



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10640.723044/2019-48
ACÓRDÃO	2302-004.522 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELAINE APARECIDA SCLEARUC
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

IRPF. RENDIMENTOS ISENTOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. RENDIMENTOS DO TRABALHO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RELAÇÃO DE EMPREGO.

Constatando-se os elementos caracterizadores da relação de emprego, os rendimentos recebidos não podem ser enquadrados como isentos, sobre eles incidindo IRPF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar e, no mérito, por voto de qualidade, dar parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento) nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencidos a relatora e os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Roberto Carvalho Veloso Filho que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti.

Assinatura Digital

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinatura Digital

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Jose Marcio Bittes (substituto[a]

integral), Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 16-91.463 julgado pela 11ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O processo em análise trata de lançamento fiscal relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF referente aos anos calendários de 2014, 2015, 2016, 2017, com multa qualificada.

O Relatório Fiscal (e-fls. 16-39) aponta que a Contribuinte atuava como empregada de HOSPITAL MATER DEI S.A., cuja relação entre as partes foi formalizada por contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, de forma a justificar a tributação dos rendimentos recebidos como distribuição de lucro a sócio, os quais são isentos.

Reproduzo o Relatório da decisão de piso por bem descrever o processo (e-fls. 490-498):

Relatório

(...)

A autoridade fiscal apurou os seguintes fatos:

1. A autuada é sócia de ELZA COSTA PINTO SCLEARUC, (...), sua mãe, na sociedade empresária EAS CONSULTORIA E ASSESSORIA MÉDICA LTDA, (...). Tal sociedade tem endereço em um apartamento do edifício residencial que também era o endereço residencial das sócias.

2. O capital social era assim distribuído:

Distribuição do capital social aos sócios			
Nome	CPF	Cotas	%
Elaine Aparecida Sclearuc	(...)	999	99,9
Elza Costa Pinto Sclearuc	(...)	1,0	0,1
		1.000	100,00

3. Apesar de não haver estipulação específica para distribuição de lucros não-proporcional às cotas, assim era o procedimento da sociedade, no período analisado:

Distribuição de lucros da EAS (valores em Reais)
--

Nome do sócio	2014	1015	2016	2017
Elaine Aparecida Sclearuc	330.360,00	358.281,00	369.270,00	396.000,00
Elza Costa Pinto Sclearuc	8.640,00	3.619,00	3.730,00	4.000,00

4. Há uma série de indícios apontados pela fiscalização em que a fiscalizada se apresentava e era referida na imprensa e em publicações do próprio MATER DEI como diretora técnica do hospital, inclusive em cadastro no ministério da saúde.

5. A EAS, durante o período investigado, não tinha empregados contratados, não mantinha outros clientes, e realizava distribuições de lucros nos valores correspondentes às remunerações pelos supostos serviços prestados pela EAS, o que corresponderia à remuneração da empregada Sra. Elaine.

6. As cláusulas contratuais constantes do contrato de prestação de serviços entre EAS e MATER DEI na realidade buscariam apenas ocultar a relação de emprego, o que se constatou em especial na cláusula que estipularia a ausência de subordinação e pessoalidade entre as contratantes. Segundo a fiscalização, tal dispositivo não faria sentido em uma relação entre duas pessoas jurídicas, mas indicaria a intenção das partes em ocultar uma relação entre pessoa física e pessoa jurídica.

Pelos indícios e provas coletadas (a documentação foi fornecida pela fiscalizada em resposta a intimações), a fiscalização concluiu presentes os requisitos para reconhecimento da situação de fato (relação de emprego), a saber: onerosidade (serviço mediante pagamento), pessoalidade (previsto inclusive no contrato e nos indícios secundários que apenas a Sra. Elaine responderia pelos serviços), habitualidade (pela constância da relação, previsão de renovação automática do contrato para prazo indeterminado, e pagamentos regulares), e subordinação (provada, entre outros, pela própria inserção da atuada na estrutura organizacional, inclusive com indicação como diretora técnica junto ao Ministério da Saúde).

Assim, foi realizada a autuação, com o enquadramento dos rendimentos recebidos a título de distribuição de lucros de EAS à atuada como rendimentos recebidos de pessoa jurídica (no caso, o MATER DEI, que seria a fonte pagadora de fato), sobre os quais incide IRPF.

Com relação à multa qualificada, a fiscalização entendeu que a prática reiterada de declaração (durante os quatro anos considerados) dos rendimentos tributáveis do trabalho como isentos caracterizou o dolo. O procedimento adotado pela fiscalizada permitiria inferir não se tratar de erro escusável, mas sim de conduta reiterada tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento, conforme estabelecido nos arts. 71, 72 e 73 da lei 4.502/1964, o que justificaria a qualificação da multa e sua aplicação no percentual de 150%, conforme previsão do art. 44 da lei 9.430/1996.

Com o entendimento de ocorrência, em tese de crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º, inciso I da lei 8.137/1990, foi também lavrada Representação Fiscal Para Fins Penais.

(...)

A Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 403-432) alegando, em síntese:

a) não houve relação de emprego, pois o contrato da EAS e o MATER DEI estabelece vínculo diverso, e expressamente afasta a subordinação e a pessoalidade;

b) a prestação de serviços se deu como trabalhadora autônoma, sem a caracterização da pessoalidade ou subordinação, além de dispensa de cumprimento de jornada. Para comprovar a caracterização como autônoma junta contratos de trabalho firmados com outros clientes (Auditare, em 01/06/2018, Saúde Suplementos, em 24/06/2018, Hospital Vera Cruz S/A, a partir de 01/09/2018, Hospital Nossa Senhora das Neves S/A, em 11/10/2018);

c) é comum médicos profissionais autônomos e liberais, se organizem em sociedades médicas para prestação dos serviços, bem como que hospitais contratem empresas de assessoria, consultoria e gestão em serviços de saúde, sendo tais serviços prestados em várias unidades hospitalares, sem qualquer ingerência dos hospitais, vinculação ou subordinação;

e) a previsão contratual de possibilidade de designação de outros profissionais com habilitação técnica para execução dos serviços deixa clara a inexistência da relação de emprego;

f) o contrato previa a possibilidade de ruptura unilateral com a restituição dos valores pagos, o que é inaplicável à relação de emprego;

g) o valor pago pelo MATER DEI correspondeu a pagamento por prestação de serviços, e incluiu um significativo adiantamento no valor de R\$100.000,00, além dos pagamentos mensais que foram feitos contra a emissão de notas fiscais e cumprimento de todas as obrigações tributárias;

h) o fato de a sua mãe ser sua sócia, bem como o endereço da sede da sociedade ser o mesmo das sócias, não constitui ilegalidades;

i) os indícios apontados pela fiscalização são insuficientes para caracteriza a relação de emprego, visto que inexistente pessoalidade e subordinação direta na relação estabelecida com a MATER DEI;

j) a distribuição de lucros feita de modo desproporcional decorre do fato de as sócias possuírem uma relação familiar, na qual a autuada prestava assistência financeira a sua mãe. A Sra. Elza figurava como sócia apenas porque à época não era permitida a constituição de sociedade empresária limitada de uma só pessoa;

k) a EAS já prestava serviços a outro cliente (INTERMÉDICA SISTEMA DE SAÚDE S/A) anteriormente a sua relação com o MATER DEI;

m) os serviços foram executados parcialmente na residência da autuada, inclusive utilizando equipamentos próprios. Além disso, não havia jornada de trabalho a ser cumprida e o 18. contrato de prestação de serviços foi celebrado por tempo determinado (3 anos).

Em julgamento, a DRJ manteve o crédito tributário por entender que a impugnação não foi capaz de infirmar os indícios de relação de emprego levantados pela fiscalização, uma vez

carece “de informações e, principalmente, de provas das suas alegações para desconstituir o lançamento.”

Cientificado do acórdão, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 504-542) sustentando, em preliminar, a existência de *error in procedendo e error in judicando* na decisão, em razão de não estar lastreada em provas, mas em “meros e inconsistentes indícios”. Aduz que a decisão reconhece não haver ilegalidade no fato de a sociedade ser integrada por sua mãe e o endereço da sociedade ser o mesmo das sócias, mas ainda os considera indícios de uma relação trabalhista. Refere que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, incumbe ao fisco o ônus de provar a ocorrência do fato gerador. Alternativamente, em não sendo acolhido tal entendimento, requer o parcial provimento do recurso para afastar a qualificação da penalidade imposta, reduzindo-lhe ao patamar de 75%.

No mérito, foram reproduzidos os argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Assim, o recurso deve ser conhecido.

2. Preliminar

A Recorrente alega a existência de *error in procedendo e error in judicando* na decisão recorrida, pois não estaria baseada em provas, mas em “meros e inconsistentes indícios”. Argui vício na análise da impugnação e contradição no voto, uma vez que ele reconhece não haver ilegalidade no fato de a sociedade ser integrada por sua mãe e o endereço da sociedade ser o mesmo das sócias, no entanto, considera tais aspectos indícios para descaracterizar a relação prestação de serviços e estabelecer uma relação trabalhista com o MATER DEI.

Primeiramente, é importante esclarecer o sentido de *error in procedendo e error in judicando*. O *error in procedendo* se refere “tanto a inadequação formal da sentença (que, por exemplo, não obedeceu aos ditames legais sobre seus elementos essenciais), quanto o equívoco cometido nos juízos ali lançados – como, por exemplo, a errônea interpretação da lei e a inadequada avaliação dos fatos.” Já o *error in judicando* implica “na simples reforma da sentença proferida, com a sua substituição por nova decisão do tribunal, reapreciando-se o caso sem

necessidade de retornar o feito para o primeiro grau de jurisdição.” (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil*. Vol. 2. São Paulo: Ed. RT, 2015. p. 531).

Diante de tais premissas, passo ao exame do que restou decidido pela DRJ:

Voto

(...)

Em primeiro lugar, é importante ficar claro que a autuação não reconhece ou rejeita a regularidade da constituição da sociedade empresária entre a Sra. Elaine e a Sra. Elza. A fiscalização trouxe no relatório fiscal certos indícios que são coerentes com a convicção de que a sociedade empresária foi utilizada de forma a ocultar a situação de fato. Assim, apesar de práticas como o registro da sede da empresa no endereço de domicílio das sócias, a distribuição absolutamente desproporcional de capital e de lucros distribuídos ou o fato de não haver mais de um cliente no período analisado não serem considerados ilegais ou irregulares, são indícios significativos do uso da sociedade empresária como formalidade para dissimular a situação de fato de trabalho prestado por pessoa física (a “pejotização”).

Como se observa, inexistente *error in procedendo* na decisão, na medida em que não se verifica vício na condução do processo com a inobservância de regras procedimentais ou violação de garantias como o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal.

O que se constata é que a tese adotada pela decisão, a partir de elementos de convicção extraídos dos autos, diverge da tese sustentada pela Recorrente.

A valoração das provas consubstancia aspecto intrínseco ao convencimento do julgador e das suas razões de decidir, dissociadas da natureza de erro de procedimento e que, mesmo que se fossem equivocadas, seriam inerentes a *error in judicando*.

Desta forma, a preliminar deve ser rejeitada.

3. Mérito

A controvérsia estabelecida nos autos cinge-se a lançamento de rendimentos declarados como distribuição de lucro quando de fato se enquadrariam como rendimentos tributáveis do trabalho, uma vez que a fiscalização entendeu que a estrutura formal de sociedade empresária limitada foi utilizada para dissimular uma relação de emprego.

A DRJ manteve o entendimento de que a sociedade empresária foi formalizada “para dissimular a situação de fato de trabalho prestado por pessoa física (a “pejotização”).”

Relativamente a pejotização e, considerando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal - STF sobre o tema, é importante tecer as considerações que seguem.

No julgamento da ADPF 324 e do RE 958.252, que tratavam da licitude da terceirização das atividades precípuas da empresa tomadora do serviço, restou assegurado às

empresas o direito de se organizarem e de contratar outras empresas para a execução de quaisquer atividades a serem desempenhadas, inclusive suas atividades-fim. A tese firmada foi a seguinte:

Tema 725: 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.

Como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e a outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, consta a ampliação do conceito de terceirização nos casos de prestação de serviço prevista no art. 4º-A, da Lei nº 6.019/74, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017).

Além disso, a inclusão do §2º, no art. 4º-A, da Lei 6.019/74, estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

No julgamento da ADC nº 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, tendo a Ministra relatora Cármen Lúcia destacado em seu voto a necessidade de assegurar a *liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho*. Destacou, também, que eventual conduta de maquiagem do contrato, deverá ser avaliada, *por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos*.

Após os julgamentos mencionados, muitas decisões da Justiça do Trabalho passaram a ser canceladas pelo STF. Ao analisar a Reclamação nº 60.620, o Ministro Edson Fachin ponderou que os precedentes do STF não se aplicavam a casos de pejotização. Contudo, a decisão foi objeto de agravo regimental ao qual foi dado provimento por maioria de votos.

Em vista disto, o STF reforçou o posicionamento de que há um contexto global de flexibilização das normas trabalhistas e que a Constituição Federal não impõe um modelo específico de produção, de modo que não é possível obrigar as empresas a um modelo de organização e nem as pessoas a se submeterem ao contrato de trabalho. Portanto, as empresas têm a liberdade de se estruturarem de acordo com as suas estratégias de mercado não cabendo ao Estado obrigá-las a um modelo de contratação.

Além do mais, a legislação permite uma adequação às realidades jurídicas praticadas nas relações entre particulares, permitindo que as atividades intelectuais e as de

natureza científica, artística ou cultural pudessem constituir pessoa jurídica para prestar serviços nos respectivos seguimentos, como dispõe, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005:

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.

Contudo, para o deslinde do presente caso também é importante observar que no julgamento da ADI 2.446/DF, o STF, por maioria de votos, julgou válido o parágrafo único do art. 116 do CTN, que permitiu à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Assim cabe à autoridade fiscal analisar a ocorrência de fraude ou simulação. No presente caso, a autoridade lançadora entendeu tratar-se de situação simulada, enquanto a Recorrente sustenta que se trata de contratação regular de pessoa jurídica para prestação de consultoria na área de gestão hospitalar.

A DRJ manteve o crédito tributário por entender que “a autoridade fiscal está correta em analisar a situação de fato, ao analisar a natureza dos rendimentos em discussão, haja vista a aplicação do princípio da primazia da realidade na análise da existência de vínculo de emprego.” Aponta a identificação dos requisitos que caracterizam a relação de emprego:

i - a “onerosidade foi constatada por meio da existência dos pagamentos em contrapartida à prestação dos serviços.”

ii - “a pessoalidade foi constatada por meio das informações prestadas pela própria fiscalizada, e dos elementos indiciários (imprensa, cadastro do Ministério da Saúde), que apontaram não haver outro prestador de serviço apontado para o trabalho.”

iii – “a habitualidade foi constatada por meio das declarações e documentos que indicaram que o serviço foi prestado de forma habitual pelo período indicado, pelo qual houve o recebimento das parcelas mensais.”

iv – “a subordinação jurídica (elemento necessário para afastar o vínculo empregatício especialmente no caso de cargos de direção) não se encontra afastada pela mera disposição contratual – que, como já apontado, não tem o condão de desconstituir situação de fato. (...) No caso, o cargo exercido era de diretora-técnica, o qual se supõe aderir às diretrizes estratégicas da direção geral do hospital. Não foi apresentado nenhuma prova ou elemento que pudesse indicar a total independência da Sra. Elaine em sua tomada de decisão.”

Ocorre que da análise dos autos não se identifica elementos que possam corroborar tal conclusão e a compreensão de que a sociedade empresária foi formalizada “para dissimular a situação de fato de trabalho prestado por pessoa física”.

Verifica-se dos autos que:

i – a sociedade empresária EAS CONSULTORIA tem por objeto a prestação de serviços de consultoria e assessoria na área médica (Cláusula II do Contrato Consolidado – e-fls. 208-224).

ii – o contrato firmado entre a MATER DEI e a EAS CONSULTORIA tem por objeto a prestação de consultoria e transferência de “know how” para a construção, monitoramento, administração e comercialização de procedimentos hospitalares gerenciados, entre outros serviços (e-fls. 436-481).

iii - o contrato firmado com a MATER DEI prevê o pagamento de um valor inicial e uma remuneração mensal.

iv - o contrato firmado com a MATER DEI estabelece que a natureza contratual é de relação civil, não havendo entre os contratantes qualquer subordinação ou pessoalidade.

A conclusão da DRJ de que a constatação da onerosidade se dá pela existência dos pagamentos em contrapartida à prestação dos serviços, não é suficiente para caracterizar vínculo empregatício. Porquanto, em um contrato de prestação de serviço a onerosidade também está presente, visto que o serviço será prestado ao tomador o qual, em contrapartida, pagará pelo mesmo, configurando, assim, uma relação bilateral de custos e benefícios. Caso contrário, haverá enriquecimento sem causa por parte do tomador do serviço.

Ainda, a constatação de que a pessoalidade decorre das informações prestadas pela própria fiscalizada, e dos elementos indiciários (imprensa, cadastro do Ministério da Saúde), igualmente não é suficiente para evidenciar vínculo trabalhista.

Das informações da fiscalizada e dos elementos indiciários, tem-se que a Recorrente atuou como Diretora Técnica do MATER DEI.

O exercício de tal cargo decorre da contratação de médico inscrito no CRM, como empregado ou como pessoa jurídica, pela direção geral da instituição, e por ela remunerado, para assessorá-la em assuntos técnicos. Sendo evidente que apesar de o contrato ser com a PJ, a responsabilidade ético-profissional pela supervisão técnica do hospital é pessoal do médico designado para o cargo.

Não obstante e por se amoldar ao presente caso, destaca-se o PARECER CRM-MG Nº 146/2021 que versa sobre a possibilidade de diretor técnico de hospital ser contratado como pessoa jurídica:

PARECER CRM-MG Nº 146/2021 – PROCESSO-CONSULTA Nº 141/2021:

PARECERISTA: Cons. João Batista Gomes Soares

EMENTA: O Diretor Técnico de Instituição Hospitalar tem que ser médico regularmente inscrito no CRM da jurisdição, independentemente da forma contratual.

DA CONSULTA

“Pode o Diretor Técnico de Hospital ou Clínica que presta assistência à saúde da sua cidade ser contratado como pessoa jurídica?”

(...)

RESPONDENDO AO CONSULENTE: Portanto, as normatizações referentes ao fato consultado não preveem que o cargo seja assumido por Pessoa Jurídica. O cargo tem que ser assumido por médico indicado pela instituição, Pessoa Física. Caso a instituição tenha contratado uma Pessoa Jurídica para lhe prestar serviços, ela pode indicar no quadro dos contratados um médico para exercer a função de Diretor Técnico, cabendo a este médico cumprir as determinações legais, respondendo pessoalmente pela instituição.

Este é o parecer.

Quanto a habitualidade ter sido constatada pelos documentos que indicaram que o serviço foi prestado e que houve o recebimento das parcelas mensais, tem-se tão somente o cumprimento das obrigações contratuais por ambas as partes.

Por fim, quanto a subordinação decorrer do exercício do cargo de diretora técnica e não ter sido apresentada prova ou elemento indicativo de que a Recorrente tivesse independência para a tomada de decisão, também não se sustenta.

A autonomia técnica para a tomada de decisão sobre o funcionamento assistencial e ético dos serviços médico é própria do cargo de diretor técnico de um hospital. Contudo, é evidente que há responsabilidade pelos atos (Resolução CFM 2147/2016), bem como, há sujeição às diretrizes da direção administrativa da instituição e às normas éticas e legais vigentes.

Não obstante, tais limites não têm o condão de caracterizar a relação da Recorrente com o MATER DEI como sendo de vínculo empregatício.

De outra parte, importa destacar que este Egrégio Conselho, no exame do processo do HOSPITAL MATER DEI S.A, decidiu pela licitude da terceirização/pejotização relativas às pessoas jurídicas atuantes na área de saúde médica/hospitalar. Segue a ementa da decisão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2018

(...)

CONTRATOS DE PARCERIA. TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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. Aplicação do Tema 725 do Supremo Tribunal Federal.

(Acórdão 2101-002.963 – 2ª Seção - 1ª Câmara - 1ª Turma Ordinária – Sessão de 3 de dezembro de 2024 – Relator Roberto Junqueira de Alvarenga Neto)

Desta forma, considerando que o modelo de contratação exercido pela Recorrente é lícito e foi referendado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, a decisão recorrida merece reforma.

4. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, redator designado

Respeitosamente, divirjo da relatora quanto à licitude da forma de contratação da relação laboral estabelecia entre a recorrente e o Hospital Mater Dei, pelas razões que passo a expor.

1 PEJOTIZAÇÃO

Por certo resta superada qualquer controvérsia relativa à liberdade de organização econômica das empresas. As recentes alterações legislativas e a jurisprudência confirmam como válida a possibilidade das empresas se utilizarem do mecanismo da terceirização para contratar a sua força produtiva. Independentemente se a atividade é considerada atividade-meio ou atividade-fim da empresa.

A questão central em torno da “Pejotização” consiste em se separar a regular terceirização das atividades da empresa da conduta fraudulenta de se utilizar da figura da pessoa jurídica para ocultar o real vínculo de contrato de trabalho, burlando as obrigações trabalhistas e tributárias.

Com efeito, o ponto de partida é a possibilidade de a empresa delegar suas atividades para que sejam executadas por uma pessoa jurídica distinta. A matéria já está pacificada, no sentido de que o mecanismo da terceirização integra o ordenamento jurídico brasileiro, em harmonia com os princípios constitucionais do valor social do trabalho e da livre

iniciativa. Em especial, após a edição das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017 e da apreciação pelo STF do RE 958.252/MG Tema 725 de repercussão geral.

No tema 725 o STF apreciou a terceirização de serviços para consecução da atividade-fim da empresa. Em apertada síntese, a Suprema Corte analisou a constitucionalidade da Súmula nº 331 do TST, em relação à matéria da proibição da terceirização da atividade-fim da empresa, fixando a seguinte tese¹:

"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"

No voto condutor, o relator, Ministro Luiz Fux, destacou a aprovação das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017, marco temporal após o qual incide o regramento determinado na nova redação da Lei nº 6.019/1974, que trouxe novo tratamento jurídico para a matéria em tela, permitindo, expressamente, a terceirização da atividade-fim da empresa. Assim, o exame do Recurso Extraordinário se deu no sentido de se fixar o entendimento do STF relativo ao período anterior à vigência das referidas alterações legislativas. Ou seja, definir se antes desta alteração legislativa a terceirização da atividade fim estava em harmonia com o ordenamento constitucional brasileiro.

Com efeito, o voto apresenta uma contraposição entre os benefícios econômicos da terceirização e os argumentos trazidos por aqueles que defendem que a terceirização conduz a precarização do trabalho.

O Ministro Relator ressalta que em um ambiente de elevada competitividade econômica, a Teoria da Administração qualifica a Terceirização como modelo organizacional "destinado ao alcance de ganhos de performance por meio da transferência para outros do fornecimento de bens e serviços anteriormente providos pela própria firma, a fim de que a empresa se concentre somente naquelas atividades em que pode gerar o maior valor, adotando a função de "arquiteto vertical" ou "organizador da cadeia de valor""².

O Ministro Luiz Fux sintetiza as vantagens que a prática da terceirização pode trazer para a sociedade, *in verbis*³:

Nota-se, portanto, que a terceirização é um mecanismo moderno e eficiente de configuração da firma, utilizado pelas principais empresas do mundo nos mais variados segmentos, inclusive em suas "atividades-fim", pois facilita a especialização e fomenta a concorrência dentro de uma mesma cadeia de produção. Isso incentiva cada célula empresarial a produzir mais, melhor e com

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 5.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 56.

menos custos, proporcionando à sociedade, assim, bens e serviços com qualidade superior e preços inferiores.

Após o exame dos benefícios da terceirização e das alegações contrárias a essa prática, o Ministro Relator conclui que, diante das considerações apresentadas, não se sustentam as premissas que fundamentam a proibição inserida na Súmula nº 331 do TST. Portanto, verifica-se necessário o afastamento da regra proibitiva.

Conclui, ainda, que mesmo antes da edição das citadas Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017, a terceirização era válida no direito brasileiro, sendo a citada súmula inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170 da CF) e da liberdade contratual (art. 5º, II, da CF). Assim, nas palavras do Ministro Relator⁴:

(...) deve-se aplicar a solução da reforma trabalhista aos casos pretéritos, a fim de evitar um vácuo normativo quanto à matéria. Por essa razão, também quanto a fatos pretéritos se **impõe a responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica contratante pelas obrigações trabalhistas não adimplidas pela empresa prestadora de serviços, bem como a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por esta, na forma do art. 31 da Lei n.º 8.212/93.** (grifo nosso)

Ressalta-se que o entendimento firmado salvaguarda o valor social do trabalho, na medida em que dispõe que a empresa contratante tem responsabilidade subsidiária pelas obrigações trabalhistas referentes aos empregados da empresa terceirizada, mesmo em relação ao período que antecede a edição das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017.

Nesse sentido está excerto da ementa da decisão a seguir transcrito⁵:

As leis trabalhistas devem ser observadas por cada uma das empresas envolvidas na cadeia de valor com relação aos empregados que contratarem, tutelando-se, nos termos constitucionalmente assegurados, o interesse dos trabalhadores.

É de se concluir, portanto, que a pessoa jurídica tem liberdade para definir seu modelo organizacional com o objetivo de alcançar melhor eficiência e desempenho, podendo se utilizar do mecanismo da terceirização, observadas as obrigações trabalhistas, em relação às quais a contratante tem responsabilidade subsidiária.

Verifica-se, dessa forma, a transferência imediata das obrigações trabalhistas para a pessoa jurídica contratada e não o esvaziamento do contrato de trabalho. Da mesma forma, a autorização legislativa para a prática da terceirização não tem por fim excluir as obrigações tributárias resultantes do contrato de trabalho e sim possibilitar ganho de eficiência para as empresas, fato que indiretamente contribui com o fortalecendo o mercado de trabalho.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 71.

⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 6.

Merece destaque no voto do Ministro Fux, a indicação de uma longa lista de benefícios trazidos pela prática da terceirização, que serviram de alicerce para se concluir que tal mecanismo não precariza o trabalho. Depreende-se do voto que o fim a ser alcançado pelas empresas com a terceirização de suas atividades está vinculado a eficiência e ganho de desempenho.

Nesse contexto, a regular utilização do mecanismo da terceirização deve contemplar um fim lícito a ser alcançado pela empresa, que ao cabo beneficia toda a sociedade. Ao passo que a utilização da prática da terceirização com o objetivo de burlar o contrato de trabalho, de se esquivar das obrigações trabalhistas ou de sonegar as contribuições previdenciárias, não encontra amparo no direito brasileiro.

Na mesma linha se apresenta a decisão proferida na ADPF 324, que fixou a seguinte tese⁶:

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.

Assim, a Suprema Corte, por meio do ADPF 324, ao passo que reconhece a validade jurídica da terceirização, também reconhece o dever de a contratante verificar a idoneidade e capacidade econômica da empresa contratada. Do que se depreende corresponsabilidade da contratante quanto à existência de fato da contratada, como empresa que possui uma razão econômica, que tem um propósito comercial e que existe para alcançar o seu objeto social. Cabível, dessa forma, a responsabilização da contratante nos casos de empresas que possuem uma existência meramente formal, ou seja, aquelas cujo fim principal é fraudar terceiros, sejam os direitos trabalhistas, sejam suas obrigações fiscais e previdenciárias. Inclusive, a parte final da decisão é clara em reconhecer a responsabilidade subsidiária da contratante pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993

Conclui-se, dessa forma, que todas essas decisões judiciais têm em comum que o reconhecimento da liberdade de organização das empresas não afasta a aplicação dos direitos trabalhistas. Ou seja, não se trata de precarizar a proteção do direito social ao trabalho, mas possibilitar que as empresas tenham liberdade de organização para que, assim, obtenham ganho de eficiência que as possibilitem atuar em ambientes de grande concorrência e, desse modo, possam contribuir com mais empregos e riqueza para a sociedade brasileira.

Portanto, no entendimento desse julgador, além do exame dos requisitos caracterizadores da relação de emprego, previstos no art. 12, I, a da Lei nº 8.212/1991, os

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 324. Relator Min. Roberto Barroso Julgado em 30/08/2018.

benefícios alcançados pelas empresas, contratante e prestadora de serviço, devem ser considerados no exame que se presta a identificar se o caso se trata do regular exercício do direito da empresa terceirizar suas atividades, inclusive a atividade-fim, ou se o caso se refere ao uso fraudulento do mecanismo da terceirização para, por meio de interposta pessoa jurídica, esquivar-se das obrigações previdenciárias e trabalhistas resultantes da relação de emprego.

Com efeito, a controvérsia que se instaura diz respeito ao abuso de direito, quando as empresas se utilizam de fraude e conluio com o fim de sonegar tributos ou melhor, com o fim de afastar a incidência das contribuições sociais. Situação que se mostra clara no caso em exame, onde o fim da empresa não consiste em terceirizar suas atividades, mas contratar a força de trabalho de pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas interpostas, conforme veremos a seguir.

2 DA RELAÇÃO LABORAL DA RECORRENTE

No caso em exame, o Hospital Mater Dei contratou a empresa EAS CONSULTORIA E ASSESSORIA MÉDICA LTDA, CNPJ 10.487.756/0001-60, da qual a recorrente e sua mãe constavam como únicas sócias, para a função de Diretora Técnica do hospital. De pronto, verifica-se que o objetivo do hospital não consistiu na terceirização de determinada atividade. Não se estar a terceirizar, por exemplo, a atividade de cardiologia, ou a atividade de radiologia, ou qualquer outra atividade hospitalar. A pretensão do Hospital era a contratação de um profissional médico, portanto pessoa física, com habilidade e qualificação para conduzir as operações do hospital. Inclusive, tal profissional responde legal e eticamente pela instituição perante os Conselhos de Medicina e demais órgãos reguladores.

Como bem colocado pela relatora, “a responsabilidade ético-profissional pela supervisão técnica do hospital é pessoal do médico designado para o cargo”. Trata-se de cargo de elevada importância na estrutura organizacional de um hospital.

Com efeito, o PARECER CRM-MG Nº 146/2021, citado pela relatora para justificar a possibilidade de o Diretor Técnico de Hospital ser contratado por meio de pessoa jurídica, não afirma ser possível tal forma de contratação. Ao contrário, ele é cristalino ao afirmar que o cargo tem que ser assumido por médico **pessoa física** e que **não há previsão normativa para que o cargo seja assumido por pessoa jurídica**. Prossegue, o parecerista, afirmando que, em caso de contratação por meio de pessoa jurídica, haverá de se indicar um médico para exercer a função de Diretor, cabendo a esse médico responder pessoalmente pela instituição. Tal parecer demonstra o caráter personalíssimo da função de Diretor Técnico de um Hospital.

Nesse mesmo sentido se apresenta o contrato firmado entre o hospital e a empresa EAS CONSULTORIA E ASSESSORIA MÉDICA LTDA quando estabelece que a responsável técnica será a sócia Sra. Elaine Aparecida Sclearuc, bem como quando proíbe a pessoa jurídica de prestar serviços para terceiros, vide excerto do contrato extraído do Relatório Fiscal, fl. 20:

§1º: Para a consecução das atividades descritas no caput a sociedade contratada poderá valer-se de profissionais habilitados, sendo, entretanto, **responsável técnica pelos serviços sua sócia Sra. Elaine Aparecida Scleruc** pessoa que acompanhará os trabalhos, sob sua responsabilidade, até o prazo final estipulado na cláusula de prazo abaixo;

(...)

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO PRAZO DE VIGÊNCIA:

O presente contrato terá vigência pelo prazo de 3 (três) anos, contados da assinatura do presente instrumento, tempo ora estimado pelas partes como o necessário à execução dos serviços ora contratados, sendo que durante o referido período a CONTRATADA **não poderá prestar serviços a terceiros**; (grifo nosso)

A essência da pessoa jurídica é o exercício da atividade econômica com o fim de se obter lucro. No caso, há uma interferência da contratante na esfera de atuação da contratada. A exclusividade se justifica no contexto da relação entre empregado e empregador.

Ressalta-se que a Autoridade Fiscal trouxe aos autos diversas publicações que identificam a recorrente como Diretora Técnica do Hospital, inexistindo qualquer referência à pessoa jurídica EAS CONSULTORIA E ASSESSORIA MÉDICA LTDA.

Portanto não assiste razão à recorrente quando alega que prestava serviço de consultoria e assessoria para o Hospital Mater Dei.

Na relação laboral examinada no presente caso, restou comprovado, a partir do conjunto probatório trazido aos autos e do Relatório Fiscal, que estavam presentes os elementos caracterizadores do segurando empregado, quais sejam: pessoalidade, onerosidade, habitualidade ou não-eventualidade e subordinação. Restou comprovado, ainda, que a pessoa jurídica EAS CONSULTORIA E ASSESSORIA MÉDICA LTDA não possuía propósito econômico, servindo como instrumento para ocultar a relação de emprego e, dessa forma, reduzir tributos por meio de irregular distribuição de lucros.

No curso da fiscalização a autoridade tributária demonstrou estarem presentes os elementos da relação de emprego, cujos excertos extraídos do Relatório Fiscal são apresentados a seguir, fls. 26/30:

III.3 – Relação de emprego entre o sujeito passivo e o HOSPITAL MATER DEI

Conforme mencionado no item I deste Relatório, para ser considerado empregado, a pessoa física deve preencher simultaneamente todos os requisitos do art. 3º da CLT: pessoalidade, onerosidade, habitualidade ou não-eventualidade e subordinação. A existência concomitante desses quatro elementos indica a relação de emprego e, conseqüentemente, torna ilícita a utilização da pessoa jurídica como subterfúgio para a prestação dos serviços.

No caso em questão, os quatro elementos estão perfeitamente caracterizados, restando provada a relação de emprego entre o sujeito passivo e o HOSPITAL MATER DEI.

Quanto à **personalidade**, não restam dúvidas que a existência da pessoa jurídica EAS era totalmente dispensável na execução dos trabalhos. Necessária era tão somente a existência da fiscalizada, profissional específica, preparada e com aptidão adequada para o cumprimento da demanda contratada, ou seja, para trabalhar como Diretora Técnica da Rede Mater Dei de Saúde. Quem detinha a habilidade e, por conseguinte, realizava as atividades designadas era a profissional pessoa física, e não a pessoa jurídica. O contrato de trabalho foi ajustado em função do sujeito passivo, pois somente ele poderia executá-lo, não podendo se fazer substituir por terceiros.

Cumprir destacar que o §1º do “Objeto” do contrato de consultoria, abaixo reproduzido, confirma que, para firmá-lo, foram levadas em consideração características pessoais do sujeito passivo, configurando a personalidade do prestador de serviço, elemento fundamental da relação de emprego.

OBJETO:

(...)

§1º: Para a consecução das atividades descritas no caput a sociedade contratada poderá valer-se de profissionais habilitados, sendo, entretanto, responsável técnica pelos serviços sua sócia Sra. Elaine Aparecida Sclaruc pessoa que acompanhará os trabalhos, sob sua responsabilidade, até o prazo final estipulado na cláusula de prazo abaixo;

Ou seja, a cláusula supra estabeleceu que a fiscalizada, e somente ela, seria a responsável técnica pelos serviços prestados, fazendo com que a obrigação fosse personalíssima, não podendo se fazer substituir por outro indivíduo. Tal exigência não seria comum em um contrato de prestação de serviços entre empresas, eis que o importante é o serviço prestado, independentemente de quem o esteja cumprindo.

Por oportuno, verifica-se que, embora o §1º supracitado mencione a possibilidade de utilização de profissionais habilitados para a consecução dos serviços (e ainda sob a responsabilidade técnica da fiscalizada), desde o início de suas atividades a EAS jamais manteve empregados, como provam as GFIP apresentadas à RFB.

A cláusula primeira do contrato de consultoria reforça a personalidade quando exige exclusividade da fiscalizada para a realização dos serviços contratados. Como na verdade a fiscalizada foi contratada para ser Diretora Técnica da instituição, a relevância e extrema confiança do cargo a impediram de trabalhar para outras empresas, o que motivou a inserção da cláusula primeira.

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO PRAZO DE VIGÊNCIA:

O presente contrato terá vigência pelo prazo de 3 (três) anos, contados da assinatura do presente instrumento, tempo ora estimado pelas partes como o necessário à execução dos serviços ora contratados, sendo que durante o referido período a CONTRATADA não poderá prestar serviços a terceiros;

Já a cláusula sexta do contrato tentou se opor aos fatos concretos, como se a simples menção à inexistência de subordinação e pessoalidade entre o sujeito passivo e o HOSPITAL MATER DEI tivesse o condão de alterar a realidade:

CLÁUSULA SEXTA – NATUREZA DO CONTRATO:

Em razão da natureza do presente pacto e das cláusulas do presente instrumento, não haverá entre CONTRATANTE e CONTRATADA qualquer outro vínculo distinto da relação civil ora contratada, o mesmo ocorrendo com sócios, funcionários ou os prepostos que venham a ser designados pela CONTRATADA para a execução dos serviços ora contratados, mesmo porque não haverá entre a CONTRATANTE e esses qualquer subordinação e pessoalidade;

Diga-se, de passagem, que a cláusula acima deixou escapar um ato falho, como se tivesse sido celebrado entre o hospital e uma pessoa física, pois não há sentido algum em mencionar a ausência de subordinação e pessoalidade em um contrato avençado entre duas pessoas jurídicas. Tal cláusula foi inserida pois, na verdade, o contrato teve como objetivo esconder a relação de emprego e não merece guarida.

Neste sentido, é possível mais uma vez valer-se do eminente Maurício Godinho Delgado⁷:

Obviamente que a realidade concreta pode evidenciar a utilização simulatória da roupagem da pessoa jurídica para encobrir prestação efetiva de serviços por uma específica pessoa física, celebrando-se uma relação jurídica sem a indeterminação de caráter individual que tende a caracterizar a atuação de qualquer pessoa jurídica. Demonstrado, pelo exame concreto da situação examinada, que o serviço diz respeito apenas e tão somente a uma pessoa física, surge o primeiro elemento fático-jurídico de relação empregatícia.

Já o elemento **onerosidade** encontra-se evidenciado através dos pagamentos mensais formalizados pelo HOSPITAL MATER DEI à EAS, e por esta repassados ao sujeito passivo, que nada mais são do que retribuição pelos serviços prestados pela fiscalizada como empregada, no cargo de Diretora Técnica, embora oculta sob o manto da pessoa jurídica.

A **habitualidade** ou **não-eventualidade** se faz presente quando se verifica que os serviços prestados pelo sujeito passivo são de trato sucessivo, não compreendendo a execução de um ato singular. Envolvem a execução de

⁷ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 9ª ed. São Paulo: Ltr, 2010.

prestações periódicas na organização empresarial, embora algumas vezes possam não ser diárias. São serviços prestados em caráter não eventual, pois se relacionam diretamente com as atividades habituais do HOSPITAL MATER DEI. A habitualidade na prestação dos serviços pode ser constatada também pelos pagamentos regulares, durante todo o decorrer dos anos sob procedimento fiscal, das remunerações recebidas pelo sujeito passivo, ainda que por meio da EAS.

Finalmente, a **subordinação**, em seu viés estrutural, é demarcada por fatos que comprovam que o sujeito passivo está inserido no modelo organizacional da empresa tomadora de serviço, fazendo parte de sua estrutura.

Um dos fatos que comprova a subordinação estrutural do sujeito passivo é sua vinculação ao HOSPITAL MATER DEI no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES). Trata-se do cadastro oficial do Ministério da Saúde (MS) no tocante à realidade da capacidade instalada e mão-de-obra assistencial de saúde no Brasil em estabelecimentos de saúde públicos ou privados. De acordo com art. 2º da Portaria GM/MS nº 1.646/2015, o CNES se constitui como documento público e sistema de informação oficial de cadastramento de informações de todos os estabelecimentos de saúde no país, independentemente da natureza jurídica ou de integrarem o Sistema Único de Saúde (SUS). A relação dos médicos e seus vínculos profissionais constante do CNES pode ser consultada no endereço eletrônico

Imagem fl. 28 do Relatório Fiscal

Em consulta ao CNES pelo nome do sujeito passivo, constatou-se que ele está vinculado profissionalmente a dois estabelecimentos de saúde, o HOSPITAL MATER DEI, como “Diretor de Serviços de Saúde”, e a UNICOOPER, CNPJ 03.288.517/0001-16, nesta última como médica pediatra:

Imagem fl. 29 do Relatório Fiscal

Outros fatos que atestam que a fiscalizada está subordinada ao HOSPITAL MATER DEI, fazendo parte de seu modelo organizacional, são as diversas publicações, já mencionadas no III.1, a provar que ela exercia o cargo de Diretora Técnica da Rede Mater Dei de Saúde, cabendo repetir resumidamente:

- Evento “*MV Experience Forum*”, realizado em São Paulo em abril/2011, no qual a fiscalizada, uma das palestrantes, foi apresentada aos participantes como “Superintendente do Mater Dei”;
- Publicação de 77 páginas denominada “*Diretrizes Assistenciais dos Protocolos Gerenciados e Políticas Assistenciais da Rede Mater Dei de Saúde*”, datada de abril/2016, que contém protocolos de atendimento do corpo clínico da Rede Mater Dei para vários tipos de doença, que identifica o sujeito passivo como sendo a Diretora Técnica da instituição;
- Publicação intitulada “*Vida Saúde*”, nº 24, de out/nov/dez/2016 da Fundaffemg – Fundação Associação dos Funcionários Fiscais do Estado de Minas Gerais, onde

há uma propaganda do HOSPITAL MATER DEI na qual a fiscalizada é apontada como sua Diretora Técnica;

- Publicações denominadas “Viver Brasil” nº 183, de 23/09/2016, e nº 191, de 17/02/2017, onde há propagandas do HOSPITAL MATER DEI nas quais a fiscalizada é apontada como sua Diretora Técnica;
- 3ª edição da “Revista Mater Dei”, publicada pela própria instituição em 20/02/2017, onde se pode verificar diversas menções à fiscalizada como sendo a Diretora Técnica da Rede Mater Dei de Saúde.

De um lado, no CNES, cadastro oficial do Ministério da Saúde, o HOSPITAL MATER DEI inclui o sujeito passivo como Diretora Técnica da instituição, não fazendo menção à EAS. De outro, o sujeito passivo é citado em diversas publicações, inclusive uma do próprio hospital, como sendo sua Diretora Técnica. Logo, fica demonstrado à saciedade que o sujeito passivo é subordinado estruturalmente ao hospital.

Diante das características das atividades desempenhadas pelo sujeito passivo, contratado sob a forma de pessoa jurídica, aliada a todo o conjunto probatório reunido, firmou-se inequívoca convicção de que as circunstâncias em que foram prestados os serviços enquadram-se integralmente aos pressupostos básicos – determinados pelo art. 3º da CLT – necessários à caracterização da fiscalizada como empregada, quais sejam, pessoalidade, onerosidade, habitualidade ou não-eventualidade e subordinação.

Portanto, resta comprovado que a recorrente se valeu de interposta pessoa jurídica para dissimular a relação de emprego mantida com o Hospital Mater Dei e, assim, dar aos rendimentos do trabalho, resultantes da relação de emprego, a aparência de rendimentos isentos na forma de lucros distribuídos, agindo em conluio com a instituição contratante. Por conseguinte, correta a qualificação da multa de ofício, nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Quanto à pessoa jurídica EAS CONSULTORIA E ASSESSORIA MÉDICA LTDA, apresenta-se, a seguir, elementos fáticos detalhados no Relatório Fiscal, que corroboram com o entendimento de que a pessoa jurídica tinha a função de instrumento para ocultar a relação de emprego, sem a evidência da existência de propósito econômico.

- Serviços prestados exclusivamente para o Hospital Mater Dei, inclusive com proibição contratual de prestar serviços para terceiros;
- Receita recebida exclusivamente do Hospital Mater Dei;
- Previsão no contrato de pagamentos em parcelas mensais, similar ao pagamento de salários;
- Estabelecimento em contrato que a recorrente seria a responsável técnica, responsável por acompanhar os trabalhos sob sua responsabilidade;

- A recorrente possuía 99,9 % das cotas e sua mãe possui 0,1%. Assim, é possível se conceber que a segunda sócia tinha natureza meramente formal;
- Endereço cadastral da EAS registrado no endereço residencial das duas sócias;
- Distribuição desproporcional dos lucros, sem que haja previsão no contrato social;
- Registros contábeis indicam a distribuição dos lucros no último dia do ano, contudo extratos e planilhas de controle da EAS comprovam que a distribuição dos lucros ocorria mensalmente, tal como se fosse salário;
- A Autoridade Tributária comprovou que desde o início de suas atividades a EAS jamais manteve empregados.

Por todo o exposto, não assiste razão à recorrente.

Quanto ao percentual da multa qualificada, faz-se necessário consignar a alteração §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e a inclusão do §1º-A, ambos introduzidos pela Lei nº 14.689/2023, que passou a ter a seguinte redação:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Com efeito, a nova redação do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 estabeleceu o percentual de 100% (cem por cento) para a multa qualificada, desde que não seja verificada a reincidência, nos termos do §1º-A do mesmo diploma legal.

Pelo exposto, com fundamento no art. 106, II, c) do CTN, não constatada a reincidência, deve ser aplicada a penalidade menos severa. Portanto, a multa qualificada deve ser reduzida para o percentual de 100% (cem por cento).

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, acompanho a relatora quanto ao conhecimento e quanto à rejeição da preliminar e, quanto ao mérito, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100% (cem por cento), nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinatura Digital

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti