



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.723529/2016-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.928 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	HOSPITAL PRONTONORTE S/A

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma, bem como, quando o acórdão contiver inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, é cabível a oposição de embargos para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO TEMA 725 STF (RE 958.252). REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. JULGADO EM CONJUNTO COM A ADPF 324.

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2201-011.057, de 09/08/2023, manter a decisão original.

Sala de Sessões, em 5 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

Participaram do presente julgamento os julgadores: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luana Esteves Freitas.

## RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) de fls. 2.975/2.980 (págs. PDF 835/840 da parte 2), em face do Acórdão nº 2201-011.057, proferido por esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, em sessão plenária de 09 de agosto de 2023 (fls. 2.934/2.973 e págs. PDF 794/833 da parte 2), com fundamento no artigo 65, § 1º, inciso III do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015, vigente à época, atual artigo 116, § 1º, inciso III do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023.

A ementa e o dispositivo do acórdão restaram assim resumidos (fl. 2.934 e pág. PDF 794 da parte 2):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.**

É possível a execução da atividade-fim por intermédio de autônomos ou pessoas jurídicas legalmente contratadas para tal mister, exceto quanto preenchidos os requisitos da relação de emprego previstos na legislação trabalhista.

O ônus de provar a existência do vínculo de emprego entre a contribuinte e a prestadora de serviços é da autoridade lançadora.

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO COM BASE ESTRITAMENTE COM RELAÇÃO AO DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS.**

Como constatado, o descumprimento das obrigações acessórias ocorreu pela consideração de que as obrigações principais não seriam devidas, de modo que, com o cancelamento do lançamento decorrente das obrigações principais, os lançamentos decorrentes das obrigações acessórias também não se sustentam.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Francisco Nogueira Guarita (Relator) e Debora Fofano dos Santos, que deram provimento parcial para afastar a qualificação da multa de ofício. Foi designado o Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya para redigir o voto vencedor.

O processo foi encaminhado à Presidência da 1ªTO/2ª Câmara/2ªSeção para análise dos Embargos de Declaração opostos, conforme teor do Despacho de Encaminhamento (fl. 2.981 e pág. PDF 841 da parte 2).

Por esclarecedor, reproduzo o seguinte excerto do Despacho de Admissibilidade dos Embargos (fls. 2.985/2.987 e págs. PDF 845/847 da parte 2):

(...)

#### **Dos Embargos de Declaração**

A Fazenda Nacional, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, apresentou os Embargos de Declaração de fls. 2975 a 2980 alegando a existência de:

- a) omissão sobre a comprovação dos elementos da relação de emprego apontados pela fiscalização e a prática fraudulenta da terceirização; e**
- b) contradição entre a ementa e a conclusão do voto vencedor.**

É o relatório.

#### **Admissibilidade dos Embargos de Declaração**

Os Embargos de Declaração estão previstos no art. 65, do Anexo II do RICARF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Feitas essas considerações, passamos à necessária apreciação.

#### **a) Da omissão sobre a comprovação dos elementos da relação de emprego apontados pela fiscalização e a prática fraudulenta da terceirização**

A embargante alega que o voto vencedor do acórdão ora embargado omitiu-se quanto à análise da existência dos requisitos das relações de emprego entre a contribuinte e as empresas terceirizadas, assim como não se manifestou sobre o uso fraudulento da terceirização apontados pela fiscalização:

(...) o I Relator (sic) considerou que a autuação não merece prosperar por estar embasada em orientação jurisprudencial considerada inconstitucional por decisão definitiva do STF em sede de repercussão geral. Contudo, o voto restou omissivo sobre ponto essencial da autuação, uma vez que não se

manifestou acerca dos elementos caracterizadores da relação de emprego bem explicitados no Relatório Fiscal.

No caso, apesar dos questionamentos ligados à proibição legal na contratação de terceirizados nas atividades fins da empresa ser fato superado e afastado pelo entendimento jurisprudencial recente, restou omissivo o voto vencedor, uma vez que não afastou outros argumentos e elementos de prova que confirmam a relação empregatícia e a respectiva obrigatoriedade ao pagamento das contribuições sociais objeto do presente lançamento.

Por exemplo, o Relatório fiscal (fls. 26 a 88) registra em seu item 52 e seguintes ter sido caracterizada a subordinação hierárquica dos prestadores de serviço quanto sua dependência econômica e técnica, *verbis*, o que sequer foi ventilado pelo Redator:

(...)

Outrossim, como bem frisou a fiscalização, e sequer mencionado pelo Redator, nas relações contratuais, não interessa a empresa, e sim a pessoa física. Ou seja, a excelência exigida pelo contratante nos serviços médicos que oferece é advinda dos profissionais que os prestam, efetivamente e não da pessoa jurídica contratada, o que demonstra o desvirtuamento do instituto da terceirização.

Ponto também que não restou esclarecido pelo voto vencedor, e que demonstra o abuso da terceirização pretendida, diz respeito à constatação da Fiscalização de que não obstante seja o contribuinte uma empresa com atuação na área de atendimento à saúde, inclusive pronto-socorro e emergência, não havia entre seus segurados empregados contratados nenhum profissional médico, independentemente da especialidade, no decorrer do ano de 2012. Ora, não é crível a possibilidade de um hospital de tamanho porte não ter sequer um médico ou outro profissional efetivo no seu quadro de funcionários efetivos.

Além de não se manifestar acerca dos elementos caracterizadores da relação de emprego, o voto vencedor ainda restou omissivo no que toca ao fato de que as pessoas jurídicas contratadas não tinham patrimônio imobilizado, empregados ou mesmo outros elementos que comprovariam que as mesmas existiam independente da empresa contratante de seus serviços médicos, cujos profissionais se tratava exclusivamente dos médicos prestadores dos serviços à contribuinte fiscalizada.

Segundo constata-se do Relatório Fiscal, a autuação baseou-se no conjunto probatório, uma vez que além das características de relação de emprego dos atos praticados pelos referidos profissionais, detectados pela fiscalização e confirmados pela decisão recorrida, teriam outros elementos que denotariam a relação de emprego, como por exemplo, vários atos

ocorridos por ocasião do local da prestação dos serviços, como a atividade médica em atividades ambulatoriais e emergenciais, que, de acordo com a normas legais, deveriam ser prestadas por funcionários efetivos do hospital Prontonorte; os tipos de sócios constantes das sociedades prestadoras de serviços, cujo quadro societário era formado exclusivamente pelos médicos prestadores do serviços em questão; além da falta de estrutura e outros empregados das empresas prestadoras, como também o fato de que o hospital Prontonorte não dispor no quadro de empregados de nenhum profissional médico efetivo.

Tudo isso leva a crer que, as relações contratuais e empresariais analisadas, foram efetuadas unicamente com o objetivo de mascarar a relação empregatícia existente entre o contribuinte e as empresas prestadoras dos serviços, o que não foi enfrentado pelo Redator.

Dessa forma, da leitura do voto vencedor do acórdão recorrido, verifica-se que não obstante o voto vencedor tenha afastado a autuação em função da proibição legal na contratação de terceirizados nas atividades fins da empresa ser fato superado e afastado pelo entendimento jurisprudencial, fato incontestável é que esse não enfrentou os outros argumentos e elementos de prova constantes do Relatório Fiscal, que confirmam a relação empregatícia e a respectiva obrigatoriedade ao pagamento das contribuições sociais objeto do presente lançamento, o que dificulta a compressão das razões de decidir do colegiado.

O colegiado deixou, assim, de analisar questão relevante para o julgamento do caso. Nesses termos, revela-se a necessidade de se aclarar o decisum, sanando as omissões acima apontadas, a fim de que a decisão deste Colegiado se mostre consentânea com tudo o que destes autos consta, bem como para que seu conteúdo reste claro e completo.

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que não assiste razão à embargante.

O voto vencedor do acórdão fundamenta seu entendimento no julgamento pelo STF do RE 958252, submetido ao rito da repercussão geral, que reconheceu a inconstitucionalidade dos incisos I, III, IV e VI da Súmula TST nº 331, tendo sido esse o elemento basilar do lançamento.

Nesse sentido destaca:

Portanto, o Egrégio STF já reconheceu a inconstitucionalidade da orientação jurisprudencial do TST, no que diz respeito quanto à proibição da terceirização da atividade-fim e por tal razão, cai por terra o fundamento adotado pela autoridade fiscal para a lavratura do auto de infração ora em discussão

(...)

Neste sentido, não merece sustentar a autuação ora em análise, por estar embasada em orientação jurisprudencial considerada inconstitucional por decisão definitiva do STF em sede de repercussão geral.

Merece destaque o fato de que o STF, admitiu e proveu reclamação constitucional para desconstituir acórdão contrário ao entendimento firmado na ADPF 324 e no RE 958.252, **em caso que tratava especificamente da contratação de médicos por intermédio de pessoa jurídica da qual os sócios são os próprios prestadores de serviços** (AgRg na Reclamação 47.843/BA, Rel. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJ 08.02.2022).

Assim, entendeu a maioria do colegiado que, tendo a fiscalização se utilizado da Súmula nº 331 TST e tendo a mesma sido declarada parcialmente inconstitucional pelo STF em julgamento submetido ao rito da repercussão geral, incabível a manutenção do lançamento.

Nesse sentido a análise das condições apresentadas pela fiscalização se tornariam despicienda pela turma julgadora, não se consubstanciando em omissão no acórdão, uma vez que não teriam o condão de afastar a declaração de inconstitucionalidade da norma trabalhista.

Ademais, mesmo que assim não fosse, o livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos.

Nesses termos, não resta demonstrada a omissão alegada.

#### **b) Da contradição entre a ementa e a conclusão do voto vencedor**

A embargante aponta ainda contradição entre a ementa e a conclusão do voto vencedor, nos seguintes termos:

Por fim, salienta-se ainda contradição entre a ementa e o voto vencedor, uma vez que apesar da ementa fixar expressamente que “É possível a execução da atividade-fim por intermédio de autônomos ou pessoas jurídicas legalmente contratadas para tal mister, **exceto quanto preenchidos os requisitos da relação de emprego** previstos na legislação trabalhista. **O ônus de provar a existência do vínculo de emprego entre a contribuinte e a prestadora de serviços é da autoridade lançadora**”, o voto baseou-se tão somente na licitude da terceirização da atividade fim em função do decidido pelo STF, não enfrentando nenhum dos elementos e argumentos da autoridade fiscal autuante constantes do Relatório Fiscal, que demonstram o abuso do instituto da terceirização e o vínculo empregatício.

Nesse ponto, verifica-se que assiste razão à embargante.

Isto porque o entendimento expresso pelo voto vencedor do acórdão foi no sentido de licitude da contratação de empresas terceirizadas na atividade-fim, sem a exceção disposta na ementa.

Assim, resta demonstrada a contradição apontada.

### **Conclusão**

Com fundamento no art. 65, §3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, dou parcial seguimento aos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, em relação ao item **b) Da contradição entre a ementa e a conclusão do voto vencedor.**

(...)

Extrai-se da reprodução acima que os Embargos de Declaração foram acolhidos para sanar a contradição entre a ementa, em que se admite a contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços relacionados à atividade-fim, à exceção de quando houver o preenchimento dos requisitos da relação de emprego previstos na legislação trabalhista e a conclusão do voto vencedor, baseada exclusivamente na decisão do STF em sede de repercussão geral que considerou inconstitucional a orientação jurisprudencial do TST.

Tendo em vista o fato de o conselheiro relator não compor mais esta turma julgadora, os presentes autos foram redistribuídos, mediante sorteio, compondo lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

Por preencherem os requisitos de acolhimento, o presidente desta Colenda Turma deu seguimento aos Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme teor do Despacho de Admissibilidade de Embargos (fls. 2.984/2.988 e págs. PDF 844/848 da parte 2).

Preliminarmente, cumpre deixar consignado que, quando do julgamento do recurso voluntário, acompanhei o voto do relator, que ao final restou vencido, tendo prevalecido o entendimento divergente da maioria dos membros do colegiado, constante do voto vencedor apresentado pelo relator designado para a sua redação, que adotou como fundamento a insustentabilidade da autuação por esta estar embasada em orientação jurisprudencial declarada parcialmente inconstitucional por decisão definitiva do STF, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE 958252, que reconheceu a inconstitucionalidade dos incisos I, III, IV e VI da Súmula TST nº 331.

Em seu voto, o referido relator ressaltou, ainda, que (fl. 2.987 e pág. PDF 847 da parte 2):

(...)

Merece destaque o fato de que o STF, admitiu e proveu reclamação constitucional para desconstituir acórdão contrário ao entendimento firmado na ADPF 324 e no RE 958.252, **em caso que tratava especificamente da contratação de médicos por intermédio de pessoa jurídica da qual os sócios são os próprios prestadores de serviços** (AgRg na Reclamação 47.843/BA, Rel. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJ 08.02.2022).

(...)

Das matérias suscitadas nos Embargos de Declaração, no Despacho de Admissibilidade dos Embargos foi acolhida apenas a alegação “da contradição entre a ementa e a conclusão do voto vencedor” sob o fundamento de que “o entendimento expresso pelo voto vencedor do acórdão foi no sentido de licitude da contratação de empresas terceirizadas na atividade-fim, sem a exceção disposta na ementa” (fl. 2.987 e pág. PDF 847 da parte 2).

Com efeito, o fundamento do voto vencedor foi no sentido da aplicação do Tema 725 - Terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa, cujo *leading case* foi o Recurso Extraordinário (RE) 958252, com repercussão geral reconhecida, julgado em conjunto com a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324, nos quais se discutia a licitude da terceirização de atividades precípua da empresa tomadora de serviços, fixou a seguinte tese jurídica: "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".

Assim, com o objetivo de sanar a contradição apontada, a ementa do acórdão embargado deve ser alterada para os seguintes termos:

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO TEMA 725 STF (RE 958.252). REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. JULGADO EM CONJUNTO COM A ADPF 324.

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.

## Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se no sentido de acolher os embargos formalizados em face do Acórdão nº 2201-011.057, de 09/08/2023, para, sem efeitos infringentes, sanar a contradição apontada entre a ementa e o fundamento do voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos**