



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

Processo nº 10166.728615/2011-26
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.776 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
Recorrente HOB HOSPITAL OFTALMOLÓGICO DE BRASÍLIA LTDA e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

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

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

GENERALIZAÇÃO NA AÇÃO FISCAL. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Tratando-se de exigência fiscal embasada na caracterização de segurados empregados, com constatação expressa, pela autoridade administrativa fiscal, dos pressupostos fáticos habitualmente existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, quais sejam: serviços prestados por pessoa física, subordinação, habitualidade / não eventualidade e onerosidade, a autuação deve recair sobre as operações efetivamente fiscalizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, no que tange à caracterização do vínculo empregatício, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior (Relator), e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que a autuação recaia, apenas, sobre os médicos efetivamente diligenciados pela Fiscalização, conforme tabelas constantes do voto do Relator, devendo tal decisão ser aplicada ao auto de infração DEBCAD 37.348.232-9 (CFL 68). Vencidos os Conselheiros Maurício Nogueira Righetti e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à aferição indireta da base de cálculo. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto à multa qualificada, reduzindo seu montante ao patamar ordinário de 75%. Vencidos os Conselheiros Maurício Nogueira Righetti, José Ricardo Moreira e Denny Medeiros da Silveira, que votaram por manter a multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor, em relação à caracterização do vínculo empregatício, o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Julgamento iniciado na sessão de 3 de outubro de 2018, com início às 14h, e encerrado na sessão de 7 de novembro de 2018, com início às 9h.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em exercício e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Denny Medeiros da Silveira, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, José Ricardo Moreira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 8ª Tuma da DRJ/BHE, consubstanciada no Acórdão nº 02-64.240 (fls. 850), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de Autos de Infração - AIs lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários, conforme Relatório Fiscal de fls. 75/96, são os descritos a seguir:

Obrigação principal

- **AI DEBCAD 37.348.233-7:** no valor de R\$ 3.982.051,92, consolidado em 15/11/2011, referente à contribuição social destinada à Seguridade Social correspondente à parte da

empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, não declarada em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, nas competências 1/2007 a 12/2008;

- **AI DEBCAD 37.348.234-5:** no valor de valor de R\$ 173.059,97, consolidado em 15/11/2011, referente à contribuição devida pelos segurados empregados, não declarada em GFIP, nas competências 1/2007 a 12/2008;

- **AI DEBCAD 37.348.235-3:** no valor de valor de R\$ 1.049.813,67, consolidado em 15/11/2011, referente às contribuições destinadas a terceiros, não declaradas em GFIP, nas competências 1/2007 a 12/2008.

Constitui fato gerador das contribuições lançadas a remuneração paga pelo autuado a segurados empregados que lhe prestaram serviços por meio de empresas interpostas.

De acordo com o Relatório Fiscal, o contribuinte contratou empresas para prestar serviços relacionados à sua atividade-fim (área de atividade médica hospitalar especializada em oftalmologia). Informa que tais empresas eram unipessoais e, como não possuíam empregados, os serviços foram prestados pessoalmente pelos sócios.

Ainda segundo o mencionado Relatório, as empresas emitiram notas fiscais com numerações sequenciais, o que pressupõe a exclusividade da prestação de serviço para o sujeito passivo, e não houve formalização dos contratos de prestação de serviços entre o autuado e as empresas contratadas.

Concluiu a fiscalização que tais circunstâncias evidenciam a natureza de relação de emprego entre os sócios das empresas e o Hospital Oftalmológico de Brasília – HOB.

O Relatório Fiscal contém ainda as seguintes informações:

- conforme Organograma do HOB, o hospital é dividido em três áreas, quais sejam, 1) Centro Cirúrgico: Enfermeiro; 2) Prestadores PJ: Corpo Clínico; e 3) Farmácia/Compras: Farmacêutico (Anexo V – fl. 598);

- a área destinada à prestação dos serviços para os quais o hospital foi criado é formada exclusivamente por empresas prestadoras de serviços;

- no período objeto da ação fiscal, o HOB possuía apenas duas empregadas

- uma enfermeira e uma farmacêutica;

- toda a atividade do hospital que, à época, teve um faturamento de mais de R\$ 50.000.000,00, foi desenvolvida pelas duas

empregadas, pelos dois sócios e pelas supostas prestadoras de serviço;

- os médicos não tinham opção, uma vez que só eram contratados por intermédio de uma pessoa jurídica, ou seja, a única forma de os mesmos prestarem serviços à HOB era abrindo uma empresa;

- as empresas contratadas informam como sede da “pessoa jurídica” um endereço residencial (Anexo IX – fls. VIII – fl. 664/670);

- o hospital controla todo o procedimento referente à prestação dos serviços médicos, pois é o responsável: 1) pelos convênios com os planos de saúde; 2) pela marcação das consultas; 3) pelo controle dos atendimentos emergenciais ou não; 4) pela cobrança e pelo recebimento das consultas/procedimentos; 5) pela contagem da produção médica; 6) pelo cálculo do valor da remuneração de cada profissional; 7) assim como pela efetuação do devido pagamento (Anexo X – fls. 672/673);

- conforme informações dispostas no sítio do autuado na Internet, o HOB disponibiliza aos médicos credenciados uma área reservada e “[...] que esta área contém os demonstrativos dos pagamentos efetuados aos mesmos, assim como os dados da produtividade médica nas consultas, nos exames, nas cirurgias e glosas” (Anexo XI - 795);

- segundo o hospital, esta integração visa o “compartilhamento da gestão médica e a transparência no relacionamento”;

- alguns destes profissionais, sócios das empresas interpostas, ocupam cargos de chefia e são membros de comissões do HOB, a exemplo dos profissionais listados no item 12.13 do Relatório, “[...] o que revela a institucionalização de mecanismos utilizados para mascarar o vínculo empregatício” (Anexo XI – fls. 793/794);

Com base nos elementos dos autos, concluiu a fiscalização que: 1) as funções exercidas pelas empresas interpostas faziam parte da estrutura organizacional do autuado e estavam relacionadas à atividade-fim do sujeito passivo; 2) todos os serviços relacionados à atividade principal do HOB foram executados pelas empresas de trabalhadores subcontratados por intermédio de “pessoas jurídicas”; 3) empresas de trabalhadores não foram contratadas para prestar serviços ao sujeito passivo, mas sim pessoas físicas, sócias dessas empresas, invocando o pressuposto da pessoalidade na prestação de tais serviços, 4) os serviços foram executados nas dependências do HOB e as atividades desempenhadas pelos sócios das empresas continuaram subordinadas à política administrativo-econômico-produtiva do autuado.

Assim, os sócios das empresas prestadoras de serviços foram considerados segurados empregados para fins previdenciários, e os débitos relativos às contribuições previdenciárias não

declaradas/pagas, incidentes sobre a remuneração por eles auferida, foram lançados em nome do autuado.

A apuração da base de cálculo se deu por aferição indireta, com base na Lei nº 8.212/1991, art. 33, §§3º e 6º, conforme explicitado nos itens 12.28 e 12.28 do Relatório Fiscal.

A base de cálculo das contribuições de responsabilidade da empresa encontra-se evidenciada no Anexo I (fls. 97/104), que identifica o valor de todas as novas fiscais emitidas pelas empresas interpostas e suas respectivas fontes de apuração.

Para o cálculo da contribuição dos segurados, devido à impossibilidade de identificação de quais sócios prestaram serviço ao HOB, a fiscalização considerou o serviço prestado por apenas um dos sócios e respeitou o limite máximo do salário de contribuição, conforme Anexo VI.

Multa

Com a edição da Medida Provisória - MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a aplicação de multas por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias passou a ser regida por este novo diploma legal, com vigência a partir da competência 12/2008.

Contudo, como o lançamento abrange período anterior a essa data, nos termos do Código Tributário Nacional - CTN, artigo 106, II, "c", fez-se necessário realizar o cálculo comparativo entre as multas aplicáveis nos termos da lei vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores e as novas multas instituídas pela MP nº 449/2008, conforme Tabelas 1, 2 e 3 do Relatório Fiscal, aplicando-se a mais benéfica ao contribuinte.

Após essa comparação, a fiscalização verificou que para todas as competências objeto da autuação (1/2007 a 11/2008) a multa mais benéfica foi a capitulada na Lei nº 8.212/1991, artigo 35 (24%). Para tais competências também foi lavrado AI por descumprimento de obrigação acessória (Debcad nº 37.348.232-9 - CFL68), com multa aplicada com base na Lei nº 8.212/1991, art. 32, §5º, c/c RPS, art. 284, II e art. 373.

A competência 12/2008 não fez parte do comparativo, pois se refere a período posterior à publicação da MP nº 449/2008. A multa dos AIs por descumprimento de obrigação principal para essa competência foi aplicada nos termos da Lei nº 8.212/1991, art. 35-A c/c a Lei nº 9.430/1996, art. 44, II (75%), que foi duplicada (150%), com base na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, § 1º, em decorrência da existência de fraude e de sonegação fiscal.

Descumprimento de obrigação acessória

Conforme mencionado, também foi lavrado o seguinte auto de infração por descumprimento de obrigação acessória:

•AI DEBCAD 37.348.232-9 (CFL 68): por infringência à Lei 8.212/1991, art. 32, IV e §5º c/c artigo 225, IV, § 4º do

Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, por ter a empresa deixado de incluir em GFIP todos os dados correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias relativas às competências 1/2007 a 11/2008.

Pela infração acima mencionada, foi aplicada a multa prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 32, §5º, na redação anterior à MP nº 449/2008, c/c o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, art. 284, II, no valor de R\$ 65.550,49, com a atualização procedida pela Portaria MPS/MF nº 407, de 14/7/2011.

Impugnação

O sujeito passivo foi pessoalmente cientificado dos autos de infração em 22/12/2011 (fls. 6, 24, 40 e 58). Em 19/1/2012 apresentou a impugnação de fls. 799/837, na qual alega o que segue.

Afirma que o procedimento adotado pelo agente fiscal infringiu as disposições do CTN, artigo 142, pois os autos de infração não contêm todos os requisitos legais.

Assegura que a atividade administrativa de lançamento é vinculada, de modo que não pode o agente fiscal realizar tal função segundo critérios pessoais ou em atenção à legislação espúria.

Discorre sobre: 1) a natureza tributária das contribuições para o custeio da seguridade social; 2) o princípio da legalidade e demais princípios constitucionais relativos ao regime jurídico tributário; e 3) fontes de financiamento da seguridade social, conforme Constituição Federal - CF de 1988, artigo 195, incisos I a IV e § 4º.

Diz que a remuneração paga a pessoa física em decorrência da prestação de serviço autônomo, ou a pessoa jurídica em decorrência de prestação de serviços, não pode ser considerada salário nos termos da CF/1988, artigo 195, inciso I.

Alega que o lançamento se fundamenta no CTN, artigo 116, parágrafo único, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/1/2001, que possui eficácia limitada, pois somente produzirá efeitos se e quando for regulamentada. Discorre sobre a evolução normativa relacionada ao assunto. Defende que tal norma não pode servir de supedâneo para a presente autuação.

Discorre sobre os conceitos de dissimulação e simulação. Afirma que não houve comprovação de atos ilícitos praticados pelo autuado que se enquadrem no conceito de dissimulação.

Alega que o autuado é entidade afeta à prestação de serviços médicos hospitalares no ramo oftalmológico, tratando-se de hospital respeitado, que atua na área desde 1981.

Afirma que os prestadores de serviços citados pela fiscalização são pessoas jurídicas regularmente constituídas e idôneas, que atuam no ramo da saúde como prestadores de serviços à impugnante.

Diz que são 18 empresas “[...] cujas atividades tiveram início desde o ano de 1992, 1998, 2000, 2003, 2004, 2005, 2007, com um quadro societário de 3,4,5 ou mais sócios, cujas sedes estão localizadas, além de Brasília-DF, em outros Estados da Federação, tais como: Santo Antônio de Posse-SP; Campinas-SP; Jundiaí-SP; Goiânia- GO; Maracanau- CE; Palmas-TO; Itabuna-BA; Salvador-BA; São Paulo-SP”.

Alega que, com o crescimento do hospital no decorrer dos anos, foi necessária a contratação de prestação de serviços na mesma área de atuação, o que foi feito licitamente, com emissão de nota fiscal pelo prestador contratado, devidamente lançada na contabilidade da impugnante, com retenção na fonte de imposto de renda, COFINS, PIS e CSLL, devidamente informadas nas declarações de imposto de renda e de imposto de renda retido na fonte.

Informa que no período objeto da autuação a parte operacional da impugnante era totalmente terceirizada, sendo executada por profissionais das empresas prestadoras de serviços contratadas.

Diz que o Código Civil Brasileiro não veda o contrato verbal/informal e que as empresas contratadas emitiram notas fiscais de prestação de serviço, que os tributos foram retidos e que as notas fiscais foram lançadas na contabilidade.

Alega que não há vínculo empregatício entre o autuado e as prestadoras de serviço.

Afirma que, nos termos da CLT, artigo 3º, empregado é toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, de forma pessoal, sob a dependência deste e mediante salário, e que não se enquadra nessa definição o trabalhador que presta serviços de vez em quando ou esporadicamente.

Frisa que em se tratando de contrato de trabalho, o empregado está subordinado ao empregador, devendo obedecer às ordens deste.

Assegura que a prestação de serviços, assim como o trabalho autônomo, distingue-se do vínculo de emprego pela inexistência da relação de subordinação jurídica e pelo fato de não haver uma relação de hierarquia entre o prestador/autônomo e o contratante dos serviços.

Afirma que o prestador de serviço ou o autônomo não possui jornada de trabalho fixada por terceiros, não tem que bater ponto, não tem o dever de usar uniforme, e que o método ou a metodologia do serviço prestado é de sua exclusiva responsabilidade.

Discorre sobre os pressupostos da pessoalidade na relação de emprego. Afirma que, no caso concreto, os serviços foram prestados por diversas empresas constituídas regularmente e por profissionais qualificados de profissão regulamentada.

Diz que “[...] se fosse considerado que o caráter pessoal (ou mesmo personalíssimo) da prestação de serviços é que não pode constituir objeto de pessoas jurídicas, cair-se-ia no absurdo de recusar a existência de toda e qualquer sociedade de prestação de serviço, absurdo esse rejeitado pela realidade do mundo contemporâneo”.

Com relação ao requisito da continuidade, enfatiza que o posicionamento do Tribunal Superior do Trabalho de que o trabalho por mais de 2 dias por semana caracterizaria a continuidade empregatícia. No caso concreto, afirma que não há continuidade, pois os serviços não foram realizados diariamente ou mais de dois dias por semana.

Assegura não haver subordinação no caso em questão, já que os serviços foram prestados por pessoas jurídicas que em seus quadros possuem profissionais qualificados, cuja execução é de sua exclusiva especialidade e responsabilidade, inclusive quanto aos métodos e metodologia empregada.

Reafirma que não se vislumbra no caso em tela a existência dos pressupostos da relação de emprego: pessoalidade, continuidade, onerosidade e subordinação, de modo que não há que se falar em dissimulação ou simulação.

Assegura que a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais encontra respaldo constitucional, especificamente no artigo 5º, incisos XIII e XVII que tratam, respectivamente, do livre exercício profissional e da liberdade de associação.

Diz que nada impede que o contribuinte constitua uma pessoa jurídica com a pretensão de limitar a responsabilidade a uma parte de seu capital, separando o patrimônio da pessoa jurídica e o da pessoa física.

Afirma que, no entanto, em se tratando de questões tributárias, devem ser observadas as regras estabelecidas no CTN sobre responsabilidade tributária, dispensando-se a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica prevista no Código Civil, artigo 50.

Alega que se deve distinguir a desconsideração da personalidade jurídica das hipóteses elencadas no CTN, artigo 135, que prevê a responsabilidade pessoal em casos de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Afirma pairar grande celeuma na doutrina acerca da desconsideração da personalidade jurídica de pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais. Discorre sobre a questão.

Conclui que as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

Com relação à multa qualificada, diz que o enquadramento se deu de forma genérica e que a fiscalização não logrou êxito em enquadrar a conduta do impugnante na Lei nº 4.502/1964, artigos 71, 72 e 73, sobre os quais discorre.

Afirma que o agente fiscal aplicou a multa baseado em interpretação subjetiva dos fatos, sem comprovar objetivamente qualquer conduta dolosa/fraudulenta por parte do contribuinte em induzir, auxiliar ou montar uma estrutura para reduzir os tributos a pagar, o que por si só inviabiliza a aplicação da multa qualificada.

Alega que a taxa Selic possui característica de juros remuneratórios, e não moratórios, de modo que sua aplicação como encargo tributário da União afronta o disposto na CF/88, artigo 192, §3º e no CTN, artigo 161, § 1º. Cita jurisprudência.

Afirma tratar-se não somente de inconstitucionalidade manifesta, como também de quebra de hierarquia das leis, vez que a Lei Ordinária nº 9.065/1995 não poderia ter alterado o CTN, aprovado pela Lei nº 5.172/1966, porém com status de lei complementar.

Defende seja excluída da verba juros de mora a incidência da taxa Selic por afronta à Constituição Federal e ao princípio da hierarquia das normas legais.

Ao final, requer seja considerada improcedente a presente autuação, em função das razões apresentadas, notadamente pela inexistência de vínculo empregatício.

A DRJ julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa do Acórdão nº 02-64.240 abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA E DOS SEGURADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço e recolher o produto arrecadado juntamente com as contribuições previdenciárias a seu cargo.

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a cobrança e recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO.

Não configura desconsideração da personalidade jurídica o afastamento que se faz em relação ao contrato civil de prestação de serviços, reconhecendo-se a condição de segurado empregado.

MULTA QUALIFICADA.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da fraude, a situação em que o sujeito passivo simula relação contratual de direito civil, promovendo a contratação de pessoas físicas, por interposição de pessoa jurídica, com vistas a afastar o vínculo do segurado empregado.

TAXA SELIC.

As contribuições sociais previdenciárias pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic.

APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à lei a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

Cientificada da decisão da DRJ, a Autuada apresenta recurso voluntário, reiterando os argumentos defensivos aduzidos na impugnação apresentada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deve ser conhecido.

Conforme se depreende dos autos, sumariamente relatado acima, tem-se que o lançamento tributário decorre da desconsideração, pela Fiscalização, da contratação realizada pela Recorrente da prestação de serviços médicos por meio de pessoa jurídicas, a chamada pejetização.

Faz-se necessário, assim, uma análise teórica sobre o tema, pelo que se recorre aos escólios do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, então presidente da 1ª TO d 2ª Câmara desta 2ª Seção, consubstanciados no Acórdão 2201-004.378, *in fine*:

Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício. Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister.

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços - atividade econômica cujo o objeto é uma obrigação de fazer - por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da personalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se

resumia a um objetivo determinado, um 'facere' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil.

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

[...]

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

[...]

*Art. 9º - **Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.** (destaquei)*

Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por desconsideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da desconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

A doutrina trabalhista é assente em reconhecer o vínculo de emprego quando presentes, simultaneamente, as características da pessoalidade, da onerosidade, da habitualidade e da subordinação.

Confrontemos as disposições da melhor doutrina trabalhista com os ditames específicos da Lei nº 11.196/05, com o objetivo de encontrarmos a exata diferenciação entre a relação de emprego e a prestação de serviços por pessoa jurídica.

Em primeiro lugar é necessário observar que a pessoalidade não é relevante na distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a

prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes. Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

A análise da onerosidade também não ajuda no traço distintivo. Cediço que tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços, o pagamento pelos serviços prestados está presente.

Logo, o ponto fulcral da distinção é a subordinação. Somente na relação de emprego o contratante, no caso empregador, subordina o prestador de serviços, no caso, o empregado.

Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.

Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.

A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso o contratante da prestação de serviços conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva onde o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordens específicas sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordista-taylorista de produção.

Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação que esta subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e por certo, desses decorre subordinação jurídica, posto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.

Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

Com essas considerações, passemos à análise do caso concreto.

A DRJ, corroborando o entendimento da fiscalização, concluiu que *no presente caso, não se verifica a contratação de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador de serviços, mas sim de autêntica contratação envolvendo a sua atividade-fim, motivo pelo qual não se pode considerar que a conduta do sujeito passivo se constitua em terceirização, como no fundo defende o interessado.*

Verifica-se, pois, que o núcleo da autuação reside, justamente, na “contratação de prestação de serviços em atividade fim” e na “caracterização do vínculo empregatício”.

Da Contratação de Prestação de Serviços em Atividade Fim

Neste ponto, registre-se inicialmente que os serviços médicos são serviços altamente especializados e os profissionais médicos desenvolvem habilidades próprias e pessoais dentro de cada segmento da medicina, que não podem ser desenvolvidas com a mesma técnica, precisão e competência por outros profissionais e, justamente isso, não é possível impedir que uma atividade com alto grau de especialização, como a medicina, seja enquadrada dentro de conceitos pré-definidos de atividade-fim.

A medicina, à medida que avança, busca ramos de especialidades cada vez mais precisos e limitados. Assim, vieram as especialidades médicas com suas tradicionais divisões, cardiologia, neurologia, anestesia, oftalmologia entre outras. Em seguida, com os constantes avanços médicos, os profissionais foram se aperfeiçoando em áreas ainda mais limitadas dentro das especialidades médicas e focando sua atuação em procedimentos específicos.

No que tange à oftalmologia, ramo da medicina de interesse no caso vertente, esclarece a Autuada que *os médicos foram se especializando em tratamento de catarata, retina, glaucoma, etc. E dentro dessas especializações foram se afeiçoando em procedimentos específicos de tratamento de cada uma dessas subespecialidades. Assim, hoje temos a realização da cirurgia refrativa com uso da técnica INTRALASE ou a técnica LASIK. Diante do alto grau de especialização em um determinado seguimento da oftalmologia o profissional que atua em uma área não atua em outra. Tampouco executa um procedimento médico diferente daquele que se especializou. Essa é a realidade dos profissionais que prestam serviços para o HOB.*

Verifica-se, sem muito esforço cognitivo, que, pela própria natureza da atividade médica, os profissionais da medicina com alto grau de especialização executam tarefas que são singulares às suas habilidades pessoais e, por esse motivo, não podem ser enquadrados como pertencentes a atividade-fim de nenhuma empresa, pois desenvolvem um serviço específico, restrito àqueles profissionais especializados naquela área e/ou procedimento.

No presente caso, verifica-se que a Fiscalização autuou, por exemplo, os serviços prestados por médicos anestesistas, o que evidencia, no mínimo, um equívoco na avaliação das especialidades e subespecialidades médicas diante da verdadeira atividade-fim da empresa.

No caso dos serviços prestados por médicos anestesistas, é de se questionar: se a Autuada tem como “atividade-fim”, genericamente falando, a prestação de serviços na área da oftalmologia, como enquadrar os serviços de anestesia como “atividade-fim” desta?

Resposta: não é possível!! Caso contrário, ter-se-ia que reconhecer que os serviços dos médicos anestesistas são “atividade-fim” de toda e qualquer especialidade médica com suas tradicionais divisões já aqui mencionadas: cardiologia, neurologia, anestesia, oftalmologia entre outras.

Não se pode, pois, tratar tal questão de forma tão ampla e generalizada.

Diante deste cenário, afigura-se imperioso aferir qual é a exata delimitação do objeto social da empresa dentro das especificidades e subespecialidades na prestação de serviços médicos e até mesmo dentro da prestação de serviços como um todo, o que não foi feito nem pela Fiscalização, nem pelo acórdão recorrido.

Para o correto enfrentamento de todas as questões referentes aos serviços prestados, deve-se sempre ter em mente que as atividades desenvolvidas pelos prestadores de serviços detinham alto grau de especialização e que é impossível colocar um divisor claro entre quais tarefas estão dentro da atividade-fim da empresa e quais estão fora.

Seguindo a análise a respeito da prestação de serviços na atividade-fim da empresa, destaca ainda o Recorrente que *não existe nem nunca existiu qualquer lei vedando a terceirização da atividade-fim da empresa, sendo que qualquer entendimento em sentido contrário ofende o princípio da reserva legal previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, e a liberdade de contratar prevista no art. 421, do Código Civil (“A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”)*.

Sobre o tema, registre-se que o Supremo Tribunal Federal, no recente julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324, declarou, conforme amplamente noticiado na mídia especializada, a legalidade da terceirização de serviços tanto na atividade-meio quanto na atividade-fim das empresas.

Concluiu, pois, aquela Corte Suprema, no julgamento da ADPF nº 324, que *é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho em pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, revelando-se inconstitucionais os incisos I, III, IV e VI da Súmula 331 do TST*.

Registre-se, pela sua importância, que o Enunciado 331 do TST foi expressamente citado tanto pela Fiscalização (fls. 84), quanto pelo acórdão da DRJ (fls. 858), como parte da fundamentação da autuação.

Neste contexto, face ao até aqui exposto, conclui-se que não prospera o argumento da Fiscalização, corroborado pela DRJ, de que os prestadores de serviços são segurados empregados por terem atuado na atividade-fim do Autuado.

Dos Requisitos da Relação Empregatória

Da Pessoalidade

No que tange à caracterização do vínculo empregatício entre a Autuada e os prestadores de serviços, a DRJ, de forma expressamente lacônica, assim se manifestou em relação à pessoalidade:

*Pois bem, os serviços, assim, eram prestados pessoalmente pelos sócios de tais empresas unipessoais, que emitiam notas fiscais sequenciais pelos serviços prestados, o que demonstra, além da **pessoalidade** na prestação dos serviços, a exclusividade na prestação dos serviços ao autuado, que os remunerava.*

[...]

*Ademais, considerando o disposto na Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho, a terceirização é tida como atividade lícita apenas nos casos de trabalho temporário, serviços de vigilância, conservação e limpeza, e contratação de serviços especializados ligados à atividade meio do tomador e, ainda assim, se inexistentes os pressupostos inerentes ao contrato de emprego, na forma insculpida na CLT, artigo 3º, **notadamente a pessoalidade** e a subordinação jurídica.*

Sobre o tema, convém esclarecer que a pessoalidade na relação de emprego é caracterizada pela infungibilidade do trabalhador na prestação do trabalho. Portanto, é uma obrigação *intuitu personae*, vez que não pode o empregado se fazer substituir por outro sem o consentimento do empregador. Ou seja, é uma obrigação personalíssima e, por isso, se não puder ser executada por aquela pessoa, torna-se inviável a prestação do serviço por aquela pessoa.

Assim, pelos próprios elementos caracterizadores da pessoalidade na relação de emprego, verifica-se que os elementos indicados na decisão da DRJ não guarda nenhuma relação com os elementos necessários a refletir a pessoalidade na relação de trabalho.

Neste ponto, esclareceu a Recorrente que, *quando um determinado médico não podia prestar o serviço por um motivo pessoal, exemplo viagem a passeio ou participação em um Congresso, os demais sócios da sua empresa continuavam prestando os serviços normalmente ao HOB sem que a ausência daquela pessoa em específico prejudicasse a relação mantida entre as partes, que, justamente, pela natureza de prestação de serviços do contrato entabulado não era comprometida pela ausência do médico “A” ou “B”.*

Assim, quando um médico simplesmente informava que não iria cumprir a sua agenda, os demais serviços da sua empresa não eram interrompidos ou prejudicados, pois os demais médicos daquela empresa continuavam a trabalhar regularmente.

Ademais, não é o fato de os pacientes de um determinado médico remarcarem as suas consultas que denota a pessoalidade da relação. Os serviços médicos são prestados em sua grande maioria como obrigações personalíssimas, onde o paciente quer ser atendido por aquele médico em específico, por ser a pessoa de sua confiança. Tal relação se dá entre o médico e o seu paciente (obrigação infungível).

Assim, não é possível confundir a relação entre o médico e o seu paciente com a relação entre a empresa prestadora de serviços e a contratante – no caso, o HOB, onde não existia nenhuma pessoalidade na relação para fins de comprovação da relação de emprego.

Neste ponto, socorre-se, mais uma vez, aos escólios do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira consubstanciados no Acórdão nº 2201-004.378, *in verbis*:

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

Assim, diversamente do entendimento da Fiscalização e, por conseguinte da DRJ, concluiu que não restou caracterizada a pessoalidade da relação entre os prestadores de serviço e a Autuada, não se podendo, em hipótese nenhuma, confundir a relação existente entre médico / paciente com aquela que existe entre o prestador de serviço médico com o contratante.

Da Subordinação

Eis, aqui, o elemento de maior relevância na caracterização de uma relação de emprego. A subordinação é a demonstração clara de que o trabalhador se submete ao seu empregador, agindo a seu mando, obedecendo às suas ordens e sujeito às suas sanções.

A DRJ, neste ponto, concluiu que:

Conforme informado pela fiscalização, os supostos prestadores de serviços estavam inteiramente subordinados à política administrativo-econômico do autuado, uma vez que era ela a responsável pelas celebrações de convênios, marcações de consultas, pelos controles dos atendimentos, cobrança, etc.

A subordinação deve demonstrar que o empregado está sujeito a ordens e fiscalização de um superior. É uma relação onde não existe autonomia entre as partes e as obrigações devem ser cumpridas pelo empregado contratado, especialmente referente a horário, regras e condutas, sob pena de alguma sanção.

No caso em análise, tem-se que os médicos tinham ampla liberdade para fazer os seus horários, marcar e desmarcar consultas. Restou demonstrado, pois, que os médicos contratados tinham ampla e total liberdade para dizer: (1) se iam prestar serviços para o HOB; (2) quando iriam prestar serviços para o HOB; (3) por quanto tempo prestariam serviços para o HOB; e (4) como iriam prestar serviços para o HOB. Também restou

comprovado que os médicos não participavam de reuniões, deliberações do HOB, não estavam sujeitos a suas ordens nem tampouco estavam sujeitos a qualquer sanção por parte do HOB.

É inquestionável que os médicos não estavam sujeitos a nenhum controle por parte do HOB. Não tinham suas atividades fiscalizadas nem muito menos qualquer sanção imposta caso não cumprissem o horário que tinha se comprometido a fazer.

Diante deste cenário, questiona-se: como é possível falar na existência de subordinação?

A teoria da subordinação estrutural (expressão não utilizada textualmente pela DRJ) consiste na inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber suas ordens diretas, mas bastando que acolha seu processo de organização e funcionamento.

No caso, não há que se falar em inserção dos médicos na dinâmica do tomador de serviços, pois era o médico quem informava se ia, quando e por quanto tempo iria atender. Portanto, não havia a inserção do profissional médico dentro da estrutura de organização do HOB. O Fato de o Autuado indicar, por meio de uma tabela, os horários e os consultórios nos quais os médicos iriam atender os seus pacientes não configura, por si só, subordinação estrutural do prestador de serviço ao tomador. Trata-se de organização – e não de subordinação – da rotina de trabalho, conforme as indicações dos próprios médicos de quando estariam presentes no HOB para atender seus pacientes.

Assim, não há que se falar em subordinação estrutural no presente caso, pelo que, também por este motivo, deve ser reformada a decisão de piso.

Do Entendimento da Justiça do Trabalho

Por fim, mas não menos importante, e mesmo considerando ser prescindível para o deslinde do caso em análise, merece destaque o entendimento da justiça do trabalho nos casos em que médicos, ex-prestadores de serviços para o HOB, ajuizaram reclamações trabalhistas no intuito de ver reconhecido o vínculo de emprego e tiveram seus pedidos julgados improcedentes.

Em sede de Memoriais, o contribuinte apresenta os seguintes casos, *in verbis*:

Reclamante: Mário Jampaulo de Andrade

Processo nº 0000525-10.2016.5.10.0004

Sentença

Trata-se a presente de reclamação trabalhista ajuizada por Mário Jampaulo de Andrade contra HOB Hospital Oftalmológico de Brasília Ltda., onde pretende o reclamante a decretação de nulidade da pejotização existente, reconhecimento do vínculo, anotação da CTPS de 02 de junho de 2007 a 04 de janeiro de 2016 (...)

Passo a análise das provas.

O email de fl. 63 de 22/09/2010 informa o pagamento na conta da pj e não de pessoa física para evitar problemas com fiscalização.

O email de fl. 70 comprova que autor fazia sugestões e organizava cursos (anel de Ferrara). O e-mail de fl. 71 informa que autor intermediava descontos em cirurgias. Os e-mails de fls. 71 e 72 informa que autor organizava a questão dos fellows, inclusive recebia agenda de entrevista de fellows junto com o sócio CANROBERT (e-mail direcionado aos dois). O documento de fl. 89 comprova que autor era quem dava o fellow de cirurgia refrativa. No mesmo sentido e-mail de fl. 142 sobre análise de currículo fellow.

O e-mail de fl. 81 comprova que autor representou o Hospital em um caso médico, relativo a um processo. (idêntico ao de fl. 155/156).

Os emails de fls. 75, 76 comprovam que o autor solicitava bloqueio de sua agenda para treinamento em Goiânia, Porto Alegre. O e-mail de fl. 79 comprova que autor desmarcou reunião em face de compromisso seu, sem grandes explicações. O email de fl. 82 comprova fechamento de agenda do autor para congresso nos EUAs por 7 e depois 8 dias. Os email de fls. 134 e 135 informam remarcação de paciente por ida do autor ao ortopedista e que solicitação para evitar encaixes, bem como por dores do autor.

O email de fl. 140 informa que autor avisou que só atenderá 3 retornos conforme regra do HOB.

O email de fl. 84 comprova que autor dava entrevistas, divulgando o hospital e os médicos. No mesmo sentido documentos de fls. 85 a 87, 91, 94 a 133.

O email de fl. 139 informa que autor tinha cartão de visitas, conforme fl. 156.

Os documentos juntados pelo autor, ao contrário do alegado, comprovam autonomia do autor no fechamento de sua agenda e desmarcação de reunião segundo interesse do autor. O fato de usar o termo "solicita" não significa subordinação e que poderia haver uma negativa de fechamento e sim que a central de atendimento deveria fazer o bloqueio da agenda.

[...]

Ora, não vislumbro subordinação jurídica entre o reclamante e o reclamado. A relação entre hospital e médicos geralmente se faz da forma aqui informada. Os médicos parceiros disponibilizam os horários em que podem realizar atendimento, conforme sua própria conveniência, recebendo percentual das consultas, pois o pagamento é dividido com hospital para lucro e cobertura de despesas.

[...]

Ante a inexistência de subordinação jurídica, inexistente o vínculo empregatício, improcedem todos os pedidos do reclamante (destaquei).

*Reclamante: Márcia Moreira Godoy**Processo nº 0001447-21.2016.5.10.0014 – RECURSO ORDINÁRIO***EMENTA**

RELAÇÃO DE EMPREGO. INEXISTÊNCIA. A CLT, em seu art. 3º, considera empregado "toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob dependência deste e mediante salário". É de se esperar que tais elementos estejam necessariamente presentes em um contrato de trabalho, que, na definição de Orlando Gomes, é "[...] a convenção pela qual um ou vários empregados, mediante certa remuneração e em caráter não eventual, prestam trabalho pessoal em proveito e sob direção de empregador." (Contrato individual de trabalho. Forense, 1994. p. 118). Para a Justiça do Trabalho, o elemento definidor da existência de relação de emprego é a presença de subordinação jurídica entre as partes, o que não se verificou nos presentes autos. In casu, a inexistência de relação de emprego entre os litigantes emergiu, de modo incontestado, do conjunto probatório. Recurso ordinário conhecido e desprovido.

MÉRITO

Insurge-se a reclamante contra a sentença de origem que negou a existência de vínculo empregatício entre as partes.

[...]

A própria reclamante admitiu ao depor a constituição de empresa que prestava serviços ao reclamado. Não se desincumbiu, entretanto, do ônus de demonstrar, conforme alegou, que tivesse a constituído por exigência da recorrida. O depoimento também contraria a tese recursal de ausência de instrumento formal de pactuação de prestação de serviço autônomo, pois revelado que referida pactuação deu-se verbalmente.

Ademais, o fato de não haver contrato escrito da parceria havida entre as partes, denota tão somente o elevado grau de confiança existente, como restou claramente evidenciado na degravação do áudio colacionado aos autos, uma vez que a autora fez sua residência médica no reclamado e, ainda, por seu pai ser amigo de longa data de um dos sócios da parte reclamada (ID. 374b8a7 - Pág. 8).

Para além disso, a própria reclamante afirma, no início do áudio acima referido, que não tem intenção de formar esse tipo de vínculo (empregatício) com o reclamado (ID. 374b8a7 - Pág. 2) e, ato contínuo, assevera que está "levantando voo sozinha" por perceber que não está sendo bem remunerada, mas que tem

intenção de sair do hospital, ao passo em que deseja continuar sendo parceira do réu (ID. 374b8a7 - Pág. 3).

Em verdade, após cuidadosa análise da degravação do áudio registrada sob o ID. 374b8a7, o que se infere é que a relação havida entre as partes é de parceria e que a parte reclamante deseja findar a prestação de serviços para o reclamado, expondo os motivos para tanto e, de outro lado, o sócio do reclamado, preocupado com a sociedade empresária, requer a formalização do distrato.

[...]

No depoimento supratranscrito (Sr. VICTOR SAQUES NETO, médico oftalmologista, como a reclamante), chama atenção o fato da ausência de subordinação jurídica e pessoalidade na relação havida entre as partes, quando a testemunha assevera que ela, assim como a reclamante, podem fechar a agenda e fazer-se substituir por outro profissional qualificado.

E nem se diga que a necessidade de comunicação, através de formulário caracteriza a vindicada subordinação jurídica, porquanto pensar o contrário, ou seja, uma ausência de notificação formal ao reclamado, poderia trazer sérias consequências na imagem que o réu detém perante os pacientes.

Outro fato importante é a remuneração pelos serviços prestados, que sempre foi objeto de consenso entre os prestadores de serviços e o reclamado, o que revela a paridade existente na relação.

[...]

Como se percebe, o depoimento acima transcrito (Senhora JANAINA SALES DE JESUS NASCIMENTO) corrobora o da primeira testemunha, pois esclarece que os médicos prestadores de serviço, como a reclamante, disponibilizam os horários de atendimento, podendo fechar suas agendas, sem qualquer consequência ou punição, bastando informar o reclamado, por meio de um formulário.

[...]

As testemunhas, tanto da autora como do reclamado, como diligentemente apontado na sentença primária, confirmaram da liberdade de agenda daquela.

Isso se torna ainda mais evidente quando da análise das correspondências eletrônicas colacionadas sob o ID. b98cf05, in litteris:

[...]

O depoimento da reclamante, aliado à prova oral e documental produzida contrariam os termos da inicial.

Consoante emerge dessa prova, a autora não exercia suas funções sob a égide da disciplina trabalhista, uma vez que ausentes um dos principais requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício, qual seja: a subordinação. Tanto mais, quando evidenciada a autonomia na marcação e cancelamento de consultas, sem nenhuma penalidade por parte do hospital reclamado.

A egrégia 2ª Turma deste Regional, em caso semelhante ao dos presentes autos, em que figurava como parte o reclamado, também entendeu pela existência de parceria entre o réu e o profissional médico que lhe prestava serviços. Peço, pois, vênha para transcrever o referido acórdão naquilo que interessa ao caso sub examine:

[...]

Valorados os aspectos acima indicados, entendo que não se confirmou nos autos a presença dos elementos do art. 3º da CLT. A r. sentença valorou com precisão o acervo probatório, culminando por concluir pela inexistência do vínculo de emprego entre as partes, conforme se infere da fundamentação.

Restou demonstrada nos autos, a contento, a ausência de subordinação jurídica no desenvolvimento do trabalho prestado pela reclamante. Dessa forma, mantenho a sentença quanto à inexistência do vínculo de emprego.

Registre-se, pela sua importância, que a decisão em destaque da Terceira Turma do TRT da 10ª Região transitou em julgado no dia 27/03/2018, conforme se infere da imagem abaixo, extraída do sítio eletrônico daquela Corte:

The screenshot displays the PJe (Processo Judicial Eletrônico) interface for the Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. The main window shows the details of a process with the following information:

- Processo PJe:** RO-0001447-21.2016.5.10.0014
- Assunto(s):** Reconhecimento de Relat
- Relator(a):** Gabinete da Presidência
- Colegiado:** Tribunal Pleno
- RECORRENTE(S):** MARCIA MOREIRA GODOY, ADVOGADO: NICOLINO CASELATO JUNIOR
- RECORRIDO(S):** HOB HOSPITAL OFTALMOLOGICO DE BRASILIA LTDA, ADVOGADO: HUGO LEONARDO DE RODRIGUES E SOUSA

Below the process details, there is a table titled "1 Processo(s) Relacionado(s)" showing related processes:

Número do Processo	Data de Autuação	Polo Ativo	Polo Passivo
RTOrd-0001447-21.2016.5.10.0014	17/10/2016	CARLOS AUGUSTO DE OLIVEIRA +1	HOB HOSPITAL OFTALMOLOGICO DE BRASILIA

At the bottom, there is a table titled "121 Movimento(s) / Documento(s)" showing the history of the process:

Data	Movimento / Documento
12/04/2018 15:31:23	✓ Remetidos os autos para Órgão jurisdicional competente para prosseguir
12/04/2018 15:30:53	Transitado em julgado em 27.03.2018 Certidão (documento restrito)
28/03/2018 00:00:07	✓ Decorrido o prazo de MARCIA MOREIRA GODOY em 27/03/2018 23:59:59
15/03/2018 00:01:22	✓ Publicado(a) o(a) Decisão Monocrática em 15/03/2018
15/03/2018 00:01:22	✓ Disponibilizado (a) o(a) Decisão Monocrática no Diário da Justiça Eletrônico
12/03/2018 14:29:48	Decisão Notificação (documento restrito)

Diante de todo o exposto, forçoso reconhecer a procedência das alegações recursais, nos termos acima declinados.

Da Generalização na Investigação Realizada pelo Fisco

Extrai-se do TVF as seguintes informações:

10. Foram analisadas as remunerações constantes das folhas de pagamento e dos registros contábeis fornecidos pelo contribuinte em arquivos digitais no formato estabelecido no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, aprovado pela IN MPS/SRP nº 12/2006. Foram analisadas também as informações declaradas em GFIP antes do início da ação fiscal, além de outras informações constantes do banco de dados da Receita Federal do Brasil.

11. Da análise dos arquivos e documentos apresentados pelo contribuinte, verificou-se que nem todos os segurados foram declarados em GFIP. Verificou-se ainda que nem todas as remunerações dos segurados que prestaram serviços ao contribuinte foram declaradas em GFIP, conforme relatado a seguir.

12. REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A SEGURADOS COM A UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS INTERPOSTAS

12.1. Da análise dos diversos documentos obtidos durante a ação fiscal, bem como da documentação apresentada pelo contribuinte (em anexo), verificou-se que não houve declaração em GFIP; nem incidência de contribuições sociais sobre fatos geradores relacionados às remunerações pagas a trabalhadores com a utilização de empresas interpostas.

12.13. Importante frisar ainda que alguns destes profissionais, sócios das empresas interpostas, ocupam cargos de chefia e de membros de comissões do HOB. Seguem abaixo alguns nomes de médicos contratados por intermédio de empresas interpostas que ocupam cargos no HOB, conforme Relação do Corpo Clínico (ANEXO XI):

- Eduardo José da Silva Rocha (CLÍNICA ROCHA DE OFTALMOLOGIA LTDA) – Presidente da Comissão de Revisão de Prontuários;
- Patrícia Moitinho Ferreira (MOITINHO E CARVALHO SERVIÇOS MÉDICOS S/S) – Chefe do Departamento de Plástica Ocular Reparadora e Membro da Comissão de Ética Médica;
- Sérgio Luis Kniggendorf (SAINT PAUL OFTALMOLOGIA LTDA) – Chefe do Departamento de Retina;
- Victor Saques Neto (BSB OFTALMOS ASSOCIADOS LTDA) - Membro da Comissão de Ética Médica;
- Keyla Cristina Prado (BSB OFTALMOS ASSOCIADOS LTDA) – Membro da Comissão de Revisão de Óbitos;
- Vicente Augusto Coelho (AMO – ANESTESIA E MONITORIZAÇÃO EM OFTALMOLOGIA S/S LTDA) – Membro da Comissão de Ética Médica;

12.14. Este fato revela a institucionalização de mecanismos utilizados para mascarar o vínculo empregatício.

Neste contexto, tratando-se de exigência fiscal embasada na caracterização de segurados empregados, com constatação expressa, pela autoridade administrativa fiscal, dos

pressupostos fáticos habitualmente existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, quais sejam: serviços prestados por pessoa física, subordinação, habitualidade / não eventualidade e onerosidade, questiona-se: como a fiscalização concluiu que tais pressupostos se aplicam a todos os prestadores de serviços considerados como empregados?!

Não pode prevalecer o argumento da fiscalização no sentido de que há generalizada terceirização da atividade fim do hospital autuado, mediante a adoção de "pejotização", considerando que o Fisco, conforme acima exposto, não analisou cada uma das empresas prestadoras de serviços, tampouco cada médico pessoa física considerada segurado – empregado!

Assim, caso restem superadas as conclusões alcançadas nos itens precedentes, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para que a autuação recaia sobre os médicos efetivamente diligenciados pela Fiscalização, conforme tabela abaixo, extraída do TVF:

- Eduardo José da Silva Rocha (CLÍNICA ROCHA DE OFTALMOLOGIA LTDA) – Presidente da Comissão de Revisão de Prontuários;
- Patrícia Moitinho Ferreira (MOITINHO E CARVALHO SERVIÇOS MÉDICOS S/S) – Chefe do Departamento de Plástica Ocular Reparadora e Membro da Comissão de Ética Médica;
- Sérgio Luis Kniggendorf (SAINT PAUL OFTALMOLOGIA LTDA) – Chefe do Departamento de Retina;
- Victor Saques Neto (BSB OFTALMOS ASSOCIADOS LTDA) - Membro da Comissão de Ética Médica;
- Keyla Cristina Prado (BSB OFTALMOS ASSOCIADOS LTDA) – Membro da Comissão de Revisão de Óbitos;
- Vicente Augusto Coelho (AMO – ANESTESIA E MONITORIZAÇÃO EM OFTALMOLOGIA S/S LTDA) – Membro da Comissão de Ética Médica;

Da Multa Qualificada

A Fiscalização aplicou, no caso em análise, multa de ofício no percentual de 150%, nos termos do § 1º do art.44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Com vistas a embasar a aplicação da multa no percentual de 150%, a Fiscalização pontuou que:

Dos fatos apurados pela fiscalização, relatados mais especificamente nos itens 11 a 38 deste Relatório, concluiu-se que o HOB BSB, a partir da contratação de diversas pessoas

jurídicas para a prestação de serviços na área de saúde, adotou procedimentos visando mascarar sua verdadeira intenção de obter o resultado do trabalho dos médicos pessoas físicas vinculados a estas empresas, mas DE FATO, profissionais que prestaram serviços na qualidade de segurados empregados.

Dessa forma, no intuito de efetivar os pagamentos das respectivas remunerações dessas pessoas físicas, travestia-os contabilmente como meras quitações de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas interpostas.

Tal prática, utilizada por parte do contribuinte, visava impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal - contribuições previdenciárias, modificando suas características essenciais, de modo a reduzir ou evitar o montante do imposto devido, ficando caracterizada a ocorrência de sonegação e fraude.

Neste ponto, cabe esclarecer que, para a constatação de fraude, sonegação ou conluio, deve restar patente a ação ou omissão dolosa, **devendo restar provada, sem sombra de dúvidas, a presença do elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte**; de forma a demonstrar que o contribuinte quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

A autoridade fiscal, ao descrever a aplicação da multa qualificada **não descreveu diretamente a existência do dolo específico**.

Para a aplicação da multa qualificada, há necessidade de caracterização inequívoca do intuito doloso do contribuinte em ludibriar o fisco (prova), pois o dolo integra a figura típica da norma que enseja a penalidade, sendo que a mera omissão (descumprimento de obrigação tributária) não é apta a ensejar a aplicação da multa qualificada.

Portanto, a descrição a ser realizada pela autoridade fiscal não deve se limitar à infração tributária ocorrida, mas deve especificar e demonstrar a conduta de fraude, conluio ou sonegação, mediante a presença de dolo.

Por estas razões, deve ser afastada a multa qualificada de 150%, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Por fim, em que pese a Recorrente não contestar, expressamente, o auto de infração DEBCAD 37.348.232-9 (CFL 68), que segue neste processo, este será afetado pela presente decisão. Sendo assim, antes da sua cobrança, a Unidade de Origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá excluir da sua base de cálculo os valores excluídos na presente decisão.

Conclusão

Face ao exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Com a *maxima venia*, divirjo do Ilustre Relator quanto a não caracterização da relação de emprego, quanto à manutenção da autuação apenas em relação aos médicos diligenciados pela Fiscalização e quanto à desqualificação da multa aplicada, porém, considerando que somente a nossa divergência em relação a não caracterização da relação de emprego é que restou vencedora, trataremos, no presente voto, apenas dessa questão.

Pois bem, ao tratar da caracterização da relação de emprego, duas questões são abordadas pelo Relator: a terceirização da atividade-fim e os requisitos da relação empregatícia.

Quanto à terceirização de atividade-fim, não vemos qualquer necessidade de retoque tanto no relatório fiscal quanto na decisão de primeira instância, pois, em que pese o grau de especialização de cada profissional de saúde, se a Recorrente atua na área médica, com foco na oftalmologia, é óbvio que todas as atividades afetas a essa área estarão ligadas à sua atividade-fim. Por exemplo, para ser realizado um procedimento cirúrgico oftalmológico, além do médico cirurgião, será necessário um anestesta e, quiçá, outros profissionais da área médica, e todos, efetivamente, atuarão na atividade-fim da empresa. O mesmo não ocorrerá, por exemplo, se a Recorrente terceirizar as atividades de limpeza e segurança, pois tais atividades não dizem respeito à sua atividade-fim.

De qualquer modo, convém destacar que a Fiscalização não enquadrhou os prestadores de serviços “pejotizados” como empregados da Recorrente apenas por terem atuado na atividade-fim da empresa, mas, também, pela presença dos elementos caracterizadores da relação empregatícia, os quais trataremos a seguir.

Em seu voto, o Relator transcreve parte de um voto do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, consubstanciado no Acórdão 2201-004.378, no qual é conferida pouca relevância à pessoalidade, à habitualidade e à onerosidade como elementos caracterizadores da relação de emprego, e destacada a importância da subordinação como elemento caracterizador.

De fato, também entendemos dessa forma, pois a subordinação é, realmente, o mais emblemático elemento a demonstrar a presença da relação de emprego.

No caso em análise, tem-se que o Relator tratou apenas da pessoalidade e da subordinação em seu voto, como assim também procedeu a decisão de primeira instância. Sendo assim, faremos o exame apenas desses dois elementos caracterizadores da relação de emprego. De qualquer modo, insta deixar claro que a habitualidade na prestação dos serviços e o respectivo pagamento pela prestação realizada (onerosidade) estão devidamente no conjunto dos autos.

A pessoalidade restou evidenciada pela prestação pessoal dos serviços médicos pelos sócios das empresas contratadas, as quais, inclusive, de caráter unipessoal, não possuíam empregados e, muitas vezes, sequer protagonizavam nas tratativas. Vide o seguinte excerto do relatório fiscal, fl. 81:

12.2 A análise das GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social) dessas empresas revela que elas são unipessoais. As evidências obtidas na fiscalização revelam que tais empresas foram contratadas para prestar serviços relacionados à atividade-fim (área de atividade médica hospitalar especializada em oftalmologia) da contratante. No entanto, como tais empresas não possuem empregados, os serviços foram prestados pessoalmente pelos próprios sócios.

12.3. As informações referentes aos sócios das empresas interpostas foram obtidas a partir dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil – RFB e se encontram dispostas no ANEXO VII deste relatório fiscal.

12.4 Constatou-se a existência de empresas de trabalhadores (supostas “Pessoas Jurídicas” sem empregados declarados em GFIP) que prestaram serviços mensais e emitiram notas fiscais sequenciais ao HOB. A partir da análise das notas fiscais (ANEXO III), podemos observar que tais empresas emitiram notas fiscais com numerações sequenciais, o que pressupõe a exclusividade da prestação de serviço para o sujeito passivo.

12.5. Por intermédio dos Termos de Intimação (em anexo), foram solicitados todos os contratos celebrados com tais “empresas” prestadoras de serviços. Porém, o HOB apresentou uma declaração (ANEXO IV) na qual afirma que os mesmos foram celebrados informalmente. Portanto, fica evidente a natureza de relação de emprego entre os sócios de tais “empresas” e o HOB, uma vez que sequer há um contrato formal de prestação de serviço.

Quanto à subordinação, a situação não é diferente, uma vez que também restou evidenciada, segundo se observa no seguinte esclarecimento constante do relatório fiscal, fl. 82:

12.7. [...] no período objeto desta ação fiscal, o HOB possuía apenas 2 empregadas, uma enfermeira e uma farmacêutica. Portanto, toda a atividade do hospital que teve um faturamento de mais de 50 (cinquenta) milhões de reais nos anos de 2007 e 2008, foi desenvolvida por estas duas empregadas, pelos 2 (dois) sócios do HOB e pelas supostas empresas prestadoras de serviço. Conclui-se, com muita clareza, que não podemos considerar esta prestação de serviço uma relação contratual entre duas empresas, mas sim uma tentativa de disfarçar o vínculo empregatício entre o HOB e os profissionais da área médica sócios das tais “empresas” prestadoras de serviço.

[...]

12.10. Outrossim, conforme declaração do próprio hospital (ANEXO X), verifica-se que o mesmo controla todo o procedimento referente a prestação dos serviços médicos. O HOB é responsável pelos convênios com os planos de saúde, a marcação das consultas, o controle dos atendimentos

emergenciais ou não, a cobrança e o recebimento das consultas/procedimentos, a contagem da produção médica, o cálculo do valor da remuneração de cada profissional, assim como a efetuação do devido pagamento.

12.11. Revela-se, mais uma vez, a subordinação dos profissionais da área médica (empregados) aos ditames do HOB. Uma vez que todas as regras e os controles de prestação de serviço, desde a marcação da consulta até o pagamento referente à prestação da mesma, eram estabelecidos pelo hospital.

E complementando essas informações, transcrevemos o seguinte trecho da decisão de primeira instância, fl. 858:

Conforme informado pela fiscalização, e não infirmado pela defesa, os supostos prestadores de serviços estavam inteiramente subordinados à política administrativo-econômico do autuado, uma vez que era ela a responsável pelas celebrações de convênios, marcações de consultas, pelos controles dos atendimentos, cobrança, etc.

Outra questão que salta aos olhos é o fato de alguns destes “prestadores de serviços”, sócios das empresas interpostas, ocuparem cargos de chefia. Ora, o fato de assumirem cargos dentro da estrutura organizacional do autuado, cujas atividades certamente extrapolam à atividade de prestação de serviços médicos para os quais foram supostamente contratados - repise-se, sem qualquer formalização, constitui mais um forte indício de que tais profissionais, em verdade, eram segurados empregados do sujeito passivo, e se encontravam subordinados às diretrizes empresariais por ele traçadas. Ou seja, a realidade fática ultrapassa a realidade dos supostos contratos firmados informalmente.

Conforme se observa, a Recorrente não se constitui simplesmente num espaço físico onde pessoas jurídicas da área médica atendem seus pacientes. Não se trata de um centro médico, como muitos que existem no Brasil, onde cada prestador de serviço aluga ou compra o seu espaço e gerencia livremente a sua atividade, assumindo, integralmente, os riscos a ela inerentes.

Temos, no caso da Recorrente, uma verdadeira subordinação dos médicos à sua rotina de funcionamento e à sua estrutura de atendimento (celebração de convênios, marcação de consultas, controles de atendimento, cobrança, etc.). Além do mais, a Recorrente é a responsável pela cobrança e pelo recebimento das consultas e procedimentos, pela contagem da produção médica, pelo cálculo do valor da remuneração de cada profissional, assim como pela efetuação do devido pagamento.

Tal quadro nos permite concluir que há, sim, uma verdadeira subordinação à estrutura da Recorrente, situação essa que nos leva à lição de Maurício Godinho Delgado, o qual informa haver uma dimensão estrutural pela qual também se revela a subordinação jurídica e que se expressa “pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus

serviços, independentemente de receber (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização e funcionamento”¹.

Além do mais, em que pese os médicos terem mantido alguma autonomia, esta se mostra mais de cunho profissional, ou seja, no exercício das técnicas médicas próprias de cada especialidade, do que uma autonomia ampla dentro do hospital, e isso é fácil de se constatar.

Considerando que a Recorrente não possui nenhum médico em sua folha de pagamento, segundo demonstrado pela Fiscalização, e que atua na prestação de serviços médico-hospitalares, no ramo oftalmológico, realizando consultas ambulatoriais, exames, cirurgias e internações, e tendo obtido, inclusive, um milionário faturamento nos anos de 2007 e 2008, não é crível que o seu funcionamento tenha dependido, exclusivamente, de médicos absolutamente independentes, ou seja, sem que tenha havido um comando estabelecendo as diretrizes.

Ora, se a atuação dos médicos “pejotizados” dependia da sua sujeição à direção do hospital, quanto ao seu funcionamento, e não vemos como ter sido diferente, é inquestionável a presença da subordinação às diretrizes definidas pela Recorrente, bem como à sua estrutura e à sua dinâmica operacional.

Sendo assim, tem-se por demonstrada a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

¹ DELGADO, Maurício Godinho. Direitos fundamentais na relação de trabalho. Revista LTr, São Paulo: LTr, v. 70, n. 06, junho de 2006, p. 667.