da Instituição e o Regimento do Corpo Clínico.

278. Ao participar do Corpo Clínico do HOSPITAL o médico passa a sujeitar-se à hierarquia do HOSPITAL conforme detalhado anteriormente (Diretor técnico, chefe de equipe, e outros), competindo a estes, conforme Regimento do Corpo Clínico a coordenação da execução das ações de apoio diagnóstico de assistência terapêutica integral, estabelecimento de critérios, parâmetros e métodos para a realização de controle e avaliação de qualidade das ações e serviços de saúde, elaborar normas técnicas para controle dos serviços prestados, organizar as atividades relativas a atuação médico-assistencial dentre outras.

279. Assim é bastante concluir que o HOSPITAL é o empregador quando o objeto da instituição é o fornecimento de serviços de saúde (médicos e outros).

281. Assim, ao rigor da Lei podemos analisar a posição do médico em relação ao HOSPITAL:

281.1. Presta serviços de natureza não eventual a empregador, considerando que os serviços prestados pelo médico aos PACIENTES que compram serviços do HOSPITAL, ocorrem no interior do HOSPITAL, sob a égide de seu Regimento Interno, com a utilização de seu espaço físico, seus equipamentos, conforme sua disponibilidade e vendendo aos pacientes seus produtos (medicamento, exames e outros).

281.2. É não eventual porque, ao ser procurado pelo PACIENTE o médico está no HOSPITAL para fornecer ao cliente-pacientes os produtos que o HOSPITAL disponibiliza. O fato de existir agenda apenas visa a organização do processo e a harmonização entre as necessidades dos pacientes, do HOSPITAL e do profissional a realizar o atendimento.

281.3. A dependência do HOSPITAL está na utilização da estrutura física, administrativa, de materiais e serviços além de se subordinar às normas internas e à disponibilidade dessa estrutura definida. É o HOSPITAL que define quais especialidades estão disponíveis, quando e onde o paciente poderá procura-las e delas podem utilizar. O médico é apenas o interveniente deste processo e está integralmente sujeito ao que definir o HOSPITAL.

282. A questão salarial está abarcada pelos valores pagos decorrentes dos serviços prestados e a efetividade ou não do profissional está relacionada às escalas de serviço. Os hospitais que contratam médicos com esta forma de precarização das relações trabalhistas alegam quem os médicos “trabalham a hora que querem” pois são eles que montam suas escalas, seus horários e apenas respeitam as disponibilidades do hospital.

283. Na realidade o HOSPITAL precisa de um MÉDICO CLÍNICO para o plantão das 19 horas do dia X às 07 horas da manhã do dia seguinte. Caberá aos componentes do Corpo Clínico ajustar as suas “preferências” de forma que seja atendida a NECESSIDADE do hospital. Assim não é o médico que escolhe, mas o HOSPITAL que determina o horário em que precisa do profissional e este TEM que estar à disposição para atender nas DEPENDÊNCIAS do hospital. Isto com certeza não é LIBERALIDADE.

Na decisão de piso a DRJ resumiu a questão do vínculo empregatício pelos seguintes elementos, identificados no relatório fiscal:

“(…) Neste sentido, a auditoria fiscal debruçou-se sobre o regimento interno, manual dos médicos e código de conduta, todos elaborados pelas diversas unidades da Rede d'Or, por meio dos quais identificou:

- a) controle dos profissionais pela diretoria técnica e supervisor médico;
- b) credenciamento obrigatório do profissional junto à referida diretoria, que tem o poder de aprová-los ou não, traduzindo a verdade material de que as supostas empresas contratadas não são livres para enviar qualquer profissional na área contratada, mas, somente aqueles previamente credenciados e aprovados pela administração do hospital;
- c) restrições à livre atividade do profissional médico:
 - > fixação de "tempo de observação" dos pacientes;
 - > proibição de concessão de amostras grátis a pacientes e/ou familiares;
 - > definição de "tempo de atendimento" dos plantonistas, que deverá ocorrer no menor intervalo possível;
 - > o ambulatório é gerido pelo hospital, sem qualquer participação do contratado. É a unidade hospitalar que controla a agenda de consultas; a confirmação de presença de pacientes; o preparo prévio dos prontuários; os procedimentos de enfermagem e administrativos necessários. O mesmo ocorre em relação à marcação de exames, cirurgias e quaisquer serviços realizados no hospital, que ficam na dependência da disponibilidade da unidade hospitalar contratante;
 - > os cirurgiões são compelidos a utilizar os serviços de anestesia do hospital;

- > o hospital define a forma de utilização dos materiais cirúrgicos, determinando ao cirurgião o uso somente dos diretamente adquiridos pela rede hospitalar, coibindo a aquisição de terceiros, alheios à relação hospital/fornecedor;
 - > o diretor técnico detém poderes sobre os demais médicos;
 - > o médico atende o paciente em nome da Rede d'Or, traduzindo-se em assunção do risco do empreendimento por esta última;
 - > não há autonomia: o profissional não tem liberdade de prestar o serviço na forma e no tempo que desejar, mas, de acordo com a orientação e disponibilidade da unidade hospitalar;
 - > são obrigados a atender todos os pacientes do hospital que optarem por seus serviços, trabalhando, inclusive, sob regime de sobreaviso em relação aos mesmos, independentemente de estar na escala;
 - > a escala de plantões tem de ser aprovada pelos coordenadores/supervisores do hospital;
 - > os contratos com as supostas pessoas jurídicas, apresentados à fiscalização, são padrões, idênticos, sem possibilidade de interposição de vontades da outra parte, senão de os assinar na forma e parâmetros definidos unilateralmente pelo hospital.
- d) da ínfima quantidade de médicos nas folhas de pagamento:
- > consoante tabelas de fls. 162/4, há unidades hospitalares que sequer têm médicos em suas folhas de pagamento;
 - > os médicos constantes das folhas de pagamento representam somente 0,66% do quadro de pessoal das unidades hospitalares;
- e) ausência de atendimento da demanda do fisco à individualização dos profissionais médicos, mesmo considerando que os hospitais têm como identificá-los pelos prontuários dos procedimentos realizados;
- f) o risco da atividade econômica é assumido pelas unidades hospitalares, tanto que são elas que figuram em ações indenizatórias movidas pelos pacientes, sem que figurem as supostas pessoas jurídicas contratadas.
- Assim, não se trata de mera contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços de saúde, como quer fazer crer a impugnante.

Levantados os elementos que levaram a identificar o vínculo empregatício pela fiscalização, passa-se a analisá-los.

Inicialmente, destaca-se que a contribuinte já teve dois processos analisados por esse Tribunal que teve o afastamento da acusação do vínculo empregatício. Senão vejamos.

O Acórdão 2201-004.378, do processo 14041.720105/2015-00, de 03 de abril de 2018 da mesma data de julgamento, possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O Fisco, ao reconhecer a prestação pessoal de serviços, por meio da relação de emprego, tem o poder/dever de lançar as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados. Porém, deve, para tanto, comprovar a existência dos requisitos da relação empregatícia.

Já, o Acórdão 2201-004.379, do processo 14041.720106/2015-46, de igual data, contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

Em ambos os casos, o relator Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que foi Presidente desse digníssimo Tribunal, fundamentou suas conclusões pelos seguintes trechos reproduzidos:

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

(…)

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

(…)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, a Procuradoria da Fazenda Nacional alega o seguinte:

“Ante tais alegações, necessário ressaltar que, diferentemente do que afirma o recorrente, houve detida apreciação do acervo probatório pela autoridade fiscal. Diversos elementos foram examinados, mormente de cunho documental, cuja análise serviu para formar a convicção da autoridade lançadora, que foi, ademais, secundada pela Delegacia Regional de Julgamento. O Relatório abre tópicos específicos para se manifestar sobre *pessoalidade* (e-fls. 173); *habitualidade e não-eventualidade* (e-fl. 174); *subordinação* (e-fl. 177) e *remuneração* (e-fl. 180).

Quanto a suposta “prova inconteste” de que a fiscalização não investigou os elementos da relação de emprego, baseada no lançamento sobre valores atinentes a aquisição de insumos e equipamentos e contratação de consultorias, imprescindível salientar que eventuais erros por parte da fiscalização foram induzidos pela autuada, que escriturou insumos ou mesmo serviços de limpeza em seu plano de contas como serviços médicos ou congêneres.

Posteriormente, quando os registros contábeis foram questionados, afirmou que entendeu que “os documentos fiscais em questão guardam relação com os serviços médicos” (e-fl. 24783). Evidente que, registrada a despesa como serviço medico, sem que a autuada tenha esclarecido a natureza distinta das atividades, e ela própria a

causadora de eventual erro. Cumpre fazer referência a análise da DRJ, que bem tratou do tema:

“A ausência da identificação de cada profissional envolvido **decorreu da recusa da própria atuada em disponibilizar a relação nominal dos referidos trabalhadores, alegando impossibilidade de fazê-lo**, ponderando que se tratava de contratação de pessoas jurídicas e não de pessoas físicas

Ocorre que, como salientado pela auditoria, para trabalharem nas unidades hospitalares, referidos profissionais, necessariamente, tinham de ser cadastrados e aprovados, previamente, pela diretoria do hospital respectivo, detendo, em consequência, cada uma destas unidades, o controle sobre os mesmos profissionais pessoas físicas, podendo, assim, perfeitamente, identificá-los.

E é exatamente em consequência da referida impossibilidade do fisco de identificação nominal dos segurados, gerada, repise-se, pela própria atuada, que não se pode excluir Viviane Pellegrino Rosa, apontada pela defesa como autora de ação trabalhista contra a Rede d'Or. Não pode ser usada, também, como paradigma, já que se trata de situação isolada.

Os fatos de serem algumas delas pessoas jurídicas de grande porte ou de renome no mercado ou constituídas antes da contratação pela Rede d'Or não impossibilitam o lançamento, dado que o liame se formou entre o segurado e o tomador dos serviços e não com as pretensas pessoas jurídicas elencadas.

Também, o argumento de que algumas delas detinham empregados em seus quadros não desconfigura a possibilidade da contratação direta de médico pessoa física, integrante de pessoa jurídica, cuja atividade pessoal interessa a Rede d'Or.

A par dos conceitos trazidos pela fiscalização ou pela recorrente, o que realmente importa é verificar se de fato existe a caracterização dos elementos de sujeição e dependência pelos prestadores de serviço.

Ainda, é necessário o preenchimento de todos elementos já citados, e não apenas de alguns deles.

Nesse contexto, quanto à **subordinação**, entendo não ter relevância predominante de qual é o melhor conceito jurídico adotado para definir o que vem a ser subordinação, tanto por quem acusa (fiscalização) quanto por quem se defende (contribuinte). O que é mais importante e necessário são as provas que possam formar a convicção do julgador ao presente caso e que vão caracterizar, aí sim, a subordinação pelas partes envolvidos no contrato pactuado e trazido aos autos.

A Fiscalização apurou no elemento subordinação as seguintes ocorrências, acompanhadas de contrariedade do sujeito passivo, que rebate item a item sem seu recurso, da qual destaco os seguintes fundamentos do quesito subordinação seguinte:

IV.3.c.iv. Da subordinação

(...)

Fiscalização:

313. Neste caso em comenda fica bem delineado a subordinação hierárquica dos médicos ao HOSPITAL uma vez que os médicos que exercem suas atividades no interior do HOSPITAL além de terem sido admitidos sob rigoroso processo definido pelo Regimento como “Credenciamento” estão dependentes de normas definidas pelo HOSPITAL. **Ao exercerem suas atividades estão sob a direção de um Chefe de Equipe** (ou outro nome dado de acordo com a unidade da REDE D'OR) e toda a cadeia hierárquica existente.

Recorrente:

314. **Não escolhe seus pacientes**, uma vez que terá que atender TODOS os pacientes cadastrados ou que procurarem o HOSPITAL. Vale salientar que é o HOSPITAL quem gerencia (recebe, marca a consulta ou outro procedimento, controle a agenda) os pacientes e não o próprio médico.

Fiscalização:

315. **Não escolhe as pessoas que irão lhe auxiliar**, tais como secretárias, técnicos em enfermagem, enfermeiras. Sequer escolher a equipe de Anestesia já que o Hospital “dispõe de equipe de anestesiologia preparada para garantir a melhor assistência aos pacientes que se submeterão a procedimentos invasivos”.

316. **Não escolhem seus horários de procedimentos**, quando for o caso, uma vez que deverá se adequar aos horários disponíveis na AGENDA do hospital, conforme consta dos diversos documentos internos do HOSPITAL consultados por esta autoridade fiscal.

317. **Inclusive o tempo de atendimento ao paciente** é definido pelo hospital quer principalmente atendimento em procedimentos de emergência, além de outros procedimentos que pertencem a decisão exclusiva do profissional de medicina são definidos e especificados pelo próprio HOSPITAL ou por sua hierarquia estabelecida.

318. Assim, está muito clara a subordinação hierárquica do MÉDICO em relação ao HOSPITAL.

(...)

320. De acordo com as circunstâncias amplamente expostas ao longo do presente Relatório Fiscal, os profissionais (sócios ou empregados das PJ contratadas) se encontravam inquestionavelmente a disposição da sociedade, se não cumprindo ordens diretas, desempenhando suas determinações para a realização de sua atividade-fim, de forma contínua e por conta e risco do contratante HOSPITAL.

Diante de todo o conjunto probatório, bem como das acusações fiscais, entendo que a fiscalização não identificou de forma clara e subjetiva, individualizando a questão da subordinação.

A alegação de que os médicos ao exercerem suas atividades estão sob a direção de um Chefe de Equipe (ou outro nome dado de acordo com a unidade da REDE D'OR), entendo ser bem generalista, já que de fato deve haver uma organização interna para as atividades-fim da recorrente, faltando, nesse caso, uma individualização de subordinação direta e impeditiva da atividade exercida pelo médico contrato pela pessoa jurídica.

Ademais, não ficaram comprovadas quais ordens, por exemplo, os médicos plantonistas estariam submetidos nas atividades desenvolvidas, tal como prescrever remédios e tratamentos: o plantonista precisa consultar algum supervisor do setor para aplicar os tratamento? Ou ele mesmo, por ter amplo conhecimento da atividade médica, sem receber ordens de chefe da equipe pode prescrever o tratamento? Inexiste cotejamento do elemento citado.

Em seu recurso a recorrente argumenta também que “o diretor técnico apenas viabiliza o desenvolvimento das atividades e das pessoas jurídicas contratadas pela Recorrente para o bom funcionamento dos serviços médicos prestados, visando sempre a segurança do paciente”, que entendo ser bem coerente com a documentação do Hospital analisada no lançamento.

Ainda, ao que indica o relatório fiscal não houve verificação *in locu* dessas informações que pudesse constatar os elementos do vínculo empregatício, já que também estão inseridos notas fiscais de prestação de serviços de outras filiais, fora do território de Brasília-DF, e que poderia sanar dúvidas como essas acima descritas. Portanto, presumir o vínculo com base nessas informações é situação que não atende a melhor forma do instituto em questão.

Por outro lado, a Procuradoria acusa a recorrente de não fornecer a lista de médicos individualizadas que pudesse checar o elemento citado para o vínculo empregatício, citando ainda o seguinte:

“(…) Como se depreende da leitura, os médicos estavam totalmente inseridos na estrutural operacional da empresa. Não tinham autonomia para definir: (i) a forma de exercer suas atividades, pois estavam submetidos a direção de Chefe de Equipe e cadeia hierárquica, bem como ao Regimento Interno das unidades hospitalares; (ii) quais pacientes atender; (iii) escolher seus auxiliares, e.g., enfermeiros e instrumentistas e (iv) o tempo de atendimento dos pacientes. Ainda sobre a subordinação, importa referenciar a análise que a fiscalização promoveu sobre os documentos internos do contribuinte. A leitura de tais normativos revela o grau de subordinação a que se submetiam as pessoas físicas que prestavam os serviços por meio das pessoas jurídicas. Com efeito, a fiscalização examinou uma série de documentos, tais como “Manual dos Médicos” disponível no endereço eletrônico do Hospital Santa Luzia; “Código de Conduta – Hospital e Maternidade São Luiz”; “Guia do Paciente” do Hospital Barra D’Or; “Regimento do Corpo Clínico do Hospital e Maternidade Sao Luiz S.A.”, unidades Analia Franco, Itaim e Morumbi”.

Esse elemento, ao meu ver, ficou configurado de forma precária no relatório fiscal, já que o manual médico e código de conduta não teria um condão de caracterizar por si só uma subordinação de vínculo empregatício, uma vez que esse seria útil a uma diretoria hospitalar, para procedimentos internos ao funcionamento das atividades desenvolvidas. Também, fica inviável acolher a referida tese, já que foi colocado de forma extremamente genérica, deixando de apontar em qual norma do manual estaria o médico submetido a uma “subordinação” junto à contratante.

É citado, ainda, como informações de subordinação a análise do “guia de paciente”. Ocorre que esse guia é uma orientação ao próprio paciente, e não especificamente ao médico citado é voltado ao próprio paciente. Essa norma foi citada justamente porque o paciente poderia “escolher” seu médico assistente para acompanhar o médico plantonista na internação e prescrição médica (item 211.3. página 150 do relatório fiscal).

Portanto, é inviável aceitar esse tipo de argumento como forma de elemento a caracterizar o vínculo de emprego de médicos com o Hospital. Isso porque a escolha do “médico assistente”, que consta desse manual, significa dizer que o paciente pode eleger para seu tratamento qualquer médico fora dos quadros ofertados pelo Hospital, para acompanhar sua enfermidade, especialmente em internações na UTI, e que não necessariamente seja do próprio quadro médico. Inclusive, isso é um direito do paciente, segundo consta do art. 25.º do Código de Ética Médica e a Resolução n.º 1.231/1986 do Conselho Federal de Medicina, estabelecem que *“a todo médico é assegurado o direito de internar e assistir seus paciente em hospital público ou privado, ainda que não faça parte de seu Corpo Clínico, ficando sujeitos, nessa situação, o médico e o paciente, às normas administrativas e técnicas do hospital”*..

Referente ao “Manual do Médico” da Rede D'or, também não vislumbro subordinação, já que o manual citado pela auditoria no sentido de que não seria o médico define que horário/dia quer trabalhar, mas ele irá desempenhar seu serviço de acordo com a disponibilidade física e organizacional do hospital. Ora, se um contratante vai laborar suas atividades no espaço físico da contratante por óbvio que deve haver ajustes de horários não para registrar sua presença, mas para adequação às diretrizes do estabelecimento, a fim de proceder pela melhor forma de funcionamento das atividades desempenhadas. Contudo, mais uma vez

essa acusação é genérica e não atende a um requisito capaz de configurar o referido vínculo empregatício.

Inclusive, a liberdade contratual da relação jurídica por certo obedece não só as regras de mercado, como também as necessidades do profissional em ter pacientes para sua subsistência.

Em sua defesa, a recorrente aduz, entre outros, o seguinte:

“(....) Como demonstrado na impugnação e no presente recurso voluntário, as normas inseridas nos documentos internos da Recorrente visam a assegurar o bom funcionamento do estabelecimento hospitalar e a segurança dos pacientes, e não a subordinar ou controlar as atividades dos médicos.

Nesse contexto, tais documentos preveem regras gerais de convivência, estabelecidas justamente para coordenar a atuação de diferentes pessoas jurídicas dentro de um mesmo estabelecimento hospitalar, envolvendo o compartilhamento de espaços, equipamentos e materiais.

Não há, portanto, “controle dos profissionais”, mas mera coordenação para viabilizar o desenvolvimento das atividades e das pessoas jurídicas contratadas pela Recorrente para a prestação de serviços médicos.

Quanto credenciamento obrigatório do profissional junto à referida contratante que tem o poder de aprová-los ou não, aduz a recorrente que “o Hospital não interfere na forma como os serviços são prestados pelas diversas pessoas jurídicas que atuam em seu estabelecimento, mas, mais uma vez, com a finalidade de coordenar e viabilizar essas atividades, analisa a situação dos médicos para assegurar que foram devidamente cadastrados perante os órgãos reguladores, são profissionais devidamente habilitados para o exercício da função e não representam risco aos pacientes e aos demais profissionais que atuam no estabelecimento hospitalar”. À evidência, o Hospital não poderia permitir, por exemplo, que um profissional sem a devida inscrição no CRM atue em seu estabelecimento. Portanto, o cadastramento e análise das condições mínimas para atuação visa resguardar, inclusive, responsabilidades funcionais, mas que dificilmente consegue atrair uma característica do vínculo empregatício.

Portanto, entendo que, o fato do Hospital manter controle mínimo dos requisitos laborais sobre os profissionais que atuaram nas dependências da recorrente, não configura uma subordinação, pois se o Hospital permitir que profissionais de outras área atuem em setores específicos esse estaria agindo com desídia e poderia responder civilmente e penalmente pelas consequências de profissionais desabilitados, bem como comprometer tratamentos e até a vida de seus pacientes.

Outrossim, foram indicadas as restrições à atividade do profissional médico no relatório, como a forma de utilização dos materiais cirúrgicos, determinando ao cirurgião o uso estrito somente dos diretamente adquiridos pela rede hospitalar, coibindo a aquisição de terceiros, alheios à relação hospital/fornecedor”

Contudo, tenho dificuldade de acolher a referida acusação. Explico: pelo contexto utilizado, parece que o médico sofre restrições impostas pelo Hospital para utilizar seu próprio material nas funções desempenhadas. Contudo, a contratante recorrente deve fazer o controle de transporte externo e interno, bem como de estocagem, para realizar os procedimentos de saúde de seus pacientes, dado aos riscos de saúde e até de falecimento dos usuários em cirurgias e operações, e como alega o Hospital jamais poderia aceitar qualquer tipo de insumo sem sua ciência, inclusive, porque, como bem salientado em seu recurso, a interessada deve atender às normas de vigilância sanitária da ANVISA, que realiza constantes fiscalizações.

Outra acusação que entendo que não caracteriza subordinação diz respeito às limitações no fornecimento de remédios, que poderia levar restrições à livre atividade do profissional médica, já que estariam proibidos de concessão de amostras grátis a pacientes e/ou familiares, e que segundo a recorrente não decorrem de controle exercido pela Recorrente sobre as atividades dos médicos, mas sim da necessidade de o hospital cumprir rígidas normas de vigilância sanitária e evitar que seja eventualmente solidariamente responsabilizado por esse descumprimento. Destaca-se, nesse sentido, a Resolução de Diretoria Colegiada (“RDC”) nº 67, de 8/10/2007, publicada pela Anvisa.

Assim, diante dos fatos postos aos autos, afasto elemento subordinação da caracterização de vínculo trabalhista para fins da incidência da verba previdenciária.

DA PESSOALIDADE

Nesse item a acusação fiscal pautou-se pelo seguinte:

“ (...) IV.3.c.ii. Da pessoalidade

“289. No que tange a esse elemento fático-jurídico, é uma prestação efetuada com pessoalidade pelo trabalhador. É uma relação jurídica pactuada, formulada entre o médico e o HOSPITAL que se realiza no momento de seu CREDENCIAMENTO, momento em que o médico oferece seus conhecimentos e suas especialidades e o HOSPITAL reconhece precisar utilizar destes conhecimentos.

290. Esse elemento tem caráter de infungibilidade no que diz respeito ao médico, essa relação pactuada é meramente conhecida como *intuitu personae*, isso significa dizer que o médico não poderá ser substituído por outro na realização de uma consulta, de uma cirurgia ou da emissão de um parecer em um exame realizado. Iniciado o atendimento ao PACIENTE que procurou o atendimento ao HOSPITAL conforme detalhado no capítulo **IV.2 - Dos Clientes das unidades da REDE D’OR** somente esse MÉDICO poderá concluir esse atendimento, tanto do ponto de vista econômico quanto do ponto de vista técnico-profissional.

291. Poderá haver situações em que seja possível a substituição do médico responsável pelo atendimento do paciente, **desde que haja consentimento do paciente**. Uma eventual substituição consentida, seja ela mais longa ou mais curta, não afasta necessariamente a pessoalidade com relação ao trabalhador original.

292. Assim, os serviços a serem prestados pelos médicos aos pacientes INDEPENDEM da pessoa jurídica interposta e somente podem ser realizados se estiver presente o MÉDICO devidamente habilitado e qualificado para atender a necessidade do paciente, e, escolhido por este, tornando-se totalmente desnecessária a presença da pessoa jurídica.

293. Aos conhecimentos técnicos e a execução do serviço somente pode ser feito pelo médico, expert em sua área de atuação e disputado por diversos hospitais. Esta condição o distingue totalmente da pessoa jurídica que, apenas existe para ludibriar a fiscalização tributária, quando o diz representar.

294. Aliás a pessoa jurídica somente aparece na assinatura do contrato, no recebimento dos valores devidos e na sonegação dos impostos uma vez que na prestação dos serviços e na assunção das responsabilidades técnicas é o médico que as assume. Tanto assim que o próprio Regimento do Corpo Clínico do HOSPITAL define as penalidades a que estão sujeitos seus membros (médicos), como por exemplo no artigo 27 do Regimento Interno do Corpo Clinicos⁸⁸. Assim fica bastante claro que o papel das pessoas jurídicas interpostas é meramente sonegadora de impostos e contribuições perante o poder público”.

Já a Procuradoria da Fazenda Nacional alega o seguinte (e-fls. 25214):

“(…) Com efeito, caso os médicos prestassem serviços a essas sociedades e não aos hospitais da Rede D’Or, seriam as próprias sociedades que verificariam as habilitações dos profissionais e encaminhariam os profissionais de acordo com seus próprios critérios.

Uma vez que o hospital se responsabiliza por tanto, sendo necessário que aprove todos os profissionais que prestarão serviços, não confiando, pois, no crivo das sociedades contratadas, trata-se de indício veemente de interposição artificial da pessoa jurídica, ou seja, o vínculo se dá diretamente entre pessoa física e hospital, e, ao mesmo tempo, revela personalidade na contratação, pois o hospital escolhe o médico”.

No que diz respeito à **personalidade**, o fisco constatou que todos, ou grande parte dos contratados, seriam executados pelos próprios sócios das pessoas jurídicas. Os que não foram considerados assim tiveram afastadas da autuação a caracterização de vínculo empregatício.

Para haver a característica *intuito persone*, deve haver ao menos algum elemento que induz que por ex. determinado profissional seja contratado para determinada cirurgia, uma vez que aquela mão-de-obra específica tem o condão de entregar o resultado final com a personalidade a ser incluída. Seria o **trabalho** com o qual o empregador tem o **direito** de contar é o de determinada e específica pessoa e não de outra.

Inexiste no relatório fiscal, algum tipo de apontamento específico de que determinado colaborador possa ter “feito a diferença” na contratação ou determinado em razão de suas habilidades o ato de contratar. Portanto, entendo que faltaram maiores detalhes sobre essa acusação.

Ainda, no que diz respeito à denúncia da fiscalização e da Procuradoria de que não foram apresentados a lista integral de médicos, a esse quesito entendo que pouco ajudaria na conclusão dos elementos de vínculo, pois a lista por si só não envolve uma conclusão de prova de que determinados profissionais foram contratados para desenvolver algum procedimento em específico, para aí configurar o elemento personalidade, dentro do conjunto de fatores necessários a esse quesito.

Portanto, entendo ser essa também uma acusação genérica, sem especificação de qual trabalhador seria um grande potencial à empresa contratante, pois não identifiquei nenhum pedido especial da contratante para que fosse realizado a contratação específica de algum médico, inexistindo nem amostragem a esse elemento.

Com isso, entendo ser também uma acusação genérica, uma vez que naturalmente os serviços são prestados em sua grande maioria ou senão quase em sua totalidade por pessoas físicas com *intuito persone*. Em verdade, é o labor a ser intermediado pela contratada que contém a execução lógica do serviço, mediante a disponibilização do profissional pela empresa terceira.

ONEROSIDADE/REMUNERAÇÃO

Já quanto à **onerosidade**, ficou constatado que os serviços prestados diretamente pelas pessoas físicas eram remunerados pelas empresas contratadas, após o pagamento feito pela contratante a essas, respaldados em notas fiscais de prestação de serviços e contratos pactuados.

Porém, esses pagamentos por si só não deixa concluir que a empresa contratante arcava com os pagamentos dos salários do mês, que aí sim, busca a onerosidade direta. Caso houvesse pagamentos eventuais para algum colaborador, aí no meu entender poderia estar configurada a onerosidade contratual direta ou indireta.

Contudo, compreendo que nesse elemento não houve comprovações capazes de atrair o vínculo citado, tendo em vista que não se identificou pagamentos diretos aos médicos, mas sim às pessoas jurídicas contratadas, e que foram considerados pela fiscalização como sendo um disfarce para a remuneração desses, mas que entendo que no conjunto fático probatório essa operação não teria ocorrido com esse intuito.

Por fim, identifiquei no relatório fiscal informação de que as empresas contratadas ainda tinham que deixar valores pelos serviços prestados como “taxas de recuperação de despesas administrativas e tributária”, em razão dos repasses de procedimentos ambulatoriais, conforme parágrafos 220 e seguintes do relatório.

Com isso, afasto o elemento onerosidade.

DA HABITUALIDADE E NÃO-EVENTUALIDADE

A fiscalização apontou as seguintes acusações para esse item (e-fl. 174, e seguintes), transcritos de forma resumida:

“No caso da relação entre os médicos e o HOSPITAL podemos classificar três tipos de contratos distintos: contratos dos plantonistas, dos médicos especialistas não plantonistas e das cirurgias esporádicas em razão das demandas de alguns pacientes

Em relação aos médicos plantonistas: a escala de trabalho dos plantonistas é organizada entre os plantonistas e o chefe de equipe e aprovada pelos coordenadores/supervisores⁸⁹. Assim por mais que o médico plantonista possa escolher o dia que quer trabalhar deverá haver um acordo entre todos os médicos de forma a estar coberta toda a escala. O que pode ocorrer é que o médico escolhe quantos plantões quer trabalhar por semana/mês.

O cumprimento do horário de trabalho é rigoroso tendo em vista o que consta do Manual dos Médicos de uma de suas unidades.

Em relação aos médicos não plantonistas: Somente os médicos cadastrados no HOSPITAL podem desenvolver atividades como plantonistas.

São obrigados a atender TODOS os pacientes do HOSPITAL que optarem por serem atendidos por aqueles. Assim os pacientes são escolhidos pelo HOSPITAL e não pelo profissional.

Trabalham em regime de sobreaviso em relação aos pacientes do HOSPITAL.

A marcação de consulta, inclusive para consultórios médicos, é controlada e centralizada pela UNIDADE DA REDE D'OR sem qualquer participação da empresa contratada. Por exemplo no caso da unidade Hospital Santa Luzia, o Manual dos Médicos diz que “O ambulatório é administrado pelo HSL e dispõe das seguintes especialidades ...” que controla o agendamento de consulta, confirmação de presença do paciente, preparo antecipado do prontuário e demais procedimentos (enfermagem) e administrativos necessários.

Quanto às cirurgias esporádicas: o mesmo procedimento ocorre para a marcação dos exames, procedimentos, cirurgias e quaisquer serviços que sejam realizados dentro das unidades da REDE D'OR;

Contudo, em que pese as diversas considerações da fiscalização, entende-se por serviço prestado em caráter não-eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa. Porém, como todas as empresas foram arroladas a configurar esse vínculo, entendo, também, que foi uma acusação genérica.

Veja-se as provas juntadas pela contribuinte nesse item (e-fl. 24.842):

“Chama a atenção o fato de 112 das 915 pessoas jurídicas relacionadas no relatório fiscal terem emitido apenas uma nota fiscal em dois anos contra a Recorrente (conforme – doc. 22 da impugnação – fls. 23.621 a 23.624)”.

Diante da referida informação, é de se concluir que se essa fosse a premissa para manter a qualificação de vínculo empregatício, no mínimo deveriam ser excluídas as 112 empresas arroladas em sua defesa, mas mais que isso, também não há como concluir que todas as demais empresas teriam incorrido na acusação fiscal de forma a caracterizar, ainda que por amostragem, a não eventualidade e habitualidade.

A recorrente segue alegando o seguinte:

(...)

359. Exemplificativamente, ampliando-se o critério para abranger as pessoas jurídicas que emitiram até 15 notas fiscais contra a Recorrente no período de 24 meses, são identificadas outras 395 empresas que prestaram serviços em caráter nitidamente eventual (cf. **doc. 23** da impugnação – fls. 23.625 a 23.633). De novo, isso não significa que as demais pessoas jurídicas sejam empregadas. Significa apenas que o reconhecimento da condição de segurado empregado a esse contingente de prestadores seria igualmente inconcebível.

360. A ausência de habitualidade na prestação de serviços também é restou demonstrada na planilha anexada à impugnação (**doc. 24** da impugnação – fls. 23.638 a 23.639), elaborada pela Recorrente a partir dos mesmos lançamentos contábeis que embasam os autos de infração e foram reproduzidos nos anexos 83, 88 e 89 do relatório fiscal.

O sujeito passivo também informa que as empresas contratadas atuaram em regime de não exclusividade, emitindo notas fiscais para outras empresas do ramo, nos anos de 2013 e 2014 (informações indicadas nas e-fls. 24.843).

Em seu recurso ainda tece as considerações sobre a não eventualidade ser inconfundível com atividade-fim:

369. Sequer a “*não eventualidade*” adequadamente compreendida é configurada no caso dos autos, sobretudo porque são os médicos que se servem da estrutura do hospital, não o contrário, para desempenhar a atividade econômica que assumiram ao constituírem empresas prestadoras de serviços médicos, em benefício de seus próprios pacientes, como se verá mais adiante.

Entretanto, esse elemento por si só de forma isolada não tem o condão de caracterizar a relação de emprego, e, tampouco, de suprir as demais características necessárias para o vínculo empregatício.

DA CONCLUSÃO DE NÃO VINCULO EMPREGATÍCIO

Nota-se que o tema da pejetização sofreu alterações em seu entendimento nos últimos anos, tendo a edição do artigo 129 da Lei 11.196/05 e, sobretudo, com o julgamento da

ADPF 324 e do RE 958.252 pelo STF, e ADC 66, bem como com o advento da Reforma Trabalhista.

Verificou-se também ação judicial da União contra a recorrente na questão de que não restou configurado o vínculo empregatício.

Por tudo que foi analisado dos autos, e dos recursos voluntários apresentados, afasto a acusação fiscal de vínculo empregatício, por todo o exposto acima, uma vez que não identifiquei os elementos que pudessem atrair as exigências tributárias no caso concreto.

DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO DE IMPROCEDÊNCIA DOS LANÇAMENTOS EM RAZÃO DE VÍCIO MATERIAL QUANTO À AFERIÇÃO INDIRETA REALIZADA

A Lei 8.212, de 1991, art. 33, §§ 3º e 6º é explícita ao atribuir à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição:

Lei 8.212, de 1991

Art. 33

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (no mesmo sentido, o art. 233 do RPS)

(...)

§ 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. (Grifou-se.)

Nesse ponto, a DRJ de origem assim concluiu:

(...)

Dada a impossibilidade de identificação dos profissionais, como acima especificado, houve, na verdade, no caso em apreço, lançamento por aferição indireta da remuneração dos obreiros, uma vez que sua contabilidade não discrimina os referidos trabalhadores, mas se refere tão somente às pessoas jurídicas.

Nestas condições, a prova se inverte, à luz do disposto no art. 33, § 6º da Lei 8.212/91, cabendo a impugnante demonstrar se, dentre as importâncias contabilizadas nas referidas contas, há valores que não aqueles destinados a remunerar os serviços dos profissionais em questão.

Ocorre que a autuada não trouxe ao feito as referidas NFS que deseja ver excluídas e tampouco os respectivos contratos, de sorte a possibilitar a verificação da efetiva natureza dos serviços em tela, impossibilitando, assim, sua exclusão do lançamento.

De notar-se que os valores pagos aos prestadores impugnados foram escriturados como "Honorários", "Serviços Médicos Prestados" e "Repasses de Honorários Médicos", consoante destacado pelo fisco em seu relatório, de sorte que teria a impugnante de

comprovar, ainda, os estornos de citados montantes, considerando os títulos das contas contábeis em tela. E isto, também, não o fez, não elidindo, assim, o ônus que é seu, dado que se trata, como já frisado, de aferição indireta.

Já a recorrente alega o seguinte:

390. No caso destes autos, porém, ao alegadamente constatar a necessidade de lançar mão da aferição indireta, a autoridade fiscal simplesmente **requalificou despesas** registradas na contabilidade da Recorrente em decorrência de pagamentos realizados a diversas pessoas jurídicas **como remunerações a pessoas físicas**.

391. A inadequação do expediente é clara. A autoridade fiscal, ao interpretar como fraude trabalhista – de “pejotização” dos prestadores de serviços – as relações jurídicas estabelecidas entre a Recorrente e suas parceiras, deveria investigar a efetiva remuneração a que essas pessoas físicas prestadoras de serviços faziam jus, aproximando-se, portanto, da exigida “real remuneração” determinada pelo texto legal.

392. Pode-se dizer que a aferição promovida pela Fiscalização foi **direta**, não indireta, pois limitou-se a **converter** as contraprestações pagas pela Recorrente a pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos em **salários** pagos às pessoas físicas dos médicos que eram sócios de tais empresas, conforme se depreende dos parágrafos 453¹¹⁷ e 528¹¹⁸ do relatório fiscal.

393. Ora, conforme visto acima, para que a aferição indireta fosse válida, a autoridade fiscal deveria ter perquirido o valor das remunerações alegadamente pagas pela Recorrente **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.

395. Pelo contrário, os valores pagos pela Recorrente às pessoas jurídicas contratadas não eram integralmente distribuídos aos seus sócios (médicos). Os lucros distribuídos, evidentemente, correspondiam às receitas de prestação de serviços auferidas (advindas, conforme se verá adiante, de outros tomadores de serviço, e não apenas da Recorrente), diminuídas dos diversos **gastos incorridos para o desenvolvimento das atividades de tais empresas**, como os tributos incidentes sobre receita e lucros, gastos administrativos (contas de luz, água etc.), investimentos e os salários dos eventuais empregados.

396. Apenas a título de exemplo, as empresas prestadoras de serviços médicos estavam sujeitas à apuração e ao recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e ISS – imposto sobre serviços, o que, para pessoas jurídicas estabelecidas no Distrito Federal e hipoteticamente optantes pelo lucro presumido, corresponde à **carga tributária máxima de 16,53%**¹¹⁹ sobre as receitas de prestação de serviços.

Entendo esse ser um tema sensível dos autos, já que conforme a recorrente ao realizar a técnica do arbitramento por aferição indireta, 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**.

Nesse sentido, a DRJ se pronunciou pelo seguinte:

Outrossim, não há que se falar em vício material da citada aferição indireta, porque o fisco não está compelido a buscar valores médios de mercado para constituir o lançamento, sendo-lhe, perfeitamente, **lícita e até mais próxima da realidade fática a utilização da própria escrita contábil da defendente como base da apuração das remunerações dos serviços médicos, especialmente quando se consideram os crivos feitos pela auditoria para identificar, na contabilidade, o que seriam serviços médicos, consoante detalhado nas fls. 108/113 do relatório fiscal.**

De fato a autuação ganhou contornos elevados em seu lançamento, e que segundo a contribuinte a esse valor, à evidência, não corresponde à integralidade dos pagamentos feitos pela Recorrente às pessoas jurídicas, contendo base de cálculo inadequadamente eleita pela autoridade fiscal.

Esse Tribunal tem precedentes sobre o tema, no sentido de que devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática, conforme 2403002.754, 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, da 2ª Seção de Julgamento.

EMENTA. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2003

AFERIÇÃO INDIRETA. EXCEPCIONALIDADE.

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Por ser medida excepcional, somente pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática

NULIDADE DO LANÇAMENTO

É nulo o lançamento que apresenta vício quanto aos próprios critérios que serviram de base para a realização do lançamento. São condições do lançamento realizado por aferição indireta não só a constatação de irregularidades documentais, mas também que estas sejam de tamanha proporção a ponto de tornar impossível ao Fisco a estimativa da movimentação financeira da empresa autuada. Registros paralelos, ainda que não oficiais, podem servir de base para a constituição do crédito tributário referente ao valor devido, vez que constituem, também, uma forma de documentar a movimentação financeira da empresa autuada.

Recurso Voluntário Provido”.

Ao raciocínio da fiscalização, houve a busca por critério de arbitramento de valores com base na constatação das notas fiscais e identificação do pagamento de honorários médicos em sua contabilidade, alegando que houve recusa da recorrente em fornecer a listagem dos médicos contratados. Por outro lado, a contribuinte alegou que apesar de ter o cadastro dos médicos, não possuía a relação integral dos médicos das pessoas jurídicas contratadas.

Compreendo que de fato a auditoria pode não ter aplicado a melhor técnica possível para arbitrar a base de cálculo, mas também não teve alternativa senão apurar conforme as informações levantadas no procedimento fiscal.

Também, ficou inviável a dedução de eventuais valores recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras a título de contribuições previdenciárias, porque, além de não comprovados nos autos, não restou demonstrado que referidos tributos, mais precisamente, contribuições sociais se referem aos trabalhadores envolvidos e às prestações de serviços em questão.

Assim, mantenho o critério adotado pela fiscalização para a base de cálculo por aferição indireta.

IMPROCEDÊNCIA EM RAZÃO DE ERRO DE LANÇAMENTO

De forma subsidiária, pede o cancelamento da exigência fiscal, pois a d. Fiscalização enquadrava os médicos como segurados empregados, conforme se verifica do art. 520 do relatório fiscal127. Registra-se que este argumento, embora apresentado em impugnação, não foi apreciado pela 7ª Turma da DRJ/REC.

Isso porque em sua argumentação, inexistindo vínculo empregatício, a eventual desconsideração dos contratos celebrados entre a Recorrente e as pessoas jurídicas somente poderia implicar, em última instância, enquadramento dos médicos como contribuintes individuais, definidos pelo art. 12, V, “g” da Lei nº 8.212/91 como *quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.*

Nesse sentido, deixo de apreciar o referido por pedido, já que esse relator reestabeleceu a existência dos contratos pactuados, e não considerou vínculo de emprego na presente demanda.

DOS PLANOS DE STOCK OPTIONS

Pesa sobre a recorrente a acusação fiscal de remuneração indireta dos Diretores por meio de *Stock Options*.

A recorrente alega que as outorgas de opção de compra de ações, feitas aos diretores apontados pelo fisco, tiveram natureza mercantil e não remuneratórias e que a auditoria da RFB não apontou falhas em referidos contratos para lastrear a exação em comento.

Ocorre que o fisco destacou em seu relatório que a mencionada benesse decorreu do fato de serem os beneficiários diretores empregados da autuada e, em troca dos serviços prestados nesta condição, são remunerados por meio de concessão de frações do capital social da empresa.

Contudo, antes de analisar os pagamentos realizados propriamente ditos, verifico que existe intenso debate na doutrina e jurisprudência sobre a natureza dessa verba, pois o fisco entende que sob a forma de opções de compra de ações, como retribuição ao trabalho prestado, têm natureza remuneratória, sob as quais incidiria contribuições sociais previdenciárias e Imposto de Renda. Já os contribuintes entendem que os rendimentos advindos dessa operação não são oferecidos e nem pagos ou creditado pela empresa, mas sim pelo mercado acionário, em decorrência do aumento do valor da ação em razão de fatores mercantis, ou seja, possui natureza mercantil.

Com isso, busca-se delimitar a natureza jurídica dos pagamentos por meio de *Stock Options*.

O Brasil iniciou as experiências na utilização dessa operação em meados da década de 80 e início da década de 90, dada a experiência internacional de empresas que ofertavam as suas ações, cotadas em bolsa, aos seus empregados o direito de adquirirem ações dessa Companhia.

A ideia era incentivar os colaboradores da empresa a obter ações e assim, com regras específicas, manter esses profissionais nas corporações, buscado atratividade aos cargos e postos que ocupavam, passando a ostentar posição de acionistas dessas empresas, as quais dividindo a riqueza com os demais, recebiam em forma de dividendos.

A Lei brasileira trata o tema por meio da Lei n. 6404/76, em seu artigo 166, inciso III, alterado pela Lei 12.838, de 2013:

Art. 166. O capital social pode ser aumentado:

III - por conversão, em ações, de debêntures ou parte beneficiárias e pelo exercício de direitos conferidos por bônus de subscrição, ou de opção de compra de ações;

Já a oferta das *stock options* são concedidas mediante assembleias-gerais pelas companhias com fundamento expresso no §3º do art. 168, da Lei citada acima:

“Art. 168. (...)

§3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle”.

Em artigo didático, a jurista Elidie Palma Bifano, explica melhor a operação:

“A concessão de opções de compra tem a natureza de um incentivo destinado a associar pessoas ao sucesso dos negócios que elas mesmas constroem. O principal objetivo do incentivo é a concessão do direito de adquirir ações emitidas pela companhia, nos termos contratados, a pessoas para tanto designadas em contrato ou plano de outorga de opções de compra de ações. A motivação imediata desses planos é atrair e reter pessoas e a motivação de médio/longo prazos é permitir a participação no sucesso da entidade mediante a democratização do capital.

A concessão do direito de optar é gratuita, residindo sua maior vantagem na expectativa, para seu detentor, de um ganho contingente, futuro e indeterminado, em caso de valorização das ações, relativamente ao preço de aquisição garantido pelo plano e o valor de venda, tudo a depender do cumprimento das condições previamente ajustadas. O ganho deve ser tratado como contingente, a nosso ver, porque o exercício da opção, apenas, não garante ao integrante do programa um ganho efetivo, uma vez que somente a venda da ação por valor superior ao de compra permitirá ao beneficiário embolsar, de fato, o ganho. O simples exercício da opção pelo valor ajustado não permite obter esse resultado.

A sociedade que introduz plano dessa natureza tem a expectativa de comprometimento dos beneficiários com a obtenção de resultados dos quais eles poderão, futuramente, desfrutar. Considerando esses objetivos, é possível dividir o plano em fases ou momentos, a saber: (i) outorga de opção de compra ou momento da concessão ao beneficiário do direito de, em data pré-determinada e a um valor pré-fixado, comprar ou subscrever certa quantidade de ações; (ii) exercício da opção ou momento no qual o beneficiário exerce a opção de compra das ações, nos termos já definidos, tornando-se proprietário de ação; (iii) venda das ações ou momento em que o beneficiário aliena as ações, respeitado, se houver, o prazo de negociação (*in* <https://www.conjur.com.br/2022-fev-23/consultor-tributario-afinal-boa-noticia-tributacao-planos-stock-options>)”.

A fiscalização entende que a situação jurídica construída pelo “*Stock Option*” entre as partes visa, de um lado, a aquisição de serviços decorrentes de uma relação trabalhista ou autônoma (diretores não empregados ou contribuintes individuais) e, de outro, o pagamento por serviços prestados (item 394 do relatório fiscal).

Explicou sua análise nas e-fls. 197 e seguintes, com base nos conceitos do Pronunciamento Técnico CPC n.º 10, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_10.pdf), intitulado “Pagamento Baseado em Ações”, aprovado pela Deliberação n.º 562/08 da Comissão de Valores Mobiliários – CVM (<http://www.cvm.gov.br/port/infos/press562.asp>)

Explicou além dos termos e conceitos, condições, período de aquisição, transação, entre outros, bem como da construção do plano de benefícios e sua outorga.

A recorrente, por sua vez, afirma de forma veemente que a natureza da operação é meramente mercantil, conforme transcrição de seu recurso:

419. É patente, assim, a natureza mercantil das opções de compras de ações, pois, (i) além de serem efetuadas com amparo na legislação societária, (ii) não são concedidas com o intuito de remunerar o trabalho, mas sim de promover o alinhamento de interesses, com o compartilhamento de risco no negócio e efetivo investimento do participante.

420. Falta às operações realizadas no âmbito dos planos de *stock option*, portanto, o indispensável sinalagma para a caracterização da natureza remuneratória, no qual de um lado figura o trabalhador, que assume uma obrigação de fazer (prestar ou se colocar à disposição para a prestação do labor) e, do outro, o contratante, que, em contrapartida, assume obrigação de dar, remunerando aquele em contraprestação aos serviços prestados.

421. Ademais, as opções de compra de ações (iii) proporcionam ao beneficiário **risco de não auferir ganho** ou, até mesmo, perder recursos com a aquisição das ações, caso desvalorizem, o que é incompatível com a ideia de remuneração, que não pode ser incerta.

Cita precedentes do CARF, a exemplo da Ementa do Acórdão 2401-005.729, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 11/9/2018, Rel. Cons. Andréa Viana Arrais Egypto Acórdão abaixo transcrito:

“(…) PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. NATUREZA MERCANTIL CARACTERÍSTICAS DE RISCOS E ONEROSIDADE EXISTENTES.

A concessão do plano tem como objetivo fomentar a visão empreendedora dos administradores, empregados e prestadores de serviços em concernência aos objetivos do empregador. Ao aderir ao programa o profissional sente-se estimulado a permanecer na empresa e trabalhar para a evolução dos resultados dos negócios, a fim de obter ganhos futuros com as vendas de ações.

Assim, **conceitualmente, referidos planos de outorga de ações tem natureza de operação mercantil**. Para que se verificasse alguma desvirtuação na sua concepção original, a acusação fiscal teria que ter apresentado elementos contundentes de desvirtuamento do plano que afastassem a natureza mercantil do negócio firmado pelos participantes”.

A contribuinte alega que para ter sido descaracterizado o plano, conferindo natureza remuneratória ao *stock option plan*, deveria, portanto, a Fiscalização ter demonstrado os motivos pelos quais a natureza mercantil foi desnaturada:

423. Destarte, e ainda consoante o entendimento remansoso deste Conselho, a natureza mercantil de tais planos é desnaturada apenas em determinadas situações, especialmente quando afastados a onerosidade e o risco suportados pelo beneficiário, conforme se verifica, como exemplo, na seguinte ementa:

“PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PLANO DE OPÇÃO PARA COMPRA DE AÇÕES - STOCK OPTIONS. NATUREZA SALARIAL. DESVIRTUAMENTO DA OPERAÇÃO MERCANTIL. CARACTERÍSTICAS DOS PLANOS AFASTAM O RISCO.

Ocorrendo o desvirtuamento do stock options em sua concepção inicial, tanto pela adoção de política remuneratória na forma de outorga de ações quanto pela correlação com o desempenho para manutenção de talentos, fica evidente a **intenção de afastar o risco atribuído ao próprio negócio**, caracterizando uma forma indireta de remuneração. Na maneira como executado o Plano, com a minimização do risco, passa a outorga de ações a representar a verdadeira intenção de ter o trabalhador a opção de ganhar com a compra das ações”.

(Acórdão nº 2301-004.973, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, sessão de 4/4/17, Rel. Cons. Andrea Brose Adolfo)

O auditor segue descrevendo no relatório fiscal, de forma genérica, os conceitos básicos sem fazer nenhuma relação com a situação concreta da Recorrente, e cita que a fiscalização não fez nenhuma análise dos documentos apresentados pela Recorrente durante o procedimento de fiscalização não realizando nenhum aprofundamento dos critérios ou da natureza jurídica do plano de *stock option* da Recorrente.

Para enriquecer o debate sobre o tema reproduzo as considerações da Procuradoria da Fazenda Nacional:

“O primeiro ponto em relação a discussão sobre a tributação das *employee stock options program - SOP* e determinar se a operação relativa ao planos de opção de compras de

ação ou *stock options plans* elaborado e levado a efeito pelo recorrente configura remuneração aos beneficiários.

Para alcançar conclusão sobre o tema, necessário, primeiramente, caracterizar o instituto denominado *stock options*, também chamadas de opções de compra de ações ou *calls*. Uma opção de compra, doravante denominada simplesmente opção, confere ao adquirente o direito de, numa determinada data futura, comprar uma certa ação por um preço preestabelecido, ou seja, confere-se o direito a certeza do preço futuro da ação referenciada.

O objetivo do adquirente pode ser *hedge*, proteger-se de uma possível perda, resguardando uma posição, ou remunerar-se pela diferença entre o valor de mercado do papel e o valor de exercício da opção.

Trata-se de títulos mobiliários, que contam com as seguintes características:

- (i) se classificam como derivativos, pois são referenciados em outro instrumento financeiro, as ações;
- (ii) são negociados em bolsa de valores;
- (iii) são adquiridos mediante pagamento de prêmio, que é precificado pela interação entre oferta e demanda;
- (iv) após o lançamento da opção, comprador e lançador não interagem. A liquidação é realizada por meio de uma câmara ou caixa de liquidação.

A opção somente será exercida, ou seja, o comprador somente adquirira a ação a que tem direito, se o somatório do valor do prêmio (preço da opção) com o valor do exercício (preço da ação pré-estabelecido) for inferior ao valor de mercado da mesma ação. Caso os valores se igualem ou o somatório supere o valor de mercado da ação, não haverá interesse econômico em exercer a opção.

(...)

traçadas as linhas gerais do instrumento financeiro *stock option* cumpre examinar as *employee stock options*.

(...)

Nos EUA, berço das *employee stock option*, elas são corriqueiramente enumeradas como um dos componentes dos chamados *compensation packages*, que nada mais são que o conjunto dos benefícios e vantagens oferecidos aos empregados das companhias **como parte da retribuição pela execução de tarefas relacionadas ao trabalho**, ao lado do oferecimento de planos de saúde, de férias remuneradas, de planos de aposentadoria, de bônus e comissões

(...)

Assim, a oferta de bens por preço subsidiado consiste em remuneração sob a forma de utilidade, cuja base de cálculo corresponde a diferença entre o valor do instrumento patrimonial e o valor pelo qual foi adquirido pelo beneficiário, deságio este suportado pela companhia.

Ainda nessa seção, por oportuno, devem ser afastadas algumas das alegações suscitadas pela recorrente.

Primeiramente, não merece provimento a alegação de que a remuneração deve necessariamente ser certa, sendo o risco de não auferir a parcela remuneratória incompatível com o próprio caráter remuneratório. A legislação não apenas aceita, como prevê, expressamente, parcelas remuneratórias variáveis, que, podem, eventualmente, não ser recebidas porque a meta estipulada não foi atingida. Portanto, descabido alegar que o risco de não receber uma dada parcela da remuneração afasta a própria natureza remuneratória.

Deve, ainda, ser rejeitada a tentativa da recorrente de criar distinção entre “remuneração

de talento”, “remuneração para retenção” e “remuneração para premiação”. Cuida-se de “classificação” artificiosa e arbitrária e o recurso sequer se preocupa em estabelecer os critérios distintivos de sua classificação. Obviamente, o talento de um determinado profissional não pode ser aproveitado sem que ele exerça suas atividades; do mesmo modo, a retenção de um profissional corresponde a remunerá-lo pelo seu trabalho ou por se colocar a disposição do tomador; assim como oferecer prêmios e bônus pelo **desempenho**, que é oriundo do trabalho realizado, constitui remuneração pelo trabalho que se realizou.

Tampouco há que se falar na categoria de “instrumento de alinhamento de interesses” como alternativa a remuneração. “Instrumentos de alinhamento de interesses” não é um conceito jurídico-positivo nem lógico-jurídico. Trata-se de noção com origem na ciência econômica, que se refere aos vetores que movem os agentes econômicos. E também utilizado como forma de designar contraprestação que objetiva remunerar o colaborador de forma inteligente, de maneira que seus interesses pessoais – remuneratórios – convirjam com os interesses da empresa: aumento de produção, de lucro, de valor de mercado. Tais formas de remuneração, além da contraprestação patrimonial pura e simples, embutem conhecimento de microeconomia para que o agente, o beneficiário, e o principal, o tomador, obtenham os melhores resultados possíveis de sua colaboração.

Trata-se de desenho remuneratório mais sofisticado e não de gênero novo de negócio jurídico como procura fazer crer a recorrente. Tampouco um tal instrumento teria natureza mercantil.

Alias, é intuitivo indagar por que um instrumento de alinhamento de interesses entre trabalhador e tomador de serviços – relação evidentemente de trabalho/serviço – seria classificado como de natureza mercantil. Note-se, ainda, que, ao se aceitar a tese recursal de que o alinhamento de interesses seria alternativo em relação a remuneração, seria necessário, então, negar caráter remuneratório aos programas de participação nos lucros, assim como aos bônus por resultados. O entendimento não merece subsistir.

Os planos de opção de compra de ações são forma de remuneração variável e se assemelham, em sua teleologia, aos programas de participação nos lucros da empresa. Ambos são formas de remuneração que promovem alinhamento de interesses, sendo os planos de *stock options* forma de incentivo de longo prazo.

Prosseguindo, também deve ser frustrada a tentativa de descaracterizar o caráter remuneratório porque o direito ao exercício da opção pode ser suprimido em caso de demissão por justa causa. Diversamente do que entende a recorrente, a previsão reforça o caráter de contraprestação pelo trabalho, pois evita que a sociedade pague parcela variável de remuneração, cuja finalidade é justamente retribuir performance, para quem deu causa a demissão, fato que deriva de conduta inadequada”.

A Procuradoria Menciona também **Acórdão de n. 2201-001.152**, Relatoria do Conselheiro Carlos Alberto de Amaral, que alegou o seguinte:

“As vantagens experimentadas com o Plano em comento, tendo em vista que seus beneficiários continuam recebendo regularmente seus rendimentos, constituem **incentivos adicionais que, não cumpridas as metas para ser elegível ou não exercido o direito de opção, não serão recebidos, nada mais que isso**. Não há que se falar em obrigatoriedade de pagamento.

Neste caso, poderíamos imaginar que essa **retribuição se assemelhasse a uma comissão ou um bônus, de caráter absolutamente variável, em que sendo alcançado objetivo previamente estabelecido, receber-se-ia um valor adicional qualquer, mas não o alcançando, o colaborador recebe sua remuneração sem tal adicional**”.

Pois bem, após análise detalhada dos conceitos e também das alegações do fisco e da contribuinte, verifico que as opções de compra das ações (*call*) são instrumentos que dão ao adquirente o direito de comprar ações de determinada empresa por um valor antecipadamente fixado no presente, para ser exercido em data futura. Com isso, o investidor ou especulador paga

um prêmio, à vista, ou seja, o investidor ou especulador paga a opção (prêmio), para ter o direito de, até determinada data, adquirir o ativo objeto por um valor já estipulado na data da outorga da opção.

Já os contratos de opções sobre ações podem ser utilizados para mitigar os riscos de oscilação de preços, ou somente para fins especulativos.

Analisando o caso concreto, a acusação principal é que a recorrente obteve o pagamento com fins remuneratórios, e declarou como despesas em sua contabilidade:

468). Os lançamentos de despesas incorridos ao final de cada trimestre são fatos geradores de contribuições previdenciárias nos termos do inciso I do artigo 22 da Lei 8.212/91, constitui fato gerador de contribuição previdenciária a totalidade das remunerações (despesas) pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, para retribuir a prestação de serviços, incidindo-lhes alíquotas devidas de 20% (vinte por cento) (

469. Assim, nos termos do §6º do artigo 33 da Lei 8.212/91 esta autoridade fiscal considera como data da ocorrência do fato gerador a data em que o HOSPITAL reconheceu a despesa com *Stock Option* em sua contabilidade e registrou com lançamentos a débito na conta contábil de despesa.

Embora o contrato de concessão da opção por ações possa ter decorrido da prestação de serviços, **trata-se, em sua origem conceitual, em regra, de típico contrato mercantil, desde que envolva riscos desde a sua concepção, submetendo o trabalhador, a volatilidade do mercado e a risco que estariam totalmente fora do controle da empresa e do próprio trabalhador**”, conforme Voto vencedor proferido pela Cons. Rel. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no acórdão 2401003.891, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, sessão de 11/2/15.

Com isso, a recorrente segue alegando que as opções de compra de ações outorgadas a seus diretores e empregados têm caráter indiscutivelmente mercantil, notadamente porque, na esteira da jurisprudência deste E. Conselho, **(i)** são onerosas e **(ii)** conferem risco ao beneficiário (anexo 30 do relatório fiscal do processo nº 10166-720.689/2017-18)., conforme contratos anexados, em especial da cláusula 2.3.).

Nesse sentido, de fato, não verifiquei no relatório fiscal análise das cláusulas contratuais das *Stock Options*, conforme a contribuinte refuta a acusação fiscal:

436. O risco já existente no curso do *vesting*, de não obter qualquer ganho com o contrato mercantil firmado com a Companhia, se soma, a partir da data de notificação, ao risco de efetivamente perder patrimônio, pois no lapso temporal entre a data da notificação e a data da efetiva transferência das ações para o beneficiário, mediante pagamento, o valor de mercado das ações oscilará, conforme cláusulas 3.2 e seguintes dos contratos (anexo 30 do relatório fiscal do processo nº 10166-720.689/2017-18).

437. E mais! Após a aquisição onerosa das ações, o beneficiário permanece sujeito a risco na medida em que a cláusula de *lock up* restringe o direito de venda dessas ações. É o que se verifica da cláusula 4 – restrições à alienação e oneração de ações – dos referidos contratos.

438. Assim, diante **(i)** da ausência de subsunção dos contratos de outorga de opções de compra de ações à hipótese legal que conceitua remuneração (ônus da autoridade fiscal) e **(ii)** da presença dos elementos caracterizadores de um contrato mercantil (onerosidade, voluntariedade e risco), está comprovada a insubsistência dessa parcela do lançamento.

439. É despropositada, portanto, a afirmação da d. Fiscalização de que o *stock option* da Recorrente teria natureza remuneratória e, portanto, deveria sofrer a incidência das

contribuições previdenciárias, merecendo ser de plano canceladas as respectivas exigências fiscais.

Nesse quesito, a DRJ se manifestou pelo seguinte:

“(…) Destaca, ainda, que a própria autuada reconheceu o caráter remuneratório ao contabilizar mencionadas concessões como "despesas com pessoal (conta contábil 410101001101)", traduzindo descompasso com a tese de opção de cessão de ações e de operação meramente mercantil e que referidas despesas foram reconhecidas no fim de cada trimestre dos exercícios em questão.

Também, não restaram evidenciados, nos autos, o ônus suportado e os riscos assumidos, exclusivamente, pelos beneficiários, próprios de *stock options*.

Foram, assim, apontadas pelo fisco as falhas da concessão de referida benesse.

Portanto, a caracterização do caráter remuneratório da situação em discussão, não se fundou em eventuais irregularidades formais nos contratos, mas na realidade fática evidenciada no exame da situação, razão por que resulta não acolhida a tese da defesa.

Entendo que o fisco fez a pura e simples descaracterização do plano a ser pago, e considerou como verba salarial, capaz de atrair a verba previdenciária. Se na contabilidade da recorrente foi considerado como plano de *stock options*, houve uma explicação detalhada dos conceitos que envolvem a operação complexa para se chegar ao final do procedimento fiscal e considerar pura e simples remuneração.

Nota-se que os beneficiários tiveram que obedecer às normas e procedimentos da operação, assumindo riscos inerentes da operação, como inclusive bem colocado pela Procuradoria em sua manifestação e simplesmente considerar como pagamento direto, seria até desnecessário ter levantando todos os conceitos trazidos ao presente autuação.

Ainda, a Procuradoria da Fazenda alega ausência de onerosidade, somando a acusação fiscal pelo seguinte:

Necessário, ainda, corrigir a afirmação de que ha onerosidade nas opções concedidas no plano em comento. Com a necessária venia, não ha. **As opções de compras de ações são recebidas gratuitamente.** Eventual desembolso ocorrerá somente no caso de exercício da opção, i.e., o desembolso será contraprestação para compra de ações, não de opções.

O desembolso pelas ações, por sua vez, quando existe, se faz em valor inferior ao de mercado, constituindo remuneração justamente a parcela subsidiada.

Nesse ponto, se note, por fim que a ausência de onerosidade, por si, denota que não estão presentes os elementos do contrato mercantil elencados pela própria recorrente (i) voluntariedade, (ii) onerosidade e (iii) risco.

Ocorre que, salvo melhor juízo, não visualizei análise sobre o tema da onerosidade/gratuidade da outorga das ações ao caso concreto, da qual faltou ser detalhado no relatório fiscal, não sendo possível afastar os riscos da operação, **um elemento de perda ou consequência indesejada da perda patrimonial**, parte fundamental para a descaracterização do caráter mercantil dos planos de *stock options* ou para considerar sua característica remuneratória.

Recentemente a 2ª Turma da Câmara Superior no Acórdão n.º 9202-010.506, 22 de novembro de 2022, de relatoria do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, reconheceu a natureza mercantil do plano de ações. *Stock options*, conforme transcrição da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008.

PLANO DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. INEXISTÊNCIA DE CONTRAPRESTAÇÃO. GANHO OFERECIDO PELO MERCADO. NATUREZA MERCANTIL.

O rendimento, nos planos de *stock options*, não é oferecido e nem pago ou creditado pela empresa, mas sim pelo mercado acionário, em decorrência do aumento do valor da ação em razão de fatores mercantis, inclusive de fatores macro e microeconômicos que fogem completamente ao controle da companhia.

Assim, a distinção sobre os salários e as *stock options* sob o ponto de vista da autonomia da vontade existe e pode prevalecer sobre a operação realizada.

Ademais, o TST já reconheceu a inexistência de caráter contraprestacional às *stock options* e decidiu que o ganho, nesses casos, é oferecido pelo mercado, e não pela empresa.

É o que se depreende da ementa abaixo, no ponto que interessa ao presente processo:
[...]

5. PLANO DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Em que pese a possibilidade da compra e venda de ações decorrer do contrato de trabalho, o trabalhador não possui garantia de obtenção de lucro, podendo este ocorrer ou não, por consequência das variações do mercado acionário, consubstanciando-se em vantagem eminentemente mercantil. Dessa forma, o referido direito não se encontra atrelado à força laboral, pois não possui natureza de contraprestação, não havendo se falar, assim, em natureza salarial. Precedente.

[...]

(Numeração Única: RR - 201000-02.2008.5.15.0140, Ministro: Guilherme Augusto Caputo Bastos, Data de julgamento: 11/02/2015, Data de publicação: 27/02/2015, Órgão Julgador: 5ª Turma)

Nesse contexto, entendo que, na hipótese dos autos, inexistente o pagamento de remuneração a que alude o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, regulamentada pelos arts. 22, I, e 28, I, da Lei 8212/91.

Assim, o Recurso Voluntário deve ser provido, para afastar a incidência de contribuições sobre os ganhos decorrentes das *stock options*.

CONSIDERAÇÕES REFERENTE À BASE DE CÁLCULO

Quanto à base de cálculo a DRJ de origem lançou a seguinte conclusão:

“ (...) Quanto ao momento de ocorrência do fato gerador da contribuição social em tela, por se tratar de remunerações, ainda que indiretas, dos referidos segurados, e não de reais *stock options*, é de se aplicar a legislação atinente à matéria: o disposto no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que traduz a incidência do tributo não só sobre valores pagos ou devidos, mas, também, sobre os creditados, *in casu*, os valores contabilizados e reconhecidos como despesas pela autuada, sendo este o momento da ocorrência dos fatos geradores e os montantes contabilizados, suas reais bases de cálculo, por expressa previsão legal”.

Ao considerar esse fato gerador da presente atuação com análise do valor justo das opções outorgadas aos beneficiários do plano de *stock option*, a fiscalização deixou de observar o momento correto do fato gerador, elegendo a data da outorga das opções como marco temporal.

Com isso, entendo correta a interpretação da recorrente no sentido de que, a fiscalização ao eleger esse marco temporal houve descaracterização da inserção do conceito de remuneração para fins das contribuições previdenciárias, eleito pela Constituição Federal em seu art. 195, I, "a", que determina a prestação de serviços remunerados. Consequentemente, deflui do texto constitucional que essas exações apenas podem incidir sobre os rendimentos do trabalho.

Com isso, o CPC 10 citado pela fiscalização, deveria ter sido observado para apurar os elementos do momento da operação, no que tange às normas contábeis, que determina que a despesa com *Stock Option* seja acompanhada ao longo do período de carência (*Vesting Period*) até o momento de realizá-la, no exercício das opções. A simples aplicação isolada do CPC 10 não autoriza a atribuição dessa natureza de maneira automática.

Esse colegiado tem decisões sobre o tema, ainda que em sede de Imposto de Renda:

Ementa(s) ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Ano-calendário: 2008

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS). OPÇÃO DE COMPRA DE UNITS. IMPOSTO SOBRE A RENDA. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. EXERCÍCIO DA OPÇÃO.

O fato gerador em relação ao plano de Stock Options ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador, quando o mesmo exerce o direito em relação às ações que lhe foram outorgadas. Com o exercício da opção, materializam-se todos os aspectos da hipótese de incidência, ou, na expressão adotada pelo CTN, ocorre o fato gerador da obrigação tributária. No caso dos autos, elegido critério distinto, torna-se insubsistente a autuação.

(Acórdão 2301-010.259, de 02 de fevereiro de 2023, Conselheiro Relator Maurício Dalri Timm do Valle).

Tal análise se coaduna com 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.

Outros precedentes tem tomado o mesmo posicionamento adotado em outras Turmas da Segunda Sessão de Julgamento, como se verifica dos Acórdãos nº 2401-003.891, 2401-006.796, 2402-005.011, 2202-003.510, 2401-004.861, 2402-005.781.

Assim, entendo que a base de cálculo não atende ao critério da materialidade identificada, tornando-se insubsistente a autuação.

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO, DA ACUSACÃO DE SIMULAÇÃO E DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA

Foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, com fundamento no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, calculada sobre os pagamentos realizados a pessoas jurídicas contratadas para a prestação de serviços médicos, em razão de que entendeu a fiscalização que a operação montada tinha o intuito doloso de fraudar a lei e o fisco, burlando comando legal e se

utilizando de procedimento aparentemente lícito, bem como houve a configuração de conluio por parte dos sócios e diretores do Hospital.

A acusação fiscal, portanto, entendeu que a recorrente em conjunto com as empresas contratadas e os médicos prestadores de serviços instituíram um processo de prestação de serviços médicos com a exclusão da possibilidade de que os profissionais médicos fossem empregados do HOSPITAL.

Inicialmente, cumpre destacar que existe na doutrina certa controvérsia sobre a denominação de planejamento tributário abusivo, uma vez que alguns classificam como abusivo o direito a ser praticado pelo contribuinte, ou seja entendem que seria abuso de direito e não planejamento tributário abusivo, do qual o fisco rotineiramente aponta em suas fiscalizações.

De qualquer maneira pende acusação de planejamento tributário abusivo (acusação de simulação), com qualificação de multa, e responsabilidade dos diretores administradores na presente autuação.

Segundo Eliana Silveira Costa “o direito tributário elege como suporte fático da incidência tributária os atos ou negócios jurídicos praticados nos termos conceituais do direito privado, limitando-se a estabelecer os demais elementos necessários à configuração da exigência tributária. Assim, praticado o ato, a incidência tributará decorre de lei, independentemente da vontade das partes. Por sua vez, em âmbito privado, podem os Contribuintes realizar seus objetivos econômicos e regular suas relações jurídicas por meio da escolha de determinada estrutura entre as diversificadas categorias de negócios jurídicos, em respeito à liberdade de iniciativa, de forma, inclusive, a reduzir a sua carga tributária”².

O que deve ser verificado de fato é a constatação do propósito negocial. Como há tempos já se decidiu no antigo Conselho de Contribuintes, do qual deve ser compreendido como a vontade objetiva final determinante à realização do negócios jurídico (causa objetiva)³.

Nota-se que uma das fundamentações da DRJ de origem para sustentar que a recorrente teria agido de forma a lesar o fisco seria a informação de que os sócios obtinham vantagem com as situações descritas dos autos, de forma deliberada com a pretensão da redução da carga tributária.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

² COSTA, Eliana Silveira. Planejamento Tributário na jurisprudência administrativa federal. Caderno de Finanças Públicas. Escola da Administração Fazendária. Brasília, ESAF. n. 11, pp. 5-296, dez/2011, p. 251..

³ Nesse sentido os Acórdãos n.º 108-07956, n.º 202-15861, n.º 10'-93704.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista *Fábio Piovezan Bozza*, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Nota-se que uma das fundamentações da DRJ de origem para sustentar que a recorrente teria agido de forma a lesar o fisco seria a informação de que os sócios obtinham vantagem com as situações descritas dos autos, de forma deliberada com a pretensão da redução da carga tributária.

Cumpra esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de demonstrar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). Grifou-se. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da

doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

A auditoria está praticamente presumindo a fraude, a má-fé, e não indicando com elementos claros e concretos os fatos que constituíram a sonegação fiscal.

Os precedentes do CARF são antigos e não permite que a presunção de fraude seja aplicada aos casos concretos, mas a sua evidente e eficaz acusação com elementos e contornos importantes para o caso que deve ser punido, senão vejamos:

Ementa(s)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E REFLEXOS.

Exercícios: 1991 a 1994

DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO OCORRIDA EM 14 DE JUNHO DE 1996. PERÍODOS FISCALIZADOS DE 1991 A 1994.

Não se verifica a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário, tendo em vista que a ciência do auto de infração deu-se em 26 de dezembro de e os períodos fiscalizados encerraram os anos de 1991 a 1994.

MULTA. AGRAVAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. APLICAÇÃO DA LEI Nº 9430/96, MAIS BENIGNA.

Somente se pode impor multa qualificada quando há no lançamento tributário indicação individualizada e específica sobre a conduta fraudulenta do contribuinte. A fraude não pode ser presumida e a sua tipificação deve estar determinada no ato administrativo da imposição de multa. Não pode ser exigida a multa qualificada quando não há nos autos elementos que atestam, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude por conta do contribuinte, bem como não há discriminação da conduta fraudulenta.

“Acórdão nº 9101-001.352, 1ª Turma, da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes da Câmara Superior, julgado em 15 de maio de 2012”.

Diante do afastamento da relação do vínculo de emprego entendo que consequente a multa qualificada não deve subsistir.

Assim, tendo em vista não ser possível concluir pela aplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, e não existindo elementos suficientes para identificar ações ou omissões dolosas referente à prática de "simulação" ou conluio", afastado, por consequência, a multa aplicada de 150%, para 75%.

DA MULTA AGRAVADA

A fiscalização entendeu pelo agravamento da multa em razão do seguinte contexto:

“512. A REDE D’OR, quando intimada a identificar os profissionais de saúde responsáveis pelas despesas registradas nas contas de repasses de honorários médicos apresentou recusa voluntária conforme resposta anexada ao presente processo pelo arquivo digital “Anexo 20 - Carta 13022017 - TIF 05.pdf”.

513. A ausência desta informação impede o trabalho da auditoria:

513.1. Na apuração do correto valor recebido pelas pessoas físicas, reais prestadores dos serviços médicos;

513.2. Identificação dos prestadores para fins de circularização;

513.3. Cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelas pessoas físicas.

514. Conforme fartamente descrito no capítulo **IV.3.a - Da identificação dos médicos que prestaram serviços no hospital** os dados estão em meio físico e eletrônico nos sistemas das unidades da REDE D'OR (HOSPITAL) e este sequer manifestou vontade de produzi-los tentando, com a justificativa apresenta em sua carta, dar materialidade à prática de fraudar os tributos sobre a remuneração dos empregados.

Em sua defesa recorrente não se recusou a fornecer informações durante o procedimento de fiscalização, conforme transcrição abaixo:

“516. Pelo contrário, atendeu a **todos os termos de intimação tempestiva e diligentemente** e, inclusive, diante da complexidade e extensão das informações requisitadas, constituiu advogados para o atendimento à fiscalização, conforme consignado na página 1 do relatório fiscal, os quais, visando à apresentação de todos os elementos solicitados, realizaram deslocamentos a Brasília e trocaram diversas comunicações por e-mail com o agente fiscal (**doc. 28** da impugnação – fls. 23.514 a 23.543).

518. Por meio do termo de intimação fiscal (“TIF”) nº 5/2017 (**fls. 314-317** do processo nº 10166-720.689/2017-18), o agente fiscal solicitou, entre outros elementos, *a relação nominal dos profissionais de saúde (médicos, fonoaudiólogos e outros) que efetivamente prestaram os serviços que deram causa aos custos contabilizados nas contas 410201 – serviços médicos contratados e 410202 – serviços médicos – repasses*”.

Entendo que pelo dispositivo legal o não atendimento gera a multa aplicada, porém quando a contribuinte apresenta informações, ainda que não a contento da fiscalização ou suficientes para algumas conclusões, não haveria espaço para a multa agravada.

Tendo em vista que as intimações foram todas atendidas, e com respostas por parte da contribuinte, compreendo que a multa agravada pode ser retirada.

DA CANCELAMENTO DA MULTA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS,

A acusação fiscal aduz ainda o seguinte:

533. No decorrer de procedimento fiscal, verificou-se que o REDE D'OR entregou os arquivos digitais relativos à folha de pagamento solicitados no Termo TIF Nº 09/2017 com ausência de vários estabelecimentos conforme relatado no capítulo I.6.a - TIF nº 09/2017.

534. Ademais deixaram de ser incluídos os valores apurados:

534.1. Relativa à honorários médicos pagos mediante interposição de empresas;

534.2. Remuneração de diretores com a utilização de ativo patrimoniais em contratos de Stock Option.

Com isso, foi aplicada multa de 5% do valor da operação em razão da alegada apresentação de arquivos digitais da folha de pagamentos incompletos.

Diante do cancelamento do principal, entendo que a multa também deve ser afastada.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Foram inclusos no polo passivo, com fundamento no art. 135, III, do CTN, o Diretor-Presidente HERACLITO DE BRITO GOMES JUNIOR, CPF no 226.814.505-00; o Diretor PAULO JUNQUEIRA MOLL, CPF no 091.218.057-92; o Diretor PEDRO JUNQUEIRA MOLL, CPF no 071.497.567-27.

Com fundamento no art. 124, I, do CTN, foi inserido o Presidente do Conselho de Administração, *JORGE NEVAL MOLL FILHO*, CPF n.o 102.784.357-34. A sociedade coligada

PACIFIC RDSL PARTICIPACOES foi inserida no polo passivo com fundamento no art. 124, I, do CTN c/c art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91.

Os recursos dos responsáveis solidários tiveram argumentações muito semelhantes.

O conceito de “sujeito passivo” expresso no artigo 121 do CTN, dispõe o seguinte:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

O inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional define as pessoas solidariamente pelo tributo:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

...

II - as pessoas expressamente designadas por lei.”

428. Assim, somente por lei pode as pessoas físicas ou jurídicas serem definidas responsável solidário e incluído no polo passivo do crédito lançado

Assim, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

Também, foram atribuídos aos diretores e a responsabilidade pessoal de que trata o inciso III, do art. 135, do CTN, abaixo transcrito:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável e identificar o sujeito passivo, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

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

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Por outro lado, a acusação deveria ser mais clara do que foi posta, do contrário vira mera interpretação, tanto negativa quanto positiva. Deve haver uma consciência entre quem está pretendendo simular com aquele que estaria simulando, no caso os recorrentes. Atribuir responsabilidades aos solidários, não nos parece razoável diante das circunstâncias dos autos.

Portanto, não é possível identificar se os recorrentes agiram com infração à lei ou contrato social, ou até com má-fé em razão de fraude ou conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido.

Ainda, a contabilidade das empresas não foram “desconfiguradas” pela fiscalização no relatório fiscal, e não foram indicados elementos que pudessem dar suporte à acusação formulada, a não ser por meros indicativos de interpretação de redução da carga tributária, o que por si só não permite num conjunto de análise fraudulenta das interpostas pessoas jurídicas.

O julgador administrativo não está adstrito a uma hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer uma análise a partir do cotejamento de elementos que possam formar sua convicção ao caso concreto.

Assim, afasto a solidariedade em questão.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Sobre o referido tema, este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Não obstante, a súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, o jurisprudência desse Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

No que tange à multa confiscatória, também deve ser reconhecida a incompetência desse colegiado para apreciar tal matéria dada a sua interpretação de pedido de reconhecido de inconstitucionalidade.

Portanto, dessas matérias não conheço do recurso por incompetência do Tribunal quanto à essa ou outra matéria alega no recurso dita como inconstitucional.

DECADÊNCIA PARCIAL

Diante do cancelamento do mérito da autuação o tema restou prejudicado.

**DO RECURSO DE OFÍCIO E DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA
EMPRESA PACIFIC RDSL PARTICIPAÇÕES S.A.**

A DRJ decidiu pelo seguinte:

Inicialmente, cabe destacar a reclamação da empresa Pacific RDSL Participações S/A de que sequer havia sido constituída na ocasião da ocorrência dos fatos geradores e, por conseguinte, não lhe poderia ser imputada responsabilidade solidária pelo crédito em testilha.

De fato, a Pacific RDSL Participações S/A, conforme consulta à sua ficha cadastral simplificada, no endereço eletrônico da Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, somente teve seu registro de constituição em 22/1/2015.

Logo, é de se excluir, de pronto, a responsabilidade solidária da referida empresa em relação às obrigações principais e seus acréscimos moratórios, porque atinentes a fatos geradores ocorridos em competências anteriores à sua constituição social.

Cabe, entretanto, reflexão em relação à multa por infração, dado que o fato gerador desta, qual seja, a disponibilização ao fisco de arquivos digitais com erros/omissões, somente se cristalizou quando da entrega dos mesmos à auditoria, momento em que a referida empresa já estava constituída e, por conseguinte, tornou-se passível de responder pela infração

Nesse sentido, as omissões/erros dos arquivos digitais disponibilizados ao fisco tiveram reflexos nas dificuldades em descortinar os ilícitos praticados pelo contribuinte e demais responsáveis, corroborando na ocultação da redução indevida de tributos e, por extensão, na redução de despesas e, conseqüentemente, no aumento dos lucros a serem auferidos pelos acionistas. E como a Pacific RDSL Participações S/A detém significativa parcela do capital social do contribuinte, tem interesse jurídico na manutenção da infração em tela, cabendo, em consequência, sua responsabilização nos termos do art. 124, I, do CTN.

Quanto ao mérito, acompanho a decisão de piso, mantendo a exclusão da empresa Pacific RDSL Participações S/A. do polo passivo.

Quanto á multa por infração entendeu a fiscalização que dado que o fato gerador desta, qual seja, a disponibilização ao fisco de arquivos digitais com erros/omissões seria possível aplicação da multa complementar, tendo e vista que apresentação dos arquivos digitais relativos às folhas de pagamento, solicitados por meio do TIF n.º 09/2017, foi enviado com ausência de estabelecimento, mas que diante da anulação do crédito fiscal, a multa também não deve subsistir, tendo em vista a perda de objeto da ação fiscal.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente dos Recursos Voluntários, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade de Lei, não acolhendo as preliminares arguidas, para no mérito DAR-LHES PROVIMENTO, cancelando a autuação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

Voto Vencedor

João Maurício Vital – Conselheiro Redator Designado

Respeitosamente, divirjo do relator quanto aos fundamentos para o provimento no recurso na questão relacionada a *stock options*.

O relator entendeu ser indevida a cobrança de contribuição previdenciária sobre os valores decorrentes de *stock options* porque não corresponderiam a contraprestação de serviço e, a rigor, seriam contratos de natureza mercantil. Portanto, estaria excluídos do conceito de salário de contribuição.

Entendo diferente.

No caso dos autos, percebo que o plano é modo indireto de remunerar os diretores e administradores da empresa. Em casos tais, defendo que o fato gerador ocorre no momento do exercício da opção de compra e, no seu aspecto quantitativo, a base de cálculo corresponde ao valor acrescido ao patrimônio do segurado nesse momento.

Entretanto, a Autoridade Lançadora adotou, como fato gerador, o instante em que a empresa reconheceu, em sua contabilidade, as despesas com o pagamento de *stock options*, momento esse que não corresponde, a meu ver, ao acréscimo patrimonial na pessoa física, que é quando o beneficiário exerceu sua opção de compra e, portanto, a remuneração indireta passou a integrar seu patrimônio.

Observa-se que no Anexo 67 do Relatório Fiscal (e-fls. 269 a 286) há a relação dos beneficiários com as datas dos exercícios da opção e respectivos valores, inclusive registrando que em alguns casos o exercício se deu nos anos de 2015 e 2016, após o período considerado no lançamento, que foi 2013 e 2014.

Dou, pois, provimento ao recurso na matéria por entender que o critério utilizado pela Autoridade Lançadora para a definição da base de cálculo não foi o mais adequado, e não pelos fundamentos apostos pelo relator.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital

Redator Designado