



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.722635/2014-08
ACÓRDÃO	2102-003.970 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHECK UP HOSPITAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O indeferimento do pedido de perícia não configura cerceamento do direito de defesa quando o órgão julgador fundamenta a negativa por considerá-la prescindível para o convencimento sobre os fatos, em razão de estarem suficientemente demonstrados nos autos.

(Súmula CARF nº 163)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA. VÍNCULO DE EMPREGO. JUSTIÇA DO TRABALHO.

Quando identificar a contratação de trabalhador, sob qualquer forma ou denominação, na qual estão presentes os pressupostos da prestação de serviço como segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de empregado, contribuinte individual ou qualquer outro, a autoridade tributária deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento de acordo com a legislação tributária. A caracterização do trabalhador como segurado empregado não significa o reconhecimento do vínculo empregatício pela fiscalização tributária, cuja competência é exclusiva da Justiça do Trabalho.

AÇÕES JUDICIAIS. JUSTIÇA DO TRABALHO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. ANÁLISE DO CONJUNTO PROBATÓRIO.

As ações judiciais em tramitação na Justiça do Trabalho não produzem efeitos sobre o fato gerador da obrigação tributária e, por consequência, não determinam, necessariamente, a procedência ou improcedência do

lançamento de ofício. Quando não há reconhecimento do vínculo empregatício pleiteado pelo Ministério Público do Trabalho, é indispensável a análise das razões de decidir da Justiça do Trabalho, em confronto com o conjunto probatório que instrui o lançamento tributário, para deduzir o grau de aplicabilidade ao processo administrativo fiscal.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PROFISSIONAIS DE SAÚDE. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS PARTICIPANTES. RELAÇÃO DE TRABALHO.

Demonstrada, com base na linguagem de provas, a irregularidade da sociedade em conta de participação, em que os pagamentos mensais feitos a médicos, enfermeiros, fisioterapeutas e nutricionistas, denominados de sócios participantes, a título de distribuição de resultados, consistem em rendimentos destinados a retribuir o trabalho prestado ao sócio ostensivo – entidade hospitalar –, os valores pagos estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, na forma da legislação de regência.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO. REQUISITOS.

A subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego. Para efeito de reconhecer a prestação de serviço como segurado empregado, é inviável considerar a subordinação estrutural como elemento suficiente de prova. Cabe à fiscalização tributária demonstrar a subordinação jurídica na concepção tradicional de submissão aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante, dentre outros, que limitam a autonomia do trabalhador na forma em que realiza cotidianamente a prestação de serviços.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ESTABELECIMENTO HOSPITALAR. PROFISSIONAIS DE SAÚDE.

É insubsistente o lançamento fiscal quando a autoridade fiscal não comprova, por meio da linguagem de provas, o elemento subordinação na relação entre profissional de saúde e hospital.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro José Márcio Bittes, que negou provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Márcio Bittes.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 01-32.461, de 11/12/2015, prolatado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (DRJ/BEL), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 347/372):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

AUTOS DE INFRAÇÃO 51.067.506-9, 51.067.507-7 E 51.067.508-5.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Pelo princípio da Primazia da Realidade, que demonstra que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à forma de contratação e verificando a autoridade administrativa que o trabalho executado pelos prestadores de serviço atendem aos requisitos caracterizadores da relação de emprego, deve o fisco desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar a caracterização de segurado empregado para fins previdenciários.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando estão presentes no Auto de Infração e seus anexos os fatos geradores das contribuições devidas à Seguridade Social e os

dispositivos legais que amparam o lançamento. Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PROVAS.

No processo administrativo fiscal, é preciso, por meio de provas incontestas, comprovar o motivo de sua discordância, na forma do contido no caput e inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que, relativamente à matéria previdenciária, a autoridade tributária lavrou 3 (três) autos de infração (AI), referentes ao período de 01/2010 a 12/2011, nos seguintes termos (fls. 52/59):

(i) AI nº 51.067.506-9: contribuição previdenciária patronal, inclusive a contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/RAT, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 17/27);

(ii) AI nº 51.067.507-7: contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados (fls.28/37); e

(iii) AI nº 51.067.508-5: contribuições destinadas a outras entidades e fundos, denominados terceiros (fls. 38/48).

A pessoa jurídica “Check Up Hospital Ltda”, na condição de sócio ostensivo, e, de outro lado, profissionais de saúde, tais como médicos, fisioterapeuta, enfermeiros, bioquímicos e farmacêuticos, na condição de sócios participantes, constituíram a sociedade em conta de participação (SCP) denominada de “Check Up Atendimento à Saúde”, tendo como fim precípua a prestação de serviços médicos, cirúrgicos e afins.

A autoridade lançadora reclassificou os rendimentos recebidos, a título de distribuição de lucros aos sócios participantes, para rendimentos do trabalho, decorrentes da prestação de serviços ao sócio ostensivo, "Check Up Hospital Ltda", em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, na qualidade de segurados empregados (art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

Para melhor compreensão dos fundamentos da constituição do crédito tributário, cabe reproduzir trechos do relatório fiscal (fls. 52/55):

I – INTRODUÇÃO

1.0. No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e em atendimento as determinações contidas no Mandado de Procedimento Fiscal — MPF nº 0220100.2014.00104 de 11/03/2014, instauramos o procedimento fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado, a fim de verificar a regularidade na distribuição de lucros aos sócios participantes da Sociedade em Conta de Participação entre o Check Up Hospital Ltda e Check Up Atendimento à Saúde SCP 001 conforme descrito nos Autos de Infrações e processos, do qual este Relatório Fiscal é parte integrante e indissociável.

(...)

1.6. Com base nos elementos acima citados, em 14/11/2014, foi elaborado um Termo de Solicitação de Esclarecimentos, no qual relatamos todos os fatos relevantes da SCP, fazendo as seguintes citações:

1.6.1. a) Em 28/08/2009 foi constituída uma Sociedade em Conta de Participação entre o CHECK UP HOSPITAL LTDA, como sócio ostensivo, e o CHECK UP ATENDIMENTO À SAÚDE SCP, como sócia participante;

1.6.2. b) Ao longo do período fiscalizado foram admitidos vários sócios participantes, através do preenchimento e assinatura de uma FICHA DE ADMISSÃO, conforme consta no contrato de constituição da SCP como parte integrante deste. Analisando estas fichas de admissão constatamos que os sócios participantes são profissionais da saúde, tais como médicos, fisioterapeuta, enfermeiros, bioquímicos e farmacêuticos, que compõem ou compuseram o corpo clínico do CHECK UP HOSPITAL LTDA; e

1.6.3. c) Analisando os documentos apresentados pela empresa, tais como contabilidade, planilhas e comprovantes de pagamentos constatamos que os profissionais citados no item anterior recebem a título de rendimento do trabalho executado no estabelecimento do sócio ostensivo "Distribuição de Lucro SCP.

(...)

II — DOS FATOS QUE LEVAM À RELAÇÃO DE EMPREGO E DE PREVIDÊNCIA

2.0. Em continuidade ao procedimento fiscal passamos a analisar os documentos apresentados tais como folhas de pagamentos, GFIP, DIRF, fichas de admissão dos sócios participantes, notas de prestação de serviços, controle de

produtividade dos empregados, cheques e recibos de pagamentos, e após essa análise detectamos que a prestação de serviços executada pelos trabalhadores denominados "sócios participantes da SCP" é de maneira habitual, constante, subordinada e plenamente integrada à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Esses serviços prestados diretamente ao sócio ostensivo eram tratados como distribuição de lucros provenientes da SCP, muito embora a remuneração se efetivasse na proporção da quantidade e modalidades dos serviços correspondentes a cada participante individualmente, e não em face do montante investido, como previsto nas SCP.

2.1. Desta forma, constatamos que os ditos "sócios participantes da SCP" executam serviços na atividade-fim do sujeito passivo e estão completamente inseridos na sua dinâmica empresarial com pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica, e que em razão desses fatos, são empregados do Check Up Hospital Ltda e segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social — RGPS, como segurados empregados, conforme podemos observar nos relatos a seguir.

(...)

2.3. A sociedade em conta de participação constituída pelo sujeito passivo, em 28 de agosto de 2009, denominada Check Up Atendimento à Saúde SCP, tem por sócio ostensivo o próprio sujeito passivo e como sócios participantes aqueles qualificados ou que venham a se qualificar em "fichas de admissão", e tendo por finalidade a prestação de serviços médicos, cirúrgicos e afins, conforme contrato de constituição da SCP, anexo a este Relatório. No entanto, nesta sociedade cabe ao sócio participante a assunção de obrigações trabalhistas, através da prestação habitual de serviços médicos hospitalares, sendo a postura dos sócios participantes mais ativa do que a do sócio ostensivo em relação ao objeto social da sociedade em conta de participação. Essa conduta contraria o que dispõe a lei civilista e em evidente burla à legislação trabalhista, nos termos do art. 90, da CLT, e previdenciária, art. 12, I, da Lei nº 8.212/91.

2.4. Dessa forma, por meio da socialização empreendida pelo sujeito passivo o trabalhador é materialmente inserido na estrutura orgânica da empresa com todos os requisitos da relação de emprego através do contrato da SCP na condição de sócio participante, conforme podemos observar nas cláusulas II, III, IV, V, VI, VIII, IX do Contrato de Constituição da Sociedade em Conta de Participação da Check Up Atendimento à Saúde SCP.

(...)

2.7. Desta forma, foi constatado pela análise dos documentos anexados a este Relatório Fiscal, a prestação de serviços relacionados à atividade-fim da empresa pelos sócios participantes da SCP, bem como a existência dos requisitos da relação de emprego previstos no artigo 3º da CLT - subordinação jurídica, pessoalidade, habitualidade e onerosidade - entre o sócio ostensivo e os sócios

participantes, e consequentemente o vínculo previdenciário como segurado empregado previsto no artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

2.8. Além disso, pela análise dos documentos anexados a este Relatório Fiscal, os sócios participantes, em razão da definição estrita das suas atividades, horários e consultas, estão diretamente subordinados ao sujeito passivo através do estrito controle denominado produção, que pode ser a carga horária cumprida, o número de plantões ou o número de atendimentos. Com efeito, os valores pagos pelo sujeito passivo a título de distribuição de lucros aos sócios participantes são calculados a partir da quantidade de horas e plantões trabalhados ou consultas prestadas, razão pela qual se faz necessário um controle amplo das atividades desempenhadas pelos sócios participantes em nome da empresa.

2.9. Por fim, os sócios participantes são remunerados mensalmente pelos serviços realizados, de maneira proporcional ao número de plantões, horas trabalhadas ou número de atendimentos realizados. A remuneração da maior parte dos médicos é estabelecida pelo número de exames ou plantões realizados somados aos percentuais referentes a atendimentos clínicos por meio de convênio ou particular. A remuneração dos nutricionistas é estabelecida em valor fixo para uma carga horária diária de 05 (cinco) horas somadas aos percentuais referentes a atendimentos clínicos. A farmacêutica percebe valor fixo para uma jornada diária de 08 (oito) horas de segunda a sábado. E os enfermeiros percebem remuneração por hora trabalhada, havendo diferenciação do valor da hora trabalhada em razão da maior responsabilidade dos serviços executados.

2.10. Com efeito, o sujeito passivo firma com cada um dos sócios participantes que ingressa na SCP um acordo remuneratório específico, com base na complexidade e essencialidade dos serviços desempenhados. O pagamento é feito mensalmente por meio de cheque nominal e declarado à Receita Federal do Brasil - RFB como distribuição de lucros e dividendos. De fato, os sócios participantes retiram os "lucros e dividendos" da sociedade simplesmente para formalizar a burla à relação trabalhista e previdenciária, sendo a onerosidade do seu trabalho calculada pelas horas trabalhadas. Diferentemente dos sócios que integram o quadro societário do sujeito passivo, os trabalhadores (sócios participantes) não auferem parte dos lucros obtidos pela sociedade, a despeito das informações declaradas à Receita Federal na DIRF 2010 e 2011, sendo limitados ao recebimento dos "lucros" calculados em razão do trabalho realizado e não em relação aos lucros obtidos em razão do capital investido na sociedade.

2.11. O recrutamento dos empregados da SCP é feito, normalmente, através de Fichas de Admissão, anexadas a este Relatório Fiscal, através das quais os sócios participantes integram a Sociedade em Conta de Participação com a integralização de R\$ 100,00 (cem reais) de capital social, assumindo, a despeito do capital ínfimo, a prestação habitual de serviços médicos, de enfermagem, nutrição, farmacologia ou fisioterapia.

2.12. Por derradeiro, é importante registrar que o sujeito passivo, durante o ano de 2012, sofreu auditoria da Inspeção do Ministério do Trabalho e Emprego e que ao final desse procedimento foram lavrados vários Autos de Infrações, onde as cópias foram enviadas à Delegacia da Receita Federal do Brasil, em Manaus, em 21/09/2012, através do Ofício nº 241/2012/PRT11/GAB/APPR, cujo objeto da autuação envolveu a contratação de forma irregular de trabalhadores, nos anos de 2010 e 2011, onde a prestação de serviços executada pelos "sócios participantes da SCP" foi de maneira habitual, constante, subordinada e plenamente integrada à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. As cópias do Ofício e do Relatório de Auditoria da Inspeção do Ministério do Trabalho estão anexas a este Relatório.

(...)

Outrossim, a fiscalização lavrou auto de infração específico, formalizado com base nos mesmos elementos de prova, para exigência de multa isolada e juros de mora em razão da falta de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre os pagamentos realizados aos sócios participantes pela prestação de serviços. Nesse caso, o crédito tributário é controlado no Processo nº 10283.722498/2014-01.

As bases de cálculo do lançamento e a relação nominal dos profissionais de saúde, mês a mês, constam das planilhas anexas aos autos de infração (fls. 60/71). Adicionalmente, a autoridade lançadora carrou aos autos elementos de prova colhidos no decorrer da realização do procedimento de fiscalização tributária (fls. 75/241).

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 07/01/2015, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal no dia 06/02/2015 (fls. 17, 28, 38 e 262).

Em síntese, a impugnante apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para declarar a nulidade do auto de infração e a improcedência do crédito tributário exigido no processo administrativo (fls. 262/336):

(i) o lançamento fiscal é nulo, devido ao cerceamento do direito de defesa no curso do procedimento fiscal,

(ii) a fiscalização tributária é incompetente para reconhecer vínculo empregatício dos sócios participantes, sob pena de invadir a competência exclusiva da Judiciário Trabalhista;

(iii) a matéria relativa ao reconhecimento do vínculo empregatício dos sócios participantes foi levada à apreciação do Poder Judiciário, por meio de ação civil pública proposta pelo Ministério Público do Trabalho, razão pela qual prevalecerá a decisão judicial sobre a decisão administrativa;

(iv) a sociedade em conta de participação foi constituída em estrita observância da legalidade, em conformidade com as disposições do Código Civil, no qual não existe óbice para a participação dos sócios ocultos na forma de

serviços. A autoridade fiscal não desconsiderou os atos e operações realizadas pela sociedade em conta de participação;

(v) a fiscalização não comprovou os requisitos inerentes à relação empregatícia. Aliás, os depoimentos colhidos na ação civil pública, com base na oitiva dos profissionais de saúde, confirmam a inexistência de subordinação jurídica na relação com os sócios participantes;

(vi) não incide contribuição previdenciária sobre a distribuição de lucros aos sócios na sociedade em conta de participação;

(vii) o valor do tributo exigido no lançamento fere o princípio da capacidade contributiva, enquanto a multa aplicada é exorbitante, desproporcional e confiscatória; e

(viii) requer a realização de perícia e diligência, a partir de uma análise pormenorizada dos fatos apontados pela autoridade fiscal, com a finalidade de restabelecer a verdade no processo administrativo. Para tanto, apresenta os quesitos a serem respondidos.

Intimada da decisão de piso em 22/02/2016, a pessoa jurídica protocolou recurso voluntário no dia 22/03/2016 (383/386).

Após breve relato dos fatos, a peça recursal requer a reforma da decisão de piso, com base nos fundamentos abaixo resumidos (fls. 387/440):

(i) em preliminar, a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de defesa, diante da ausência de fundamentação para negar o pedido de prova pericial;

(ii) a partir de análise hermenêutica dos dispositivos do Código Civil, extrai-se a validade da sociedade em conta de participação constituída entre a pessoa jurídica e os profissionais de saúde e, por consequência, os repasses aos sócios participantes se revestem da natureza de distribuição de lucros;

(iii) a relação de emprego nunca existiu, tendo em conta as peculiaridades do segmento de atuação da recorrente;

(iv) a fiscalização fazendária exacerbou a sua competência legal ao reconhecer vínculos empregatícios de forma generalizada, sem investigar e comprovar o preenchimento dos requisitos da relação de emprego, quais sejam: subordinação, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade;

(v) somente à Justiça do Trabalho possui competência para decidir sobre a existência da relação de emprego entre o sócio ostensivo e os profissionais da área de saúde;

(vi) de forma alternativa, cabe a suspensão do julgamento administrativo até a promulgação da decisão de mérito definitiva na Justiça do Trabalho, que fixará a natureza da relação entre sócia ostensiva e profissionais da área de saúde que aderiram à sociedade em conta de participação;

(vii) na hipótese de se manter o lançamento, deverá ser autorizada a restituição e/ou compensação dos tributos pagos pela sociedade em conta de participação, frente aos tributos exigidos nos autos de infração; e

(viii) a multa punitiva é desproporcional e confiscatória, razão pela qual cabe a redução do percentual de 75% para 20% sobre o valor do débito.

Para prova das alegações trazidas no apelo recursal, juntou-se aos autos uma massa de documentos, dentre eles: relatório de auditoria da fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego, fichas de admissão de sócios participantes, cheques de pagamentos e peças e decisões na ação civil pública, proposta pelo Ministério Público do Trabalho (fls. 447/1.879).

Em 02/10/2017, a pessoa jurídica trouxe documentação complementar concernente a decisões proferidas pelo Tribunal Regional do Trabalho da 11ª Região, no âmbito da ação civil pública e ação anulatória dos autos de infração oriundos do Ministério Público do Trabalho (fls. 1.884/1.887 e 1.888/1.934).

Requer a aceitação dos documentos relativos a fatos supervenientes à apresentação do recurso voluntário, com fundamento no art. 16, § 4º, letra “b”, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Por força das decisões judiciais, que não reconheceu a existência de vínculo empregatício dos profissionais com a Check Up Hospital Ltda, a empresa repisa a necessidade de suspender o julgamento administrativo deste processo até a decisão final pela Justiça Especializada do Trabalho.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Considerações Iniciais

De início, cabe admitir a juntada da documentação a destempo, com amparo no art. 16, § 4º, letra “b”, do Decreto nº 70.235, de 1972, porquanto são decisões judiciais proferidas em data posterior ao protocolo do recurso voluntário, pertinentes à matéria controvertida (fls. 1.884/1.887 e 1.888/1.934).

Preliminares

a) Perícia

Em preliminar, a empresa autuada propõe a nulidade do acórdão de primeira instância em face da negativa do pedido de prova pericial, manifestado na impugnação. Afirma que a perícia foi negada sem maiores argumentos, motivo pelo qual ocorreu ofensa ao direito à ampla defesa e à produção de provas para demonstrar a verdade material.

Pois bem.

Acerca do pedido de perícia e/ou diligência formulado na fase inaugural do contencioso administrativo fiscal, assim se pronunciou a decisão recorrida (fls. 371):

Da Perícia/Diligência

No tocante ao pedido Perícia/Diligência, deixo de atendê-la, por considerá-la prescindível, na forma do caput do art. 18, do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito, haja vista todo o exposto nos tópicos precedentes:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pela lei nº 8.748, de 9/12/1993)

O exame pericial é um meio de prova, necessário apenas quando de elucidação de fato ou análise de matéria que demande o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. É dizer que a realização da perícia não constitui direito subjetivo do interessado.

Desde que fundamentado pelo julgador administrativo, o indeferimento da perícia não é motivo suficiente para declaração de nulidade da decisão de primeira instância.

Como destinatário final da perícia, compete ao órgão julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica para a elucidação dos fatos e/ou como instrumento de convicção para a solução da lide.

A seu turno, o órgão julgador pode determinar, se entender necessária para a elucidação de fatos, a realização de diligência quando as provas dos autos não sejam suficientes para tomar uma decisão conclusiva.

Não é outro o entendimento deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No presente caso, o órgão julgador fundamentou a negativa de perícia/diligência em razão de considerá-la prescindível para o seu convencimento sobre os fatos, por estarem suficientemente demonstrados nos autos.

Com efeito, a rejeição da perícia/diligência ocorreu na parte final do voto-condutor, quando já examinadas todas as questões de mérito, oportunidade em que o relator consignou “(...) deixo de atendê-la, por considerá-la prescindível, (...) haja vista todo o exposto nos tópicos precedentes”.

Obviamente, está implícita na fundamentação a desnecessidade da prova pericial e/ou diligência em face do conjunto probatório, suficiente para o órgão julgador firmar sua convicção sobre a matéria litigiosa, após a valoração das provas. Tanto assim que enfrentou todos os argumentos deduzidos no processo administrativo e fundamentou a decisão por manter o lançamento fiscal.

Extrai-se da peça de impugnação (fls. 335):

14. DA PERÍCIA E DA DILIGÊNCIA

Cumpre esclarecer, desde logo, que o Impugnante requer a realização de diligência, cuja finalidade precípua é de que se proceda a uma averiguação pormenorizada dos itens tipificados pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no Contribuinte autuado, como forma de restabelecer a verdade.

- 1) Os tributos e multas são desproporcionais à atividade econômico-financeira da Impugnante?
 - 2) A Sociedade em Conta de Participação foi constituída a margem da legalidade?
 - 3) Os rendimentos provenientes da distribuição de lucros são tributáveis, no tocante a Contribuição Previdenciária?
 - 4) O Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil tem competência para reconhecer as relações de emprego?
 - 5) De quem é a competência constitucional para reconhecer as relações de emprego?
- (...)

A toda a evidência, para a solução da controvérsia, os quesitos são dispensáveis ou as respostas não dependem do conhecimento de especialista.

Em primeiro lugar, falece competência aos órgãos julgadores administrativos para apreciar alegação de desproporcionalidade de tributos e multas, exigidos no lançamento fiscal, em razão da atividade econômica da recorrente, visto que a análise demandaria o confronto da lei tributária com preceitos de ordem constitucional. Argumentos dessa espécie são inoponíveis na esfera administrativa e, portanto, inútil o quesito do item 1.¹

Quanto aos itens 3, 4 e 5, remetem a questões de interpretação da legislação tributária, nas quais o julgador administrativo detém conhecimento bastante para decidir sobre o direito aplicável ao caso concreto.

Finalmente, quanto o item 2, a legalidade da sociedade em conta de participação constituída pela recorrente, na condição de sócia ostensiva, deve ser aferida com base na prova documental trazida aos autos pelas partes, consoante determinam o art. 9º, “caput”, e o art. 16, inciso III, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972:

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.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

As provas indispensáveis à cognição do caso concreto, como defende o apelo recursal, devem acompanhar a impugnação, salvo nas situações nas quais a legislação processual autorizar a produção extemporânea.

No âmbito do processo administrativo fiscal, a diligência não tem como finalidade produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete, já que é

¹ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

atribuição do interessado a demonstração dos fatos que tenha alegado por meio de documentação idônea e hábil.

Nesse sentido, o art. 28 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, o qual regulamentou, dentre outros, o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, com base no Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).

Especificamente para a perícia, embora a decisão recorrida nada mencione, além de formular os quesitos pertinentes, o interessado tem por obrigação indicar seu assistente técnico, com a respectiva qualificação e endereço, requisito que deixou de ser cumprido integralmente, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Enfim, sob qualquer ótica, o indeferimento da perícia não configurou cerceamento do direito de defesa. Longe disso, está em harmonia com a jurisprudência consolidada do CARF.

Rejeita-se a preliminar de nulidade.

(ii) Competência: Fiscalização Tributária x Justiça do Trabalho

De acordo com a recorrente, é vedado ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil estabelecer a obrigação do vínculo empregatício, dado que a competência para reconhecer a existência de relação de emprego é reservada à Justiça do Trabalho, mediante regular processo judicial.

Nesse sentido, tramitam duas ações na Justiça do Trabalho:

(i) Processo nº 0011770-05.2013.5.11.0001: Ação Civil Pública movida pelo Ministério Público do Trabalho contra a recorrente, em que se pleiteia a desconsideração da sociedade em conta de participação e o reconhecimento de vínculo empregatício entre sócio ostensivo e sócios participantes; e

(ii) Processo nº 0000132-61.2016.5.11.0003: Ação Anulatória ajuizada pela recorrente contra o Ministério Público do Trabalho, com o objetivo de anular os

efeitos de autos de infração lavrados no âmbito dos órgãos de fiscalização trabalhista.

Afirma que as decisões da Justiça Especializada irradiam efeitos diretos sobre a lançamento tributário, razão pela qual pleiteia a suspensão do presente processo até a decisão de mérito definitiva, originária da Justiça do Trabalho, quando se dará a palavra final sobre a relação jurídica firmada entre a recorrente, como sócia ostensiva, e os profissionais da área de saúde que integram a sociedade na condição de sócios participantes.

Pois bem.

Diferentemente do ponto de vista da recorrente, o procedimento fiscal não tratou de reconhecer formalmente o vínculo empregatício.

Compete à autoridade fiscal verificar, diante do caso concreto, se determinada relação jurídica entre particulares configura a realização do fato gerador da obrigação previdenciária principal, definido em lei, constituindo o respectivo crédito tributário mediante o lançamento de ofício.

A obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador, no mundo real, independentemente da vontade dos particulares. Constitui fato gerador da contribuição previdenciária, dentre outras hipóteses, o exercício de atividade remunerada pela pessoa física que presta serviços em caráter não eventual, com subordinação e mediante remuneração para uma ou mais empresas (art. 12, inciso I, art. 22, inciso I, e art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

A legitimidade da atuação da fiscalização tributária se dá por força de suas atribuições legais, previstas no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 6º, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, segundo o qual:

CTN

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.

Lei nº 10.593, de 2002

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

(...)

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

Quando identificar a contratação de trabalhador, sob qualquer forma ou denominação, na qual estão presentes os pressupostos da prestação de serviço como segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de empregado, contribuinte individual ou qualquer outro, a autoridade tributária deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento de acordo com a legislação tributária.

Tal competência prevista em lei está expressa no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que se aplica em todos os casos de prestação de serviço remunerado pelo segurado obrigatório, ainda que formalmente revestida de outra roupagem para distorcer ou camuflar a realidade dos fatos:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§ 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.

(...)

Dada a inquestionável autonomia do direito tributário, aliada à ideia de indisponibilidade do crédito tributário, dentro dos limites fixados por lei, as ações judiciais em tramitação na Justiça do Trabalho, acima mencionadas, não produzem efeitos sobre o fato gerador da obrigação tributária e, por consequência, não determinam a procedência ou improcedência do lançamento de ofício.

Como regra geral, as decisões judiciais afetam diretamente às partes, embora possam atingir terceiros indiretamente. No entanto, mesmo sem força vinculante, é inegável que as decisões proferidas pela Justiça do Trabalho, em questões de vínculo de emprego, são dotadas de poder persuasivo para influenciar o convencimento do órgão julgador no âmbito administrativo.

Quando não há reconhecimento do vínculo empregatício pleiteado pelo Ministério Público do Trabalho, conforme revela a documentação juntada pela recorrente, é indispensável a análise das razões de decidir da Justiça do Trabalho para deduzir seu grau de aplicabilidade ao processo administrativo fiscal.

Em qualquer modo, independentemente da interpretação da Justiça do Trabalho, com base nas provas produzidas no processo judicial, o julgador administrativo deverá apreciar o conjunto probatório como um todo do processo administrativo, com base na persuasão racional, para efetivamente tomar a decisão no litígio tributário.

Em suma, cabe rejeitar a preliminar pela falta de competência da fiscalização tributária e, alternativamente, do pedido para suspender a tramitação dos autos, até decisão definitiva nas ações na Justiça do Trabalho, sem prejuízo de avaliar os fundamentos das decisões proferidas naquelas demandas no exame de mérito deste voto.

Mérito

(i) Sociedade em Conta de Participação

Afirma a recorrente que não há restrição legal, sobretudo com base nos dispositivos do Código Civil, a que sociedades em conta de participação possam ser constituídas com bens e serviços, havendo compatibilidade entre a prestação de serviços pelo sócio participante e o regime da sociedade em conta da participação.

Pois bem.

A sociedade em conta de participação se aproxima de uma parceria com mero fim de investimento, na qual o sócio ostensivo arrecada o capital dos demais sócios, denominados sócios participantes, administra e realiza o objeto social, em seu nome individual e sob exclusiva responsabilidade, obrigando-se perante terceiros. Posteriormente, com a apuração do resultado, descontados tributos e encargos, o lucro é distribuído aos sócios participantes.

É o que se extrai do art. 991 do Código Civil, veiculado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

No presente caso, a atividade constitutiva do objeto social da sociedade em conta da participação é a prestação de serviços médicos, cirúrgicos e afins, executada por todos os sócios participantes, de forma individual, em diferentes especialidades: médicos, fisioterapeuta,

enfermeiros, bioquímicos e farmacêuticos, contrariando o que dispõe a lei civilista sobre o exercício do objeto social única e exclusivamente por seu sócio ostensivo.

Os profissionais da área de saúde respondiam pessoalmente por erros médicos, ética, responsabilidade civil e criminal decorrentes dos atos praticados, por ação ou omissão, situação incompatível com o tipo de sociedade, em que o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados e obrigações sociais.

Senão vejamos, a redação das cláusulas II e XIII do contrato de constituição de sociedade em conta de participação da “Check Up Atendimento à Saúde”, datado de 28/08/2009 (fls. 79/81):

CONTRATO DE CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO DA
CHECK UP ATENDIMENTO À SAÚDE SCP 001

(...)

CLÁUSULA II- FINALIDADE: A presente Sociedade em Conta de Participação tem como fim precípua a prestação de serviços Médicos, Cirúrgicos e afins em todo território nacional, utilizando-se, para tanto, da experiência que a sócia ostensiva detém no mercado de serviços médicos e cirúrgicos.

(...)

CLÁUSULA XIII - DA RESPONSABILIDADE PELOS ERROS VÍCIOS OU SIMULAÇÕES: O sócio participante se responsabiliza pessoalmente, civil e criminalmente sobre erros, vícios ou simulações, com dolo ou culpa pelo serviço realizado por ele ou sob a sua responsabilidade, bem como aqueles que porventura não tiverem sido realizados, mas estavam sob a esta responsabilidade.

(...)

Quando o Código Civil fala em exercício da atividade, trata de responsabilidade perante terceiros, na qual todo o relacionamento é realizado pelo sócio ostensivo, enquanto o sócio participante é um fornecedor de capital.

A cláusula que impõe a responsabilidade individual do profissional de saúde por suas ações ou omissões para como os pacientes confirma a participação daquele em relações com terceiros, atuando diretamente na consecução da finalidade de sociedade, isto é, na prestação de serviços médicos, cirúrgicos e afins.

É oportuno lembrar que a empresa Check Up Hospital Ltda, que figura na condição de sócio ostensivo, exerce como atividade empresarial atendimentos e procedimentos médicos, laboratoriais, diagnóstico e exames em unidade hospitalar e pronto-socorro, de acordo com o contrato social (fls. 75/78).

Em verdade, com base no modelo estrutural de negócio criado, a postura dos sócios participantes é igual ou mais ativa do que a do sócio ostensivo em relação ao objeto social da

sociedade em conta de participação, em desconformidade com o Código Civil, conforme registrou a autoridade fiscal.

O sucesso do empreendimento dependia, fundamentalmente, das atividades desenvolvidas pelos sócios participantes, e não pelo sócio ostensivo. Não há possibilidade de o sócio participante contribuir apenas com serviços, pelo singelo motivo de contradizer o conceito e alcance da sociedade em conta de participação.

Nesse particular, convém reproduzir os artigos 996, 997, inciso V, e 1.007 do Código Civil:

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

(...)

Da Sociedade Simples

Seção I

Do Contrato Social

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

(...)

Art. 1.006. O sócio, cuja contribuição consista em serviços, não pode, salvo convenção em contrário, empregar-se em atividade estranha à sociedade, sob pena de ser privado de seus lucros e dela excluído.

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

(...)

Nada obstante a aplicação subsidiária das disposições relativas à sociedade simples, os preceitos são inaplicáveis a fim de justificar, como advoga o apelo recursal, que o Código Civil, além de não impor vedação expressa, autoriza que os sócios possam efetivamente contribuir com serviços para a realização do objetivo social da sociedade em conta de participação:

De acordo com o texto da lei, é limitada a aplicação de regras da sociedade simples à sociedade em conta de participação, ou seja, em caráter subsidiário e somente no que com ela for compatível com o regime.

Não há que se cogitar de interpretação restritiva onde o próprio legislador estabeleceu contornos próprios a fim de caracterizar a sociedade não personificada, para a qual não se exige o registro dos atos constitutivos.

É da essência do regime da sociedade em conta de participação a exclusividade do exercício social pelo sócio ostensivo, inexistindo previsão para a contribuição dos sócios participantes na forma de serviços. O sócio participante não executa atividade operacional, limita-se ao papel de investidor.

Aliás, o art. 994 do Código Civil classifica a contribuição do sócio participante como patrimônio com afetação específica, objeto de contabilização em separado para fins de distinção dos recursos do sócio ostensivo, o que reforça o caráter do patrimônio da sociedade formado de recursos materiais derivados de bens e aportes financeiros dos sócios:

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

(...)

Outrossim, na sociedade em conta de participação, os valores pagos a título de distribuição de lucros devem remunerar o capital individualmente investido por cada um dos sócios participantes.

Como bem ressaltou a autoridade lançadora, o recrutamento dos sócios participantes era formalizado por intermédio do preenchimento de “Fichas de Admissão”, através das quais os profissionais de saúde passavam a integrar a sociedade em conta de participação com a integralização em valores similares de R\$ 100,00 para o capital social (fls. 106/156).

A despeito do capital ínfimo, cujo valor, aliás, não representa aporte verdadeiro para a formação de um fundo social, recebiam valores mensais significativos, individualmente considerados, diferentes e variáveis em razão do número de plantões, horas trabalhadas ou número de atendimentos realizados, caracterizando retorno desproporcional ao montante investido (fls. 82/105 e 159/230).

A natureza de prestação de serviços é confirmada pela quitação dos valores, por meio de recibo firmado pelo profissional de saúde, com a denominação de “Recibo de Prestação de Serviços” (fls. 179/230).

Reproduzo a Cláusula V do contrato de constituição da sociedade em conta de participação:

CLÁUSULA V- DO RECEBIMENTO DO LUCRO: O sócio participante receberá mensalmente na data estipulada, os valores dos lucros acordados, conforme acordo descrito na ficha de admissão deste, rigorosamente de acordo com sua produção.

(...)

O recebimento proporcional ao capital investido pelo sócio participante é elemento fundamental para diferenciar os seus integrantes e, sob o aspecto material, configurar uma sociedade em conta de participação. Não é o que ocorre.

Não há formação de lucro comum da sociedade em conta de participação, porque o sócio participante recebe os valores que correspondem exatamente aos seus serviços prestados aos beneficiários dos contratos firmados pela “Check Up”.

A fiscalização não adulterou, desconfigurou ou modificou a definição e o alcance do conceito de sociedade em conta de participação contido na lei civil, na medida em que a documentação é hábil para comprovar que a sociedade constituída não atende aos pressupostos legais exigidos para se caracterizar como tal.

Para fins da incidência de contribuição previdenciária, a lei outorga competência à fiscalização para desconsiderar atos que importem modificação do sujeito passivo ou da obrigação tributária que originariamente seria devida, hipótese em que a forma societária organizada para transmutar a relação jurídica efetivamente existente não gera efeitos tributários.

Em face da dissimulação do contrato de prestação de serviços, a competência para afastar a figura da sociedade despersonalizada, requalificar juridicamente os fatos e, por fim, constituir o crédito tributário em nome do tomador dos serviços, retira seus fundamentos da legislação tributária e previdenciária, por força dos artigos 118, 123, 142 e 149, inciso VII, do CTN, entre outros dispositivos.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

(...)

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

(...)

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.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

Uma vez configurado o fato gerador definido em lei, emerge a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes aos fatos jurídicos, aliás, sob pena de responsabilidade funcional.

É intrínseco às prerrogativas da autoridade tributária, bem como da própria essência da atividade fiscalizatória, não ficar restrito aos aspectos formais dos atos e fatos, devendo efetuar o lançamento quando identificada a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.

Do ponto de vista tributário, não se mostra relevante se os profissionais de saúde anuíram de forma consciente em aderir aos termos do contrato de constituição da sociedade em conta de participação, uma vez que não tinham interesse em firmar contrato de prestação de serviços com a recorrente.

Em razão de recentes manifestações do Supremo Tribunal Federal (STF), com fundamento nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, não há dúvidas sobre a validade das diferentes formas de divisão do trabalho e a liberdade de organização produtiva dos cidadãos.²

Impõe-se privilegiar a liberdade das pessoas para definir as escolhas dos modelos de negócio da atividade laboral que melhor atendam a seus anseios, inclusive no que tange à redução do pagamento de tributos, desde que os fatos correspondam à realidade.

É dizer, não há proibição para que uma sociedade, inclusive em conta de participação, possa remunerar os sócios por meio de distribuição de lucros, contanto que a natureza jurídica dos pagamentos configure participação nos resultados.

No caso em apreço, o propósito foi a prestação de serviços remunerados ao estabelecimento hospitalar, e não a constituição de um tipo societário despersonalizado, na forma de sociedade em conta de participação, que se caracteriza pela conjugação de recursos materiais para a realização do objeto social.

² Recurso Extraordinário (RE) nº 958.252/MG, julgado na sistemática da repercussão geral (Tema 725/STF), e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324.

Enfim, diante das distorções da forma societária, os pagamentos feitos pela empresa recorrente aos denominados sócios participantes, a título de distribuição de resultados, consistem em rendimentos destinados a retribuir o trabalho prestado pelos profissionais de saúde, ficando sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, na forma da legislação de regência.

(ii) Relação de Emprego

Sob a ótica previdenciária, a prestação de serviços pelos profissionais de saúde poderá ocorrer na qualidade de segurado empregado ou contribuinte individual, a depender das características do caso concreto.³

A delimitação das condições em que ocorre a prestação dos serviços pelo trabalhador é requisito indispensável para a exigência do crédito tributário, haja vista o princípio da estrita legalidade tributária, que impõe a correta tipificação do fato jurídico à norma tributária no ato do lançamento de ofício.⁴

Com efeito, as regras-matrizes de incidência tributária das contribuições previdenciárias devidas pela empresa e das contribuições dos segurados são distintas, cada qual descrita em diferentes dispositivos legais, distinguindo-se seu antecedente e consequente, conforme valores pagos a pessoas com ou sem vínculo empregatício.

Segundo a autoridade fiscal, a prestação de serviços se deu de maneira habitual, subordinada e plenamente integrada à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Nesse ponto, convém reproduzir trechos do Relatório Fiscal (fls. 53):

(...)

2.1. Desta forma, constatamos que os ditos "sócios participantes da SCP" executam serviços na atividade-fim do sujeito passivo e estão completamente inseridos na sua dinâmica empresarial com pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica, e que em razão desses fatos, são empregados do Check Up Hospital Ltda e segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social — RGPS, como segurados empregados, conforme podemos observar nos relatos a seguir.

(...)

Em contrapartida, a recorrente argumenta que os depoimentos de vários profissionais de saúde, integrantes da sociedade em conta de participação, durante a instrução probatória na Ação Civil Pública autuada sob o nº 0011770-05.2013.5.11.0001, anteriormente referida neste voto, confirmam a falta de interesse em firmar um vínculo empregatício com o hospital.

³ Art. 12, inciso I, alínea "a", inciso V, alíneas "g" e "h", da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

⁴ Art. 142, do Código Tributário Nacional – CTN.

Os sócios participantes estavam imbuídos em agir com a autonomia de um profissional liberal, motivo pelo qual a espontânea concordância dos prestadores de serviços em aderir aos termos da estrutura societária é fator que ratifica a ausência de má-fé em burlar a legislação trabalhista ou tributária.

Dentre os requisitos do vínculo empregatício, assevera que a subordinação é aquele elo diferencial. Contudo, a fiscalização fazendária reconheceu o vínculo empregatício de forma generalizada, sem atentar para a especificidade de cada profissional de saúde.

No caso do médico, fisioterapeuta, nutricionista, ou mesmo enfermeiro, a realidade do segmento da saúde, muito peculiar, afasta o vínculo empregatício, na medida em que os profissionais buscam flexibilidade e liberdade próprias dos profissionais liberais, a fim de manter relações com diferentes instituições hospitalares. Nesse mesmo sentido, reproduz um conjunto de decisões proferidas no âmbito judicial.

Pois bem.

Antes de tudo, convém dizer que incumbe ao Fisco o ônus (ou dever) probatório da existência do vínculo de emprego, na medida em que a prova dos fatos jurídicos cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o que afirma.⁵

O acórdão de primeira instância, ora recorrido, considerou que a descrição dos fatos e as provas documentais trazidas pela autoridade lançadora, em confronto com os argumentos da impugnante, eram suficientes para caracterizar a prestação de serviços pelos profissionais de saúde na condição de segurado empregado, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 1991, em face da comprovação dos requisitos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação (fls. 364/368).

Quanto à pessoalidade, não eventualidade e onerosidade, a recorrente não se insurge expressamente contra os fundamentos da decisão recorrida.

A pessoalidade, não eventualidade e onerosidade são requisitos que podem estar presentes em outras relações de trabalho, como na atividade autônoma. É, contudo, o requisito da subordinação que tem papel relevante e fundamental para delimitar se o trabalhador detém a condição de segurado empregado.

Sem dúvida, como bem assinalou o apelo recursal, a subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego. Ela atua sobre forma em que realizada cotidianamente a prestação de serviços, como decorrência da limitação contratual da autonomia do trabalhador.

Quanto ao elemento subordinação, o fenômeno comporta três dimensões, que não se excluem, mas sem completam em harmonia: clássica (tradicional), objetiva e estrutural. Em linhas gerais, podemos resumir:⁶

⁵ Art. 373, inciso I e II, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)

- (i) clássica (ou tradicional): obreiro que se submete às ordens direta do tomador do serviço;
- (ii) objetiva: trabalhador que realiza os objetivos empresariais, ainda que sem a rotina de ordens diretas; e
- (iii) estrutural: trabalhador que se integra, estruturalmente, à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora, mesmo sem receber ordens diretas ou realizar os objetivos do empreendimento.

Os profissionais de saúde executavam serviços na atividade-fim do hospital, em atendimento e procedimentos médicos profissionais, laboratoriais, diagnósticos e exames, de acordo com a fiscalização. Além disso, a atividade laboral estava inserida na dinâmica empresarial, ou seja, revestida da subordinação hierárquica na sua acepção mais contemporânea, a denominada subordinação estrutural.

Ocorre que o STF já decretou a validade da terceirização da atividade-fim pelas empresas contratantes.⁷ O plenário do STF realizou o julgamento conjunto da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324/DF, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, e do Recurso Extraordinário (RE) nº 958.252/MG, Relator Ministro Luiz Fux, paradigma do Tema 725/STF.

O Tribunal firmou a seguinte tese na ADPF nº 324/DF:

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

No RE nº 958.252/MG, apreciou-se a licitude da contratação de mão de obra terceirizada para a realização de serviços na atividade-fim da empresa tomadora dos serviços, oportunidade em que restou fixada a tese (Tema 725/STF):

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.

⁶ DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de direito do trabalho. 17ª ed. São Paulo: LTr, 2018, p. 351/354.

⁷ Aliás, com a reforma trabalhista iniciada no ano de 2017, a possibilidade de terceirização da atividade-fim recebeu autorização legal a partir da edição da Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas.

A propósito, a Súmula 331/TST, que trata da formação de vínculo diretamente entre empregado da contratada e tomador dos serviços, a que alude a fiscalização tributária, contraria o entendimento sobre a constitucionalidade da terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, fixado pela Corte Suprema.⁸

Ao longo do tempo, os conceitos de subordinação estrutural e objetiva tiveram a finalidade de alargar o conceito de subordinação, para além da visão tradicional.

A subordinação estrutural, ou mesmo a subordinação objetiva, são elementos próprios da terceirização de mão de obra na atividade-fim do contratante, o que lhes dá reduzida força axiológica, ou até mesmo irrelevante, como elemento de prova para caracterizar a relação empregatícia nessa hipótese.

Em outras palavras, é evidente a mitigação da subordinação estrutural/objetiva frente à validade da terceirização da atividade-fim.

Logo, é frágil o auto de infração que extrai seu fundamento da prestação de serviços pelo trabalhador na atividade-fim da empresa, ou mesmo na constatação da subordinação estrutural/objetiva para imputar a relação empregatícia, quando a terceirização da atividade-fim é opção constitucionalmente admitida pelo STF.

Admitir a subordinação do trabalhador porque desempenha atividades ligadas diretamente à finalidade do contratante, integrando-se à dinâmica organizacional e funcional empresarial, como pretende a autoridade tributária, vai de encontro ao entendimento do STF que o contrato de emprego não é a única forma de se estabelecer as relações de trabalho, ainda que para a execução da atividade-fim da empresa.

Diante disso, a fim de aferir a subordinação na relação de prestação de serviços, passou a ser fundamental a demonstração de nítidos traços de subordinação na sua concepção tradicional de submissão direta às ordens e instruções do empregador, onde este detém controle sobre forma, tempo e modo de realização do trabalho.

A despeito da participação integrativa do trabalhador na atividade da empresa contratante, é necessária a confirmação da existência de poder diretivo, fiscalizatório, regulamentar e disciplinar do empregador, que elimina o risco do negócio próprio dos contratos de natureza civil, ainda que a subordinação não se configure integralmente na forma de meios pessoais e diretos de comando.

É dizer, comprovar o poder de interferência do contratante sobre o cotidiano do trabalhador, que limita a sua autonomia de vontade na prestação dos serviços, expressa pela intensidade de ordens do poder diretivo e dependência hierárquica quanto ao modo de prestar os seus serviços.

Como requisito para caracterizar a subordinação com o tomador dos serviços na terceirização de mão de obra, a evolução da legislação sinaliza que a relação de emprego deve

⁸ RE com Agravo nº 791.932/DF (Tema 739/STF).

tomar por base o conceito clássico de subordinação na prestação de serviços pelo trabalhador, na qual existe submissão direta e habitual aos poderes diretivo, regulamentar, fiscalizatório e disciplinar do tomador dos serviços.

A título ilustrativo, a exigência dos elementos da subordinação tradicional para configuração de vínculo empregatício está expressa no art. 39, §§ 4º a 6º, do Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021, na parte que regulamenta a legislação trabalhista voltada às empresas prestadoras de serviços a terceiros:

Art. 39. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive de sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução.

(...)

§ 4º Na hipótese de configuração de vínculo empregatício com a empresa contratante, o reconhecimento do vínculo deverá ser precedido da caracterização individualizada dos seguintes elementos da relação de emprego:

I - não eventualidade;

II - subordinação jurídica;

III - onerosidade; e

IV - pessoalidade.

§ 5º A mera identificação do trabalhador na cadeia produtiva da contratante ou o uso de ferramentas de trabalho ou de métodos organizacionais e operacionais estabelecidos pela contratante não implicará a existência de vínculo empregatício.

§ 6º A caracterização da subordinação jurídica deverá ser demonstrada no caso concreto e incorporará a submissão direta, habitual e reiterada do trabalhador aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar da empresa contratante, dentre outros.

(...)

Afirmou o agente fiscal, no item 2.4 do Relatório Fiscal, que o trabalhador é materialmente inserido na estrutura orgânica da empresa com todos os requisitos da relação de emprego, conforme se extrai das cláusulas III, IV, VI e VII do contrato de constituição da Sociedade em Conta de Participação (fls. 79/81):

(...)

CLÁUSULA III – DA DECLARAÇÃO DE INTERESSE EM INVESTIR O CAPITAL: Declara expressamente o sócio participante que, tem interesse de aplicar os recursos financeiros dos quais é possuidor, bem como o seu trabalho de maneira intensiva e ostensiva, subscrevendo o montante do capital social da Sociedade em Conta de Participação, sendo sua participação nos resultados sociais, proporcional às

integralizações e aos serviços realizados até o momento. Para isso será avaliado pela sócia ostensiva o grau de complexidade e importância de tais serviços e realizado um acordo entre os sócios ostensivos e participantes para tais pagamentos.

CLÁUSULA IV – DA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL: Com o visto de concretizar a finalidade social da Cláusula II supra, o sócio participante integralizará o valor do capital social assumido, de acordo com o número de parcelas mensais descritas na FICHA DE ADMISSÃO (parte integrante do presente instrumento), constituindo o FUNDO SOCIAL desta sociedade. Bem como se compromete a realizar todos os serviços que lhe forem imbuídos pelo acordo firmado por escrito ou não. Este será responsável pelos serviços acordados na presente ficha de admissão e receberá conforme acordo descrito na referida ficha, pelo resultado dos serviços executados.

(...)

CLÁUSULA VI – DA INADIMPLÊNCIA DO SÓCIO PARTICIPANTE: A sócia ostensiva considerará inadimplente o sócio participante quando estiver em atraso por prazo superior a 01 (um) dia, contados do vencimento da conclusão dos serviços, no cumprimento de suas obrigações ou em faltas, quando então, a sócia ostensiva reterá o pagamento dos serviços considerados inadimplentes e só liberará este pagamento após a prestação de contas feita pelo sócio participante do serviço executado, descontados os prejuízos, que por ventura, venha causar à sociedade, pela sua inadimplência.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: Fica a critério da sócia ostensiva o bloqueio do pagamento aos sócios participantes, bem como a cobrança dos adiantamentos que lhe foram realizados, com juros de 6% ao mês mais correção por taxa oficial, a critério da sócia ostensiva.

(...)

CLÁUSULA VIII – DO DIREITO DE RETIRADA DO SÓCIO PARTICIPANTE: O sócio participante possui a faculdade de retirar-se da sociedade, devendo manifestar sua intenção, de forma expressa e inequívoca, mediante aviso por escrito com 30 (trinta) dias de antecedência. Com tal atitude obriga-se a indenizar à sócia ostensiva por perdas e danos, com o dobro do valor acordado pelos serviços à sua responsabilidade que não forem executados nesse período, bem como a devolver todos os valores recebidos como adiantamento dos serviços com juros de 6% ao mês mais correção monetária por índice oficial, a critério da sócia ostensiva.

(...)

(Destaques do Original)

O acórdão recorrido validou a existência de subordinação na prestação de serviços em virtude da vinculação dos trabalhadores ao mando do empregador, com fundamento nas cláusulas acima. Nesse ponto, copio as palavras da decisão de primeira instância (fls. 368):

No caso em apreço, examinando o Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação da Check Up Atendimento à saúde SCP 001, de fls. 79/81, observo a existência de subordinação na prestação dos serviços, pelos sócios participantes, ao sócio ostensivo, em virtude de que existe vinculação dos trabalhadores ao mando do empregador, o sócio ostensivo, **Check Up Hospital Ltda**, quanto aos aspectos administrativos da prestação dos serviços, com a seguir demonstrado:

- Cláusula III: é estabelecido que será avaliado pelo sócio ostensivo o grau de complexidade e importância dos serviços prestados pelos sócios participantes;
- Cláusula IV: está determinado que o sócio participante se compromete a realizar todos os serviços que lhe forem imbuídos pelo acordo firmado, por escrito ou não;
- Cláusula VI: o sócio ostensivo, detém o poder de reter o pagamento dos serviços considerados inadimplentes, liberando esse pagamento, somente após a prestação de contas feita pelo sócio participante, do serviço executado, descontados os prejuízos, que porventura venha causar à sociedade, podendo inclusive, bloquear esses pagamentos;
- Cláusula VIII: é estipulado, que ao sócio participante é facultado retirar-se da sociedade, desde que manifeste sua intenção, de forma expressa e inequívoca, mediante aviso por escrito, com 30 (trinta) dias de antecedência, obrigando-se, inclusive a indenizar o sócio ostensivo por perdas e danos.

(...)

Da simples leitura, se nota que a interpretação do órgão julgador é equivocada, porquanto, mesmo que avaliadas as cláusulas em conjunto, não se extrai um indicativo claro de submissão direta e habitual aos poderes diretivo, regulamentar, fiscalizatório e disciplinar da empresa Check Up Hospital Ltda, que caracterize a subordinação na relação jurídica para a realização da atividade fim do hospital. O órgão julgador presume, apenas.

Em verdade há um regramento inerente à prestação de serviços, inclusive como autônomo, e não, necessariamente, disposições específicas para disciplinar uma relação empregatícia, mediante subordinação.

A integração do profissional de saúde à empresa ocorre com base no grau de complexidade e importância dos serviços que podem ser oferecidos, representando um critério razoável de ingresso. Conciliável com diferentes formas de contratação, com ou sem vínculo empregatício, o trabalhador receberá pelo resultado dos serviços executados, em regime de produção.

Aparentemente, a retenção do pagamento pelos serviços considerados inadimplentes até que a obrigação seja cumprida é medida compatível com as regras do Código

Civil. De fato, quando uma parte não cumpre a sua obrigação em um contrato bilateral, a outra parte pode suspender o cumprimento da sua obrigação.⁹

Por último, não se pode apenas presumir a existência de subordinação em razão da obrigação de aviso por escrito com 30 (trinta) dias antecedência, na hipótese de desligamento voluntário, com prazo semelhante à legislação trabalhista.

Numa relação laboral é imprescindível o mínimo de previsibilidade, de modo que a empresa possa adotar medidas para a substituição do trabalhador, considerando a continuidade dos serviços. Também natural que a falta de comunicação seja capaz de gerar penalidades financeiras para quem descumpra a regra.

A autoridade tributária sustenta a existência de estrito controle pela empresa autuada sobre as atividades desempenhadas pelos profissionais de saúde, tendo em vista pagamento de remuneração variável sobre a produção, com base em carga horária cumprida, plantões e número de atendimentos, razão pela qual existe subordinação jurídica.

Transcrevo o Relatório Fiscal (fls. 54/55):

(...)

2.8. Além disso, pela análise dos documentos anexados a este Relatório Fiscal, os sócios participantes, em razão da definição estrita das suas atividades, horários e consultas, estão diretamente subordinados ao sujeito passivo através do estrito controle denominado produção, que pode ser a carga horária cumprida, o número de plantões ou o número de atendimentos. Com efeito, os valores pagos pelo sujeito passivo a título de distribuição de lucros aos sócios participantes são calculados a partir da quantidade de horas e plantões trabalhados ou consultas prestadas, razão pela qual se faz necessário um controle amplo das atividades desempenhadas pelos sócios participantes em nome da empresa.

2.9. Por fim, os sócios participantes são remunerados mensalmente pelos serviços realizados, de maneira proporcional ao número de plantões, horas trabalhadas ou número de atendimentos realizados. A remuneração da maior parte dos médicos é estabelecida pelo número de exames ou plantões realizados somados aos percentuais referentes a atendimentos clínicos por meio de convênio ou particular. A remuneração dos nutricionistas é estabelecida em valor fixo para uma carga horária diária de 05 (cinco) horas somadas aos percentuais referentes a atendimentos clínicos. A farmacêutica percebe valor fixo para uma jornada diária de 08 (oito) horas de segunda a sábado. E os enfermeiros percebem remuneração por hora trabalhada, havendo diferenciação do valor da hora trabalhada em razão da maior responsabilidade dos serviços executados.

(...)

⁹ Art. 476. Nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro.

Em primeiro lugar, a autoridade fazendária avaliou a existência dos requisitos do vínculo empregatício de forma generalizada, sem investigar e identificar as características próprias das diferentes relações mantidas entre os profissionais de saúde e a recorrente, tomando como parâmetro, exclusivamente, o relatório elaborado pela fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego.

Com efeito, para a lavratura de auto infração, com a subsunção dos fatos à norma tributária, a fiscalização tributária utilizou as informações contidas no Relatório de Auditoria da Superintendência Regional do Trabalho e Emprego do Amazonas/Setor de Inspeção do Trabalho, encaminhado pelo Ministério Público do Trabalho da 11ª Região, por meio do Ofício nº 241/2012/PRT11/GAB/APPR (fls. 232/241).

É dizer, a constatação do preenchimento das condições que caracterizam os profissionais de saúde como segurados empregados, na forma do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 1991, em razão dos requisitos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, foi extraída integralmente dos elementos trazidos no relatório de auditoria do Ministério do Trabalho e Emprego, a partir de seleção dos trechos pertinentes ao lançamento tributário.

Nesse documento, a fiscalização do trabalho, após procedimento de auditoria da empresa Check Up Hospital Ltda, concluiu pela contratação de forma irregular dos trabalhadores, nos anos de 2010 e 2011, cujo sócios participantes da sociedade em conta de participação prestaram serviços de maneira habitual, constante, subordinada e plenamente integrada à atividade desenvolvida pela empresa.

Ao deixar de aprofundar a investigação, a fim de confirmar as circunstâncias da prestação de serviços pelos profissionais de saúde, levando em consideração apenas o relatório da fiscalização trabalhista, algumas vezes copiando afirmações e conclusões, não existe individualização, citação de nomes ou situações concretas, ainda que pela técnica de amostragem. Quando muito, a fiscalização tributária se referiu ao grupo de médicos, fisioterapeutas, nutricionistas e enfermeiros.

A caracterização do vínculo de segurado empregado de maneira globalizada para todos os profissionais de saúde é extremamente problemática, por faltar elementos de conexão com a prática da subordinação jurídica.

Um estabelecimento hospitalar desenvolve diversas atividades sensíveis, em ambientes controlados sob diversos aspectos, em atenção às normas de saúde e higiene, que exigem organização, regulamentação e designação de responsáveis técnicos.

Contudo, seguir as normas internas de funcionamento do hospital, cumprir as regras gerais de atendimento ou respeitar a coordenação de diretor clínico, não implica, inevitavelmente, subordinação jurídica dos profissionais de saúde para fins de caracterizar o vínculo na condição de segurado empregado. Há que se colher elementos concretos da limitação da autonomia.

Vale ressaltar, ainda, que as circunstâncias contratuais mencionadas pela fiscalização tributária não são particularidades da relação de emprego, tampouco a retribuição na forma de remuneração por produtividade.

Aliás, quanto a esse último aspecto, não se confirma as características de salário previamente ajustado, visto que o profissional de saúde faz jus aos valores somente quando os serviços são efetivamente prestados, o que afasta a percepção de remuneração pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, interrupção do contrato ou por dever legal de pagamento, próprios do vínculo de emprego. Não existindo contraprestação, não haverá valores a receber.

Além do mais, em razão das peculiaridades da prestação de serviço por médicos, fisioterapeutas, nutricionistas e enfermeiros, pressupõe-se a autonomia na execução da atividade e, consequência, ausência de subordinação técnica.

Por óbvio a falta de subordinação técnica não importa, necessariamente, em inexistência de subordinação jurídica. É plenamente possível a condição de empregado, até porque a estrutura unidade hospital necessita ser organizada e comandada, porém o ônus probatório é da fiscalização tributária, que deve demonstrar, na linguagem de provas, a existência dos elementos da relação jurídica.

Particularmente quanto aos médicos, é sabido que se organizam para prestar serviços para diversos hospitais e clínicas, mantendo flexibilidade de horários e escalas, de modo a atender às exigências e conveniências da profissão. A atividade do médico é desenvolvida com autonomia.

Com base na auditoria da fiscalização trabalhista, cujo relatório produzido contém os motivos de fato que serviram de fundamento para o lançamento tributário, e nos respectivos autos de infração lavrados pela Superintendência Regional do Trabalho e Emprego, o Ministério Público do Trabalho ajuizou Ação Civil Pública, cadastrada sob o nº 0011770-05.2013.5.11.0001, na qual buscou a desconsideração da sociedade em conta de participação e o reconhecimento de vínculo empregatício entre empresa e profissionais de saúde (médicos, fisioterapeutas, nutricionistas e enfermeiros).

Em grau de apelação, o Tribunal Regional do Trabalho da 11ª Região excluiu os médicos do vínculo empregatício, com a seguinte fundamentação (fls. 1.922/1.934):

(...)

I - DO NÃO RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO DOS PROFISSIONAIS MÉDICOS

Não vislumbro relação empregatícia entre a unidade hospitalar requerida e os médicos, uma vez que a realidade vivenciada por esses profissionais é peculiar, não se amoldando ao regramento previsto no art. 3º da CLT. Há alguns que atendem os pacientes do hospital e os seus próprios, o que denota a autonomia

da atuação profissional; outro grupo tem plantões estabelecidos, porém podem indicar substitutos na impossibilidade de cumprirem a escala, o que demonstra a ausência do requisito da pessoalidade, sem contar os que apenas utilizam o centro cirúrgico do hospital, circunstância que caracteriza a eventualidade da prestação.

Portanto, essa multiplicidade de situações fáticas impede o acolhimento do objeto da lide relativamente ao vínculo empregatício dos médicos que atuam no hospital em sua generalidade.

No presente caso, trata-se de uma profissão essencialmente liberal, não subordinada à figura do empregador, sequer ensejando a invocação do princípio da primazia da realidade.

A natureza autônoma dos serviços prestados por médicos não pode ser ignorada. A própria Lei n.º 3.999/1961 reporta-se a outras formas de ajuste, em seu art. 12.

De fato, como apontou a auditoria, os médicos exerciam na requerida funções típicas de atividade empresarial na condição de sócios participantes da sociedade, mas isto só não basta, sendo necessário perquirir os pressupostos da relação jurídica estampados no art. 3º da CLT.

Não se está a afirmar a competência dos agentes de fiscalização para autuar as empresas por falta de registro do contrato de trabalho na CTPS dos médicos, da mesma forma que não se questiona a possibilidade de vir a ser reconhecida a condição de empregado. Apenas identifica-se que não há nos autos elementos a demonstrar o trabalho desses profissionais, prestado de forma pessoal e periódica.

A subordinação jurídica, traço marcante da vinculação empregatícia, no caso de médicos, não se ancora no poder do empregador de dizer "o que" e "como fazer". A especialidade da prestação não os comporta. Entrementes, exterioriza-se por outros indicadores, como obediência às ordens gerais, a fixação de horários, a imposição de penalidades, os quais também não lograram comprovação.

De outra vertente, os contratos de sociedade firmados entre os médicos e a empresa igualmente não apresentam vícios formais ou de declaração de vontade (erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão, fraude), à luz dos arts. 138 a 165 do Código Civil. Logo, perfeitamente válidos, já que celebrados por agentes capazes, na forma prescrita em lei e com objeto lícito e possível (art. 104 do CCB). Daí que a manifestação de vontade deve subsistir, atendendo à intenção nela consubstanciada, interpretando-se conforme a boa-fé e os usos do lugar da celebração (arts. 110, 112/114 do CCB). A tutela dessa categoria profissional não pode ser inflexível, na medida em que inexistiu qualquer transgressão às normas de regência da sociedade em conta de participação (art. 991 a 996 do Código Civil).

A affectio societatis, que faz convergir a intenção e vontade dos sócios de se unirem em sociedade, com interesses e fins comuns, igualdade, direitos recíprocos e compartilhamento de lucros e perdas, como demonstrado nos contratos trazidos aos autos, não se coaduna com o contrato de trabalho em que preponderam a subordinação e a autoridade de uma das partes, respondendo o empregador pelos riscos do empreendimento.

Assim, com relação aos médicos, são válidos os contratos civis celebrados, não se identificando condições que denunciem o vínculo empregatício.

Por estes fundamentos, divirjo, data vênua, do voto do Exmo. Relator e dou provimento ao recurso ordinário, modificando a sentença, no sentido de não reconhecer o vínculo empregatício dos médicos.

(...)

(Destaque do Original)

A decisão foi mantida pela 3ª Turma do Tribunal Superior do Trabalho (TST), que não conheceu do recurso de revista interposto pelo Ministério Público do Trabalho, com trânsito em julgado em 23/04/2019:¹⁰

RECURSO DE REVISTA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO DA 11ª REGIÃO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. MÉDICOS CONTRATADOS POR SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO E PESSOA JURÍDICA. TERCEIRIZAÇÃO. PEJOTIZAÇÃO. VÍNCULO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO CONFIGURADA.

Cinge-se a controvérsia acerca da forma de contratação de médicos por sociedade em conta de participação, e posteriormente por pessoa jurídica, para os serviços médicos pelo Check Up Hospital Ltda. O Tribunal Regional, por maioria, reformou a sentença, por entender que " são válidos os contratos civis celebrados, não se identificando condições que denunciem o vínculo empregatício " (pág. 1310), diante da ausência de comprovação da subordinação. Assim, não estando comprovada a subordinação jurídica dos médicos contratados pelo hospital reclamado, não há elementos suficientes para reconhecer o vínculo de emprego, previstos no artigo 3º da CLT, mantendo-se a decisão regional acerca de se tratar de relação cível e não de emprego. Óbice da Súmula 126 do TST. **Recurso de revista não conhecido.**

(Destaque do Original)

Extraí-se das peças judiciais, juntadas ao presente processo, que a instrução probatória identificou uma multiplicidade de situações fáticas, entre serviços médicos de emergência e tratamento intensivo, em regime de plantão, atendimentos especializados, por meio de consultas médicos, e procedimentos cirúrgicos, que impediam reconhecer o vínculo empregatício dos médicos em sua generalidade, exatamente o aspecto antes mencionado neste

¹⁰ Fonte: tst.jus.br

voto da necessidade de individualização da realidade hospitalar, ainda que se utilizando de amostragem.

No caso, a tese vencedora concluiu pela carência de elementos de prova quanto à existência da subordinação clássica entre médicos e hospital, a exemplo de obediência às ordens gerais, fixação de horários e imposição de penalidades.

Quanto aos demais profissionais de saúde, fisioterapeutas, nutricionistas e enfermeiros, a decisão judicial não afastou de forma expressa o vínculo empregatício, porém também não determinou a formalização do contrato de trabalho no período da auditoria, em conformidade com a legislação obreira.

De fato, a Vara de origem concedeu prazo para adequação da situação laboral com os profissionais de saúde e decidiu julgar parcialmente procedentes os pedidos da ação civil pública para (fls. 1.610/1.619):

(...) o fim de determinar a rescisão, no prazo de 60 dias, de todos os contratos de SCP e PJ com médicos, enfermeiros, fisioterapeutas e nutricionistas e contratados tais profissionais apenas por contratos de trabalho (na forma da CLT), além de uma indenização por dano moral coletivo, fixada em R\$ 50.000,00, a ser revertida em favor de uma instituição ligada à saúde, a ser indicada pelo autor. (...)

Ocorre que mesmo em relação aos demais profissionais de saúde, não restou demonstrada a subordinação jurídica, tão somente a dimensão estrutural, ante a inclusão dos serviços prestados na dinâmica organizacional e operacional do hospital.

Tal percepção é confirmada pelo Ministério Público do Trabalho nas alegações finais, que assim se pronunciou (fls. 1.594/1.600):

(...)

Noutro giro, embora o preposto e as testemunhas Kelly Cabral de Arruda e Adriana Monteiro de Oliveira Gioia tenham declarado que escalas de serviço são elaboradas pelos próprios profissionais e que não há interferência da direção da reclamada nas escalas e na execução das atividades, está claro que, ainda que não seja constatada a subordinação direta clássica entre esses profissionais e a demandada, inafastável é a **subordinação** na modalidade **estrutural** ou reticular, ante a patente inclusão dos serviços prestados pelos trabalhadores na dinâmica organizacional e operacional do tomador.

(...)

(Destaque do Original)

A título de prova, o lançamento fiscal não está acompanhado por qualquer intimação ou oitiva de algum profissional de saúde sobre a realidade da prestação de serviço no

estabelecimento hospital, apenas do relatório de auditoria da fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego.

Diferentemente, conforme ata de audiência na ação civil pública, ocorrida no dia 14/02/2014, se tomou o depoimento de uma enfermeira e de uma fisioterapeuta, que declararam, em linhas gerais, que as escalas de serviço eram elaboradas pelos próprios profissionais, com flexibilidade de substituição de turnos e horários, e que não havia interferência direta da direção do hospital nas escalas e na execução das atividades de saúde (fls. 1.576/1.579).

Para demonstrar o requisito subordinação a decisão recorrida apenas reproduziu o contido no relatório fiscal (fls. 368):

(...)

Na configuração do requisito subordinação, é de se evidenciar ainda, o contido no Relatório Fiscal, quanto, à remuneração dos nutricionistas ser estabelecida um valor fixo para uma carga horária diária de 05 (cinco) horas, a farmacêutica perceber valor fixo para uma jornada diária de 08 (oito) horas de segunda a sábado, e os enfermeiros perceberem remuneração por hora trabalhada, com diferenciação do valor da hora trabalhada em razão da maior responsabilidade dos serviços executados.

(...)

A contratação do profissional de saúde por um valor fixo de remuneração, para cumprir determinada carga horária diária, semanal ou mensal, pode ser indício de relação de emprego, contudo inconclusivo sobre a perda de autonomia.

Os fatos alegados devem estar amparados em prova. Por isso, imprescindíveis elementos adicionais de conexão, objetivamente documentados, que revelem a subordinação jurídica na prestação de serviços, tais como obrigatoriedade de dias e horários e, no caso de faltas ou atrasos, aplicação de penalidade ao trabalhador.¹¹

Enfim, diante do conjunto probatório, é mais que evidente as irregularidades na forma de contratação utilizada pela recorrente para obter a mão de obra imprescindível para integrar o corpo clínico fixo, essencial ao funcionamento do empreendimento hospitalar. Nenhuma relação societária existiu, tão somente uma relação laboral de prestador e tomador de serviços, em que cada trabalhador, pelo esforço pessoal, ganhava pelo que efetivamente produzia.

O objetivo, com tal arquitetura empresarial, consistia na redução dos encargos trabalhistas e da carga tributária dos negócios, incluindo a previdenciária, em detrimento da formalização de uma relação de trabalho.

¹¹ Os autos estão instruídos com cópia da escala de enfermagem mensal no centro cirúrgico. Os técnicos de enfermagem são contratados do hospital, como empregados, na forma da CLT, segundo documentação juntada (fls. 733/745 e 1.576/1.579).

A despeito de tais evidências, contudo, não restou comprovada nos autos a subordinação jurídica dos profissionais de saúde arrolados no lançamento, fundamental para a caracterização como segurados empregados. Frise-se que relação de trabalho não é sinônimo de relação de emprego.

Ao mesmo tempo, escapa à competência do órgão julgador administrativo a reclassificação dos fatos tributários a fim de manter a incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos a contribuintes individuais, visto que significaria a alteração do critério jurídico do lançamento fiscal, resultando em prejuízo, inclusive, ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Dessa forma, cabe afastar o reconhecimento de vínculo de segurado empregado dos profissionais de saúde - médicos, fisioterapeutas, nutricionista, enfermeiros etc., integrantes da base de cálculo do lançamento fiscal, e, por consequência, tornar improcedentes os autos de infração lavrados pela autoridade tributária.

Não se trata de reconhecer vício no lançamento fiscal, e sim conjunto probatório insuficiente para comprovar a subordinação dos prestadores de serviço.

Deixo de analisar as demais razões de defesa, por absoluta desnecessidade ao deslinde do feito.

Conclusão

Ante o exposto, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar os autos de infração.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **José Márcio Bittes**

A discussão central recai sobre a caracterização ou não da relação de emprego PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS entre os profissionais de saúde e a recorrente, em detrimento da forma jurídica adotada (sociedade em conta de participação).

É incontroverso que a terceirização de atividades-fim, inclusive de natureza artística e intelectual, foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, conforme decidido na ADC nº 66/DF, ADPF nº 324/DF e RE nº 958.252/MG (Tema 725 da Repercussão Geral). Nessas decisões, a Suprema Corte afirmou que a contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, ainda que em caráter personalíssimo, é opção legítima do contratante, submetendo-se ao regime

fiscal e previdenciário próprio das pessoas jurídicas. Contudo, o próprio STF deixou claro que essa presunção de licitude cede quando demonstrados fraude, simulação ou abuso de direito, situação em que cabe à Administração Tributária requalificar os fatos sob a ótica da primazia da realidade.

O próprio CARF já se pronunciou em diversas ocasiões neste sentido. Destaco, por exemplo, o Acórdão nº 2102-003.438, no qual se consignou que *“as premissas fixadas pelo STF sobre a validade da prestação de serviços intelectuais mediante pessoa jurídica não excluem a competência da administração tributária para fiscalizar a legalidade e regularidade da contratação, reclassificando os fatos jurídicos à luz da primazia da realidade, quando identificada a utilização fraudulenta da pessoa jurídica para dissimular a relação de emprego”*. Da mesma forma, no Acórdão nº 2201-007.388, este Conselho assentou que *“é procedente o lançamento fiscal que, diante da constatação de que o segurado, contratado sob qualquer outra denominação, preenche os requisitos legais de pessoalidade, eventualidade, subordinação e onerosidade, desconsidera o vínculo pactuado e efetua o enquadramento do colaborador como segurado empregado”*.

No caso concreto, a fiscalização demonstrou que os valores pagos aos sócios participantes não guardavam relação com o capital supostamente integralizado, mas sim com a quantidade de plantões, horas e consultas realizadas. O relatório fiscal e o acórdão recorrido evidenciam o *“estrito controle denominado produção”*, traduzido pelo número de plantões e consultas, bem como pela definição prévia de horários e atividades, **em inequívoca manifestação de poder diretivo e disciplinar do hospital**. O conjunto probatório evidencia que os pagamentos realizados aos sócios participantes não guardavam qualquer relação com o capital ínfimo por eles integralizado, mas sim com a quantidade de plantões, horas e atendimentos realizados. **A remuneração era ajustada conforme a produtividade e a carga horária cumprida, situação que descaracteriza a alegada distribuição de lucros e confirma a natureza contra prestativa dos valores.**

Ademais, os contratos e fichas de admissão revelam cláusulas que atribuem ao sócio ostensivo poderes típicos do empregador, como: avaliação do grau de complexidade dos serviços, imposição de obrigações de execução, retenção e bloqueio de pagamentos em caso de descumprimento, possibilidade de aplicação de penalidades e **exigência de aviso prévio para desligamento**. Esses dispositivos traduzem **nítido poder diretivo e disciplinar do hospital sobre os profissionais, configurando subordinação jurídica em sua concepção tradicional**.

A alegação de que a subordinação estrutural ou objetiva não seria suficiente à caracterização da relação empregatícia não socorre a recorrente. De fato, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADPF 324 e do RE 958.252 (Tema 725), reconheceu a licitude da terceirização da atividade-fim, mas não afastou a incidência da legislação trabalhista e previdenciária quando demonstrados os elementos da relação de emprego. Ao contrário, o próprio STF destacou que a validade das formas alternativas de contratação não impede a identificação do vínculo empregatício quando presentes seus pressupostos fáticos.

No caso em análise, **não se trata de mera inserção do trabalhador na dinâmica empresarial, mas de efetivo controle do hospital sobre a forma, tempo e modo da prestação dos serviços, evidenciado pelo controle rigoroso da produção, pela fixação de carga horária, pela remuneração vinculada a horas e plantões e pela possibilidade de sanções em caso de inadimplemento.** Tais elementos ultrapassam a esfera da simples coordenação de atividades típicas de contratos civis, revelando clara subordinação hierárquica.

Assim, a subordinação jurídica — em sua concepção clássica e tradicional, prevista no art. 3º da CLT — encontra-se devidamente caracterizada. A prova dos autos demonstra que os profissionais estavam sujeitos a regras impostas pelo hospital, que estabelecia horários, avaliava a produtividade, retinha pagamentos em caso de descumprimento e detinha poderes de fiscalização e sanção. Esse conjunto de elementos elimina a autonomia típica de uma verdadeira contratação civil de serviços e atrai a incidência da legislação previdenciária sobre as remunerações.

A atividade de constituição do crédito tributário é vinculada e obrigatória, não configurando invasão da competência da Justiça do Trabalho. Aqui não se declara vínculo trabalhista em sentido estrito, mas apenas se reconhece, para efeitos previdenciários, a incidência da contribuição devida pelos segurados empregados, em face da natureza jurídica real das relações verificadas.

Ademais, **a análise da subordinação não pode se restringir à chamada “subordinação estrutural” ou “objetiva”, a qual, isoladamente, não é suficiente.** O que se verificou foi a **presença de subordinação jurídica, traduzida na sujeição direta ao poder de mando, ao controle disciplinar e às regras impostas pelo hospital,** conforme já destacado em precedentes desta Casa (Acórdão nº 2102-003.438, *negritei*).

Número do processo: 18470.732658/2021-46 Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção Câmara: Primeira Câmara Seção: Segunda Seção de Julgamento Data da sessão: Wed Aug 07 00:00:00 UTC 2024 Data da publicação: Wed Sep 04 00:00:00 UTC 2024 Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2016, 2017 LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Descabe falar em nulidade do auto de infração quando o ato administrativo estiver revestido das formalidades legais, em que o relatório fiscal e seus anexos contêm os elementos indispensáveis para compreender o lançamento fiscal e seus fundamentos, facultando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. É infundada a alegação de nulidade do lançamento quando a administração tributária não adotou critério jurídico inovador, distinto daquele até então praticado, em relação ao sujeito passivo e fato gerador, com aplicação de nova interpretação de forma retroativa. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO. FATO GERADOR. TABELA PROGRESSIVA. AJUSTE ANUAL. Na hipótese de omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica, sujeitos à tabela progressiva e ajuste anual, o fato gerador do imposto de renda aperfeiçoa-se no

dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE (ADC) Nº 66/DF. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL (ADPF) Nº 324/DF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 958.252/MG, PARADIGMA DO TEMA 725/STF. ART. 129 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO OU NÃO, POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. **Extrai-se das decisões vinculantes do STF que a contratação de sociedade prestadora de serviços intelectuais, inclusive artísticos, mesmo que em caráter personalíssimo, é opção constitucionalmente válida, submetendo-se apenas ao regime fiscal e previdenciário próprio das pessoas jurídicas. Presume-se a sua licitude desde que o contrato corresponda à realidade, ausente fraude, simulação ou, mesmo, o abuso de direito, a fim de ocultar a relação de emprego com o tomador dos serviços.** PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. COMPETÊNCIA LEGAL DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. **As premissas fixadas pelo STF sobre a validade da prestação de serviços intelectuais mediante pessoa jurídica não excluem a competência da administração tributária para fiscalizar a legalidade e regularidade dessa contratação, reclassificando os fatos jurídicos à luz da primazia da realidade, fundamentada na prevalência da substância sobre a forma, quando identificada a utilização fraudulenta da pessoa jurídica para dissimular a relação de emprego.** PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO. REQUISITOS. A subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego. **Para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora, é inviável considerar apenas a subordinação estrutural ou a subordinação objetiva como elementos de prova. Cabe à fiscalização demonstrar a subordinação jurídica na concepção tradicional de submissão direta aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante, dentre outros,** que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil. PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. EMISSORA DE TELEVISÃO. PROVA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE E CONLUÍO. INEXISTÊNCIA. É insubsistente o lançamento fiscal quando a autoridade fiscal não comprova o elemento subordinação na relação entre artista e emissora de televisão, tampouco os fatos narrados e provas dos autos corroboram a fraude e o conluio para simular o recebimento de valores a título de serviços artísticos por meio da interposição da pessoa jurídica contratada.

Nome do relator: CLEBERSON ALEX FRIESS

Portanto, ainda que se reconheça que a fiscalização poderia ter aprofundado a individualização de algumas relações, não se pode desconsiderar a robustez do conjunto probatório que revela a utilização da SCP como instrumento de ocultação de relação de emprego, com o único objetivo de afastar a incidência das contribuições previdenciárias. Do contrário estaria incorrendo em uma espécie de “*cegueira deliberada*” ignorando o princípio da primazia da verdade material.

A jurisprudência administrativa e judicial tem reconhecido que a burla mediante sociedades em conta de participação ou outras formas contratuais não impede o enquadramento tributário adequado, devendo **prevalecer a primazia da realidade sobre a forma**. O art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 impõe que a **decisão administrativa seja pautada pelas provas constantes dos autos, as quais, no presente caso, são suficientes para a caracterização da prestação de serviços subordinados e remunerados como relação de emprego, por considerar que estão presentes todos os requisitos legais do art. 3º da CLT e do art. 12, I, da Lei nº 8.212/91, especialmente a subordinação jurídica**, razão pela qual a contratação por meio de SCP deve ser desconsiderada, restando comprovada a existência de vínculo laboral entre os profissionais de saúde e o hospital, em consonância com o princípio da primazia da realidade e com a jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal e deste Conselho.

Portanto, estão presentes todos os elementos caracterizadores do vínculo empregatício previstos no art. 3º da CLT e no art. 12, I, da Lei nº 8.212/91, razão pela qual incidem as contribuições previdenciárias exigidas nos autos de infração.

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes