



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.722006/2015-20
ACÓRDÃO	2201-012.313 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDE PRIMAVERA - ASSISTENCIA MÉDICA HOSPITALAR LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

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 maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que lhe negou provimento.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 6970/6972):

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

- **Autos de Infração 51.080.686-4 e 51.080.687-2** – Contribuições previstas no art. 22, incisos I e II da Lei nº 8.212/91 (**parte patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, respectivamente**), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados;
- **Autos de Infração 51.080.688-0 e 51.080.689-9** – Contribuições dos **segurados empregados**, previstas no art. 20 da Lei nº 8.212/91, cujas obrigações de arrecadar e recolher são da autuada, nos termos do art. 30, inciso I, alíneas "a" e "b", da Lei nº 8.212/91;
- **Auto de Infração 51.080.690-2** – Contribuições destinadas às outras entidades e fundos definidos como **terceiros**, a cujo recolhimento a autuada é obrigada.

Consta no Relatório Fiscal de fls. 37/52 conforme segue.

No procedimento de fiscalização, através de análise da documentação apresentada, bem como das informações à disposição da RFB, constatou-se que a REDE PRIMAVERA contratou e remunerou pessoas físicas através da constituição,

pelos contratados, de Pessoa Jurídica, configurando-se o fenômeno conhecido no mundo jurídico como "Pejotização".

Para tanto, a empresa REDE PRIMAVERA celebrou contratos de prestação de serviços junto a diversas Pessoas Jurídicas que por sua vez eram remuneradas contra a emissão de Notas Fiscais.

No relatório fiscal foi demonstrada a existência do fato gerador da contribuição previdenciária, decorrente da prestação de serviços para a REDE PRIMAVERA, concretizada, na realidade, por Pessoas Físicas, na figura de sócios das contratadas e não por Pessoa Jurídica.

Tendo em vista a apuração dos fatos e de acordo com a documentação apresentada, bem como pelas razões expostas no relatório fiscal, ficou evidenciado que 56 Pessoas Jurídicas - PJ contratadas como prestadoras de serviços junto à REDE PRIMAVERA, na verdade atuaram como profissionais pessoas físicas, na figura de um ou mais dos sócios das PJ, que, em caráter não eventual, executavam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades-fim da empresa autuada, na consecução do objeto do seu empreendimento econômico, configurando-se, portanto a caracterização de segurados empregados entre a REDE PRIMAVERA e sócios de 56 PJ, listadas no ANEXO I.

Foram considerados salários de contribuição os valores constantes das Notas Fiscais, emitidas pelas PJ contratadas, detalhadas através de planilhas fornecidas pela REDE PRIMAVERA, em anexo, valores estes que se encontram validados pela contabilidade do sujeito passivo e por declaração em DIRF.

Procedeu-se, portanto à identificação dos sócios que prestaram o serviço, para cada contrato. Para tanto, intimou-se a empresa a prestar esta informação. A empresa confeccionou planilha identificando os sócios que efetivamente prestaram os serviços, conforme ANEXO II.

Em parte dos contratos foi possível fazer a correta identificação da remuneração, por empregado, já que os serviços foram prestados por um único sócio. Neste caso, foi considerado como salário de contribuição o valor integral das Notas Fiscais.

Para os contratos em que a prestação dos serviços deu-se através de mais de um sócio, o valor global da remuneração é conhecida, já que corresponde ao valor da Nota Fiscal, porém a individualização por sócio não foi possível. Nesses casos foi necessária a utilização do procedimento de arbitramento para a apuração da base de cálculo.

Para o arbitramento da remuneração de cada sócio considerado segurado empregado, foi atribuído a cada sócio, nomeado em planilha elaborada pela REDE PRIMAVERA como os efetivos prestadores dos serviços, salário de contribuição mensal proporcional ao número de prestadores em cada Nota Fiscal.

A planilha identificada como ANEXO VI aponta os valores dos salários de contribuição e a contribuição do segurado devida, apurados e individualizados por sócio considerado segurado empregado.

O cálculo das contribuições está demonstrado no “Discriminativo do Débito – DD” e o embasamento legal consta do relatório “Fundamentos Legais do Débito – FLD”.

A Multa de Ofício de 75% foi aplicada de acordo com o artigo 35-A, da Lei 8.212/1991, incluído pela Lei 11.941/2009, que determina que, nos casos de lançamento de ofício, seja observado o disposto no art. 44, inciso I, caput, da Lei no 9.430/1996.

Da Impugnação

Cientificada dos autos de infração na data de 16/07/2015, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado às fls. 212/213, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 216/261) na data de 14/08/2015 (fl. 216), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Preliminar

I.1. – Nulidade dos Autos de Infração – Supressão do direito à ampla defesa e ao contraditório. Ausência de indicação sobre quais fatos geradores deixaram de ser declarados.

I.2. – Nulidade do Auto de Infração – Ausência de indicação das pessoas que tiveram o vínculo de trabalho reconhecido.

II – Do Mérito

II.1. – Da regularidade da contratação das empresas prestadoras de serviços médicos. Artigo 129 da Lei 11.196/2005. Precedentes do CARF.

II.2. – Da ausência de vínculo de emprego. Sociedades empresárias. Parceria comercial para captação de clientela.

II.3. – Sobre a alegação de contrato de emprego dissimulado – Pejotização e Hipossuficiência: (a) Relação de empresas autuadas e suas peculiaridades.

II.4. – Multa confiscatória – desrespeito ao princípio da proporcionalidade

II.5. – Inexigibilidade dos juros sobre a multa de ofício;

II.6. – Duplicidade de base de cálculo e de fato gerador – excesso de exação – necessidade de dedução, exclusão ou compensação de verbas;

II.7. – Duplicidade de base de cálculo e de fato gerador – parte devida pelos segurados (médicos) Excesso de exação - necessidade de dedução, exclusão ou compensação de verbas.

Da Decisão de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG – DRJ/BHE, em sessão realizada na data de 30/01/2017, por meio do acórdão nº 02-71.249 (fls. 6969/6987), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 6969/6970):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal, juntamente com os demais discriminativos e anexos que compõem o Auto de Infração, cumprem a sua função de informar com precisão e clareza sobre os fatos caracterizadores da infração, bem como os dispositivos legais e normativos que amparam o lançamento, permitindo ao impugnante o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

A ciência de Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal e Relatório Fiscal com a descrição dos fatos que deram origem à autuação e o acesso a todos os elementos constantes do processo, aliados à demonstração do pleno conhecimento das irregularidades contestadas na impugnação apresentada afastam a conjectura de cerceamento do direito de defesa.

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.

ARTIGO 129 DA LEI 11.196/2005. FATO GERADOR A TRIBUTAR. REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO.

Inaplicável o artigo 129 da Lei 11.196, de 2005, quando não há similitude dos fatos com o que prescreve a norma.

No campo do Direito Tributário, interessa a ineficácia relativa do ato ou negócio simulado para que se alcancem os direitos subjetivos do Estado em conhecer e tributar o verdadeiro fato gerador.

Os requisitos da relação de emprego não se prendem aos aspectos formais inerentes às relações jurídicas, mas por elementos fáticos, que, na situação, são comuns aos trabalhadores indicados pela fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO NO PERCENTUAL DE 75% - LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Princípio da Legalidade. Correta a aplicação do percentual, pois de acordo com o texto legal que rege a matéria.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificada do resultado do julgamento em primeira instância na data 24/02/2017, conforme termo de ciência por abertura de mensagem (fl. 6989), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 6994/7034) na data de 08/03/2017 (fl. 6991), no qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Da atividade médica e da atividade hospitalar – da parceria institucional;

II – Dos vícios presentes da autuação. Da base de cálculo majorada e da omissão na dedução das contribuições pagas pelos supostos segurados;

III – Da ausência dos requisitos autorizadores para aferição indireta;

IV – Do não preenchimento dos requisitos do artigo 3º da CLT;

V – Da prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas – do artigo 129 da Lei n. 11.196/2005 – Do artigo 55 da Lei n. 9.430/96 e da contradição da própria autuação;

VI – Da jurisprudência trabalhista.

Juntamente com o Recurso Voluntário, a contribuinte apresentou Laudo Pericial Contábil Fiscal (fls. 7035/8198), emitido pela empresa TAX ACCOUNTING AUDITORIA & CONSULTORIA TRIBUTÁRIA.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Do Mérito – “Pejotização”

O lançamento é referente às contribuições previdenciárias devidas sobre o total das remunerações pagas pela empresa a segurados (parte patronal, GILRAT, empregados e terceiros), cujas pessoas jurídicas foram descaracterizadas, no período de 01/2011 a 12/2011.

A controvérsia do presente litígio consiste na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas, a partir das cláusulas que estabelecem relações de trabalho dos contratos de prestação de serviços pactuados entre a Recorrente (CONTRATANTE) e as pessoas jurídicas (CONTRATADAS), em confronto com a legislação vigente.

Inicialmente, pela pertinência com o tema ora em apreço, utilizo para compor o presente voto o seguinte excerto do acórdão nº 2201-004.378, de relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira:

(...)

Verifica-se, inclusive pelo relatado, que o lançamento tributário decorre da desconsideração, pela Autoridade Fiscal, da contratação entabulada pela Recorrente da prestação de serviços médicos por meio de pessoa jurídicas, a chamada pejetização.

Assim, necessária, previamente, alguma análise teórica sobre o tema.

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 pessoalidade, 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 serviço, 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, 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 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 personalidade não é relevante no 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 essa (sic) considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente recurso voluntário será encontrada a partir da comprovação, ou não, da existência da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação, entre as pessoas físicas que prestaram os serviços mencionados no auto de infração e a Recorrente.

(...)

Feitas tais considerações, passamos a análise do caso concreto quanto a imputação fiscal no tocante a caracterização da relação de emprego firmada entre a recorrente e as pessoas jurídicas contratadas.

Conforme aludido acima, o ponto fulcral para distinção entre uma relação de emprego e uma relação de prestação de serviços é a **subordinação**, e não é qualquer uma, tem que ser a **subordinação inerente às relações de trabalho**.

Pois bem, a fiscalização apontou no Relatório Fiscal (fls. 43/44), que a subordinação está presente, uma vez que *“a totalidade dos contratos fornecidos pela REDE PRIMAVERA (51), firmados pela empresa com os diversos prestadores de serviço e objeto de análise no âmbito desta fiscalização, **apresentam o mesmo padrão, conteúdo e características, são uniformes, com cláusulas praticamente iguais, invariavelmente favoráveis ao contratante, revelando poder impositivo deste e obrigacional da PJ contratada, dirigido ao respectivo sócio.**”*

Em suma, a fiscalização argumenta que a subordinação encontra-se presente nos contratos de prestação de serviços pactuado entre a recorrente e as variadas pessoas jurídicas, em decorrência da assunção pelo contratado de obrigações contratuais, especialmente (fl. 44):

Deve, portanto, o contratado:

- respeitar as normas de conduta (determinadas pela contratante) quando da prestação dos serviços nas dependências da contratante;
- executar os serviços a ele determinados “dentro do prazo”. Há, portanto, uma obrigação da contratada de observar e respeitar prazos determinados pela contratante;
- acatar as determinações de corpo administrativo do contratante (item 2.2.4);
- caso o serviço prestado seja considerado errado, insuficiente ou inadequado pelo contratante, deve ser refeito ou revisado pelo contratado.

Note-se, entretanto, que tais obrigações contratuais citadas pela fiscalização como prova inequívoca da subordinação empregatícia existente entre a recorrente e as pessoas jurídicas contratadas, são, na realidade, obrigações contratuais, inerentes aos negócios jurídicos que imputam deveres e obrigações a ambas as partes da relação negocial.

Desse modo, ao contrário do que aponta a fiscalização, tais cláusulas contratuais não comprovam a necessária subordinação inerente à relação de trabalho, mas sim retratam deveres assumidos pelas pessoas jurídicas contratadas, que são inerentes a toda e qualquer relação negocial.

Ou seja, não há nenhuma prova das alegações fiscais, ainda que por amostragem, de que uma pessoa física, individualmente considerada, tenha prestado serviço pessoal, **subordinado hierarquicamente** ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços, por intermédio da pessoa jurídica.

A mera análise de contrato, embasada em percepção da autoridade fiscal, não tem o condão de comprovação da fraude, ou simulação previstas no artigo 9º da CLT que ensejam a aplicação das normas trabalhistas ao caso concreto. Não há subordinação que seja ínsita a um tomador de serviços que, por previsão contratual, determine o local da prestação de serviços.

Diante do exposto, não se observa no lançamento fiscal a comprovação da relação de emprego para a desconsideração da relação entre as pessoas jurídicas prestadoras e a tomadora dos serviços.

Acrescento, ainda, que quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), não há, no ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede essa prática. Até a promulgação da Lei nº 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado nº 331 da Súmula do TST:

4 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.

4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993).

5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial.

6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta.

7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019)

No caso, entendo que não há provas nos autos da existência de vínculo de emprego e dos requisitos elencados no artigo 3º da CLT, pois, a princípio, todas as pessoas jurídicas foram constituídas regularmente de acordo com o artigo 2º da CLT e com o conceito de empresário, disposto no artigo 966 do Código Civil, sendo que as provas coletadas pela fiscalização confirmam o exercício de atividade empresarial, não podendo se falar em vínculo empregatício e pejetização.

Acrescento, ainda, que conforme apontado no laudo pericial apresentado pela Recorrente (fls. 8177/9255), ainda que de forma extemporânea, apenas em fase recursal, especialmente a tabela citada à fl. 8192, podemos constatar que há diversos prestadores de serviços que não operam com exclusividade à Rede Primavera, e para àqueles que operam com exclusividade à Recorrente verifica-se a ausência de remuneração fixa (fl. 8195), características essenciais à relação de emprego, imprescindíveis para inclusão no conceito de remuneração.

Nesse sentido, cito decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 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 existentes os requisitos da relação de emprego.

Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário. 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 nº 2201-012.067, Relatora: Débora Fófano dos Santos, Data de Julgamento 21/07/2025).**

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/05/1997 a 30/04/1998 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE. Tratando-se de exigência fiscal embasada na caracterização de segurados empregados, imprescindível a caracterização 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. Não tendo a fiscalização demonstrado a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário, impõe-se o cancelamento do mesmo. **(Acórdão nº 2402-012.440, Relator: Gregório Rechmann Junior, Data de Julgamento: 17/01/2024).**

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014 FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. LIMITES. A autoridade fiscal tem o poder-dever de desconsiderar os contratos pactuados das pessoas jurídicas envolvidas com a contribuinte de fato, utilizando o princípio da primazia da realidade, quando identificado os elementos caracterizadores do vínculo empregatício nas legislação previdenciária. **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS CARATERIZADORES. PROCEDÊNCIA.** A autoridade lançadora constatando os requisitos determinados na alínea “a”, do inciso I, do artigo 9º, do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social RPS, que elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto tomador de serviços e o prestador de serviços, poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, consoante o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS. Contudo, quando não se verifica os elementos caraterizadores do vínculo empregatício, para fins previdenciários, deve ser afastada a exigência fiscal. **TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. HOSPITAL E**

MÉDICOS. Diante do tema 725 do STF, verifica-se que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, guardadas as responsabilidades subsidiárias da contratante. PLANO DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. REMUNERAÇÃO INDIRETA. BASE DE CÁLCULO. Os valores pagos em ações por meio de planos de stock options configuram remuneração indireta e compõem o salário de contribuição. A base de cálculo corresponde ao valor das ações recebidas no momento em que é exercida a opção de compra pelo beneficiário. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ART. 124 E ART. 135, INCISO III, do CTN. INOCORRÊNCIA. Para que os interessados possam ser responsabilizados existe a necessidade de que haja a compreensão integral da acusação e conexão dos fatos lançados, a fim de que se apure também a responsabilização do art. 135, inciso III, do CTN, para que seja constatada a infração a estatuto ou lei. Incorrendo elementos necessários para tanto, a responsabilidade deve ser afastada. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. IMPOSSIBILIDADE. PROVIMENTO DO RECURSO. Somente pode ser imposta a multa qualificada quando há no lançamento tributário indicação individualizada e específica sobre a conduta fraudulenta do contribuinte. A fraude não pode ser presumida e a sua tipificação deve estar determinada no ato administrativo da imposição de multa. Assim, não pode ser exigida qualificadora quando não há nos autos elementos que atestam, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude por conta do contribuinte, bem como não há discriminação da conduta fraudulenta ou sonegação, por ação ou omissão dolosa, simulação ou conluio. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. FRAUDE. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUIO. IMPROCEDÊNCIA. Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada. Portanto, não ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem ser afastadas. (Acórdão nº 2301-011.040, Relator: Wesley Rocha, Data de Julgamento: 07/02/2024).

Diante disso, não restou comprovada pela fiscalização, ônus que lhe é seu, a existência dos requisitos necessários à caracterização da relação de emprego havida entre a recorrente e as pessoas jurídicas contratadas para execução de serviços médicos hospitalares, especialmente no que tange à necessidade de subordinação, razão pela qual impõe-se o cancelamento do lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para **LHE DAR PROVIMENTO**.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas