



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10670.721070/2016-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2002-009.823 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MUNICIPIO DE VARZEA DA PALMA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

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

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no 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.

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para exonerar o crédito tributário.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral(substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições previdenciárias correspondentes a parte da empresa, em relação as remunerações pagas aos empregados, indevidamente contratados por intermédio de pessoas jurídicas, no período de 01/01/2012 a 31/12/2012.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 35/81), extrai-se:

Da análise dos contratos de prestação de serviços, bem como dos esclarecimentos apresentados pelos prestadores dos serviços, observou-se a existência de relação jurídica empregatícia entre o contribuinte e os profissionais. Verifica-se que os serviços foram prestados exclusivamente pelos sócios médicos das supostas pessoas jurídicas, em caráter de personalidade. Ressalte-se que, além de seus sócios, nenhuma das referidas empresas contratadas informou em GFIP qualquer outro profissional da área de saúde, seja como empregado ou qualquer outro tipo de vínculo.

Dentre as 16 pessoas jurídicas desconsideradas pela fiscalização, havia 6 dessas onde os sócios também haviam prestado serviços médicos ao Município na condição de médicos pessoa física, demonstrando uma continuidade na relação de prestação de serviço pelo contratado, ora como médico pessoa física, ora como médico por intermédio de pessoa jurídica.

Também houve 7 contratações informais, ou seja, sem a existência de contrato por escrito firmado entre a administração pública e o contratado.

A fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica dos prestadores de serviços e considerou, por aferição indireta, os pagamentos extraídos dos registros de notas de empenho, feitos aos prestadores de serviços caracterizados pela fiscalização como segurados empregados,

como base de cálculo das contribuições previdenciárias. Os valores pagos também constam de notas fiscais apresentadas pelo Município ou pelos contratados.

A fiscalização, no relatório fiscal, demonstra a presença dos pressupostos que caracterizam o vínculo dos prestadores de serviço como segurados empregados, em conformidade com o art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991.

Quanto aos serviços prestados em regime de plantão, importa, ainda, mencionar que o inciso XXVI do art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, estabelece que deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado o médico ou profissional da saúde, plantonista, independente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração.

Foi aplicada multa de ofício de 150%, em conformidade com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em razão da ocorrência de fraude e sonegação fiscal, previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Após apresentação da impugnação, foi proferido Acórdão nº 15.41-962 - 6ª TURMA da DRJ em Salvador/BA de e-fls. 2.994/3.029, a qual julgou procedente em parte o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 3.033/3.039), repisando as alegações da impugnação, afirmando que:

No ato da contratação do serviço, o Município de Várzea da Palma observou a LC nº 116/2003, artigo 3º, incisos I a XXII, base para a definição do local onde o ISSQN é devido, de modo, a saber, se há ou não a obrigatoriedade da retenção e do pagamento, no entanto, com relação ao INSS, é impossível o autuado fazer toda a análise que foi feita pelo autuante, chegando às conclusões que chegou, ainda mais em se considerando que as empresas são em sua grande parte são empresas LTDA.

Assim, verifica-se que o Município de Várzea da Palma observou todas as exigências legais no momento da contratação das empresas contratadas.

Não restou caracterizado relação de emprego entre o Município de Várzea da Palma e os sócios das empresas contratadas, especialmente porque não existia o requisito da pessoalidade, já que os serviços deveriam ser prestados pela empresa contratada, com os profissionais a sua escolha.

O fato de apenas um determinado sócio ter executado os serviços médicos em questão foi uma opção da empresa contratada, já que os serviços médicos poderiam ter sido executados por qualquer outro médico.

O Município de Várzea da Palma não dispunha de meios para concluir que as empresas contratadas não dispunham de empregados, ou seja, o Município não tinha ciência dos apontamentos realizados pelo INSS, principalmente se levarmos em consideração que o procedimento para a contratação fora todo regular.

Ao fim, o recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente os presentes Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### MÉRITO

#### Da Desconsideração da Pessoa Jurídica – Caracterização segurado empregado

A fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica dos prestadores de serviços e caracterizou o vínculo empregatício entre o Município e os médicos que prestaram serviços através das ditas pessoas jurídicas.

Pois bem!

Consoante relatado alhures, a presente autuação decorre da desconsideração, pela Autoridade Fiscal, da contratação entabulada pela Recorrente da prestação de serviços médicos por meio de pessoa jurídicas, a chamada pejetização, apurada por arbitramento, em razão dos fatos elencados.

Questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas ou da utilização de pessoas jurídicas.

Por sua vez a recorrente, em síntese, sustenta a insubsistência do Auto de Infração, já que os lançamentos foram realizados com base em mera presunção, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma cabal, a existência de relação de emprego, não tendo o município como verificar que as pessoas jurídicas não tinham empregados e nem ferramenta para tal.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários:

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 esse 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 despcienda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

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

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

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

Art. 129. **Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no10.406, de 10 de janeiro de 2002Código Civil.**

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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.

No mesmo sentido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impõe ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “ [...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os pressupostos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO– DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário.

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, que assim estabelece:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas?

I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;”

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, personalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, **com discriminação clara e precisa** dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (g.n.)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal atuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por descon sideração 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 descon sideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços (sócios das pessoas jurídicas descon sideradas) como segurados empregados do Município, **não** foi muito feliz em sua empreitada, **não** demonstrou e **nem**

comprovou, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima elencados, **especialmente a subordinação**, consoante se positiva do Relatório Fiscal da Autuação, de onde peço vênia para transcrever excerto de maneira a elucidar a questão:

Ante o exposto, a caracterização do vínculo previdenciário na condição de segurado empregado, inclusive com a desconsideração da personalidade jurídica, tem os seguintes fundamentos e motivos:

40.1. Conforme quadros societários dos prestadores de serviço, os sócios ou empresário individual são, em sua maioria, profissionais médicos e foram estes profissionais que prestaram os serviços ao Município, consoante contratos de prestação de serviço e esclarecimentos prestados pelos executores dos serviços. Nos casos de empresas em que há sócios não profissionais médicos, estes não prestaram serviços decorrentes dos contratos sob análise;

40.2. Os serviços foram executados essencialmente em estabelecimentos pertencentes, sob controle ou responsabilidade da CONTRATANTE, em local e conforme agenda e cronograma indicados pela CONTRATANTE. As liquidações de empenhos dos serviços prestados, conforme históricos dos empenhos, ocorreram na maioria dos meses dos anos de 2012 e/ou em períodos mensais sequenciais;

40.3. A pessoa jurídica tem como característica trabalhar com autonomia, assumido os riscos do seu próprio negócio, sem o vínculo de subordinação, o que não se verifica no caso em questão, onde se percebe claramente que na prática ocorreu a simples substituição do contrato de trabalho; o profissional estava apenas disfarçado de pessoa jurídica tendo em vista a presença das características de segurado empregado.

40.4. As empresas não foram contratadas para prestação de serviço com cessão de mão-de-obra, como se poderia pensar à primeira vista, mas sim visando à formação profissional e a especialidade do sócio médico, o que evidentemente caracteriza a personalidade. A modalidade de trabalho intelectual realizado por profissional médico ou biomédico não descaracteriza o poder de direção e de autoridade exercido pelo Município contratante (de fato empregador), contextualizando a relação de emprego. Aliás, as condições de trabalho na atualidade, inclusive nas relações de emprego, têm evoluído para o controle do resultado ao invés do controle do tempo, o que por si só não descaracteriza a subordinação jurídica do empregado ao seu empregador.

40.5. Caso a contratação visasse outro objetivo, não teriam ficado os profissionais médicos, sócios das empresas contratadas, obrigados executar os serviços em local e conforme agenda e cronograma indicados pela CONTRATANTE, sujeitos ao poder diretivo e disciplinar da referida Secretaria.

(...)

Os requisitos descritos acima são plenamente identificados nos documentos que lastreiam o presente lançamento e estão abaixo identificados:

42.1. Pessoa física - todos os prestadores de serviços são, de fato, pessoas físicas conforme acima. Consoante supramencionado os serviços foram prestados pelos sócios das empresas contratadas. Ressalta-se que, quando o contratante acorda com outra pessoa jurídica para que esta lhe preste determinados serviços, não leva se em conta a especialização e a capacitação de determinado profissional, são considerados, de outra forma, os serviços que podem ser prestados por qualquer especialista que possua vínculo com o contratado. No caso em questão, se houvesse a contratação da pessoa jurídica para prestar os serviços, ao invés do profissional, não haveria a exclusividade dos profissionais;

42.2. Não eventualidade - os serviços prestados pelos trabalhadores, atendimentos médicos, são de natureza não eventual, estando relacionados com as atividades normais e indispensáveis à consecução das finalidades da Prefeitura Municipal. A atividade executada pelos profissionais é imprescindível à obtenção de um dos principais fins do poder público municipal, que é prestar assistência em saúde aos cidadãos do município. Observa-se, ainda, que os serviços foram prestados pelas pessoas físicas (médicos) de forma contínua e durante todo o período fiscalizado, suprimindo a carência do município de profissionais com formação em medicina, o que pode ser verificado a partir da sequência mensal das liquidações de empenho para cada prestador de serviços, que seguem relacionadas em anexo a este Relatório Fiscal.

Vale frisar neste ponto, em atendimento ao item 4 do TIF nº 01 foi elaborada planilha pelo Município encaminhada juntamente com o Ofício nº 453/2015/JGAB (juntada a este processo), na qual se constata que dentre todas as pessoas físicas que compõem o quadro mensal de servidores específicos da Secretaria Municipal de Saúde (somando regime geral e regime próprio de previdência social: RGPS + RPPS) foi informado haver somente 2 (dois) profissionais médicos contratados como pessoas físicas, enquadrados na categoria 12, compondo o referido quadro durante o período sob fiscalização. Fica claro, que o Município supre o atendimento de serviços médicos à população por meio da contratação das supostas empresas prestadoras de serviços, além de outros contratados na condição de médicos pessoas físicas que foram objeto de lançamento em Auto de Infração específico relativo aos contribuintes individuais autônomos (dentre os quais alguns são sócios das mesmas empresas reportadas neste Relatório Fiscal, conforme já relatado acima).

42.3. Subordinação - a própria natureza dos serviços, as obrigações contratuais e as condições em que foram prestados afastam do trabalhador a autonomia que é observada quando o trabalho é realizado sem vínculo de emprego. Os serviços foram prestados em locais, dias e horários indicados pela CONTRATANTE, inclusive em alguns casos em regime de plantão. Os trabalhadores agiam sob a direção do órgão que ditava os critérios, as regras e a forma a serem seguidos na

execução dos serviços. Caracteriza-se no caso concreto a sujeição dos médicos ao poder diretivo e disciplinar da referida Secretaria.

Importa observar que a subordinação se define independentemente da afirmação contrária das partes, ela se estabelece em função das próprias condições em que o trabalho é realizado. No caso em concreto, torna-se impossível imaginar esses trabalhadores exercendo as suas atividades sem que haja subordinação na relação jurídica. Em uma atividade em que a demanda é permanente, ininterrupta e indispensável à sociedade, seria o caos total se o responsável pelo serviço, no caso o Município de Várzea da Palma, não estabelecesse previamente os locais, a agenda e cronograma em que cada profissional deveria executar as atividades, bem como as condições em que o serviço deveria ser executado (inclusive fornecendo os materiais e equipamentos necessários para a prestação do serviço pelo profissional).

42.4. Remuneração - corresponde ao pagamento dos serviços prestados, consta dos registros de notas de empenho, sendo os valores pagos mensalmente aos trabalhadores na maioria dos meses do ano de 2012 e/ou em períodos mensais sequenciais;

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

Depreende-se que o ponto nodal utilizado pela autoridade lançadora é que os serviços foram prestados pelo sócio, pessoa física, das empresas, sendo assim, capaz de caracterizar o vínculo. A respeito disso, como visto acima, a pessoalidade não é nem de perto suficiente para atestar a caracterização do vínculo e, observa-se das empresas listadas que, em sua grande maioria, são sociedades LTDA, ou seja, formadas por, no mínimo, dois sócios. Motivo suficiente para rechaçar a pretensão fiscal.

Não sendo o bastante, no caso dos autos, há empresas em que os serviços foram prestados por mais de um sócio, veja-se o exemplo:

#### GURGEL SERVIÇOS MÉDICOS LTDA

g) As seguintes pessoas efetivamente prestaram os serviços: GUSTAVO FARIA SALGADO, CPF: 083.183.656-31, RG: MG-13.408.274, graduado em Medicina e inscrito no Conselho Regional de Medicina de Minas Gerais, com o número 55221, na ESF Jardim América; e BRUNO LACERDA SANDES, CPF: 079.133.596-84, RG: MG-13.590.732, graduado em Medicina e inscrito no Conselho Regional de Medicina de Minas Gerais, com o número 55236, na ESF Lameirão

Ademais, no caso concreto, as empresas que prestaram serviços ao Município têm agendas dinâmicas, sendo elas próprias responsáveis pela definição de sua disponibilidade (datas e horários) para exercerem as atividades contratadas, não se sujeitando a controle de jornada de

seus integrantes, conforme depreende das respostas dos prestadores de serviços, senão vejamos alguns exemplos:

**BICALHO SERVIÇOS MÉDICOS LTDA**

4d-A carga horária semanal ou mensal dos plantões não foram pré estabelecidas, uma vez que dependeria do número de plantões prestados. O cargo de médico horizontal da clínica médica tinha carga horária de 20 horas semanais. O cargo de médico clínico da estratégia da saúde da família tinha carga horária de 40 horas semanais.

**CLÍNICA MÉDICA ELLA LTDA**

ANESTESIOLOGISTA, plantão médico sobreaviso, ou seja, conforme necessidade da intervenção do Anestesista para as cirurgias de urgência e eletivas, sendo que toda terça-feira da semana, as cirurgias já eram agendadas (Cirurgias Eletivas)

**CLÍNICA DE VIDEO CIRURGIA E ENDOSCOPIA LTDA**

d - Não havia carga horária estabelecida

**GOMES SERVIÇOS MEDICOS LTDA**

F - A contratante não estabeleceu um número de consultas/procedimentos a serem executados por semanas ou meses

A meu ver, as razões encimadas já são suficientes para afastar o lançamento, No entanto, por amor ao debate, seguimos a análise.

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.

Nesse ponto é imperioso manifestar ter o STF considerado lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho nas atividades fins. Caindo por terra a acusação fiscal quanto este tópico.

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

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

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

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

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

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

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

Com essas considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente lançamento 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 o Município.

Vejamos a imputação fiscal no tocante ao tema:

42.3. Subordinação – a própria natureza dos serviços, as obrigações contratuais e as condições em que foram prestados afastam do trabalhador a autonomia que é observada quando o trabalho é realizado sem vínculo de emprego. Os serviços foram prestados em locais, dias e horários indicados pela CONTRATANTE, inclusive em alguns casos em regime de plantão. Os trabalhadores agiam sob a direção do órgão que ditava os critérios, as regras e a forma a serem seguidos na execução dos serviços. Caracteriza-se no caso concreto a sujeição dos médicos ao poder diretivo e disciplinar da referida Secretaria.

Importa observar que a subordinação se define independentemente da afirmação contrária das partes, ela se estabelece em função das próprias condições em que o trabalho é realizado. No caso em concreto, torna-se impossível imaginar esses

trabalhadores exercendo as suas atividades sem que haja subordinação na relação jurídica. Em uma atividade em que a demanda é permanente, ininterrupta e indispensável à sociedade, seria o caos total se o responsável pelo serviço, no caso o Município de Várzea da Palma, não estabelecesse previamente os locais, a agenda e cronograma em que cada profissional deveria executar as atividades, bem como as condições em que o serviço deveria ser executado (inclusive fornecendo os materiais e equipamentos necessários para a prestação do serviço pelo profissional).

Inegável que, na visão do Fisco, os trechos dos contratos constante dos autos são suficientes para a comprovação da relação de emprego entre aqueles trabalhadores que prestam serviços ao Município por meio das pessoas jurídicas contratadas, seja como sócios, seja como empregados.

**Não obstante todo o exposto, não encontro no Auto de Infração nenhuma prova da efetiva subordinação dos prestadores de serviços para com a contribuinte. Não há nos autos, por exemplo, controle de saúde e entrada dos médicos (ficha de pontos), prontuário médico, relatório de hierarquia, entre diversos outros documentos que fossem capazes de, mesmo que de forma indiciária, a subordinação alegada.**

Há, sim, contratos que relacionam as pessoas jurídicas a prestação de serviços ao Município, notas de empenho e as respostas dos prestadores afirmando que cumpriram com o contrato, ou seja, prestaram os serviços contratados.

NADA MAIS!

**Nenhuma comprovação, mesmo que indiciária, de que fulano de tal estava subordinado, hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.**

Ora, mera análise de contrato, embasada em percepção da autoridade fiscal, fundada em frase de efeito e imputações de vícios de consentimento e de ilicitudes várias, 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 e/ou forneça os materiais.**

**Ofende o primado da lógica, querer crer que algum contratante de serviços a serem prestados, alguém que contrate outrem para um *facere*, para uma obrigação de fazer, não defina o local onde o serviço será prestado, ou preveja, contratualmente, a eventual alteração de tal local.**

**Não se pode emprestar presunção de veracidade a alegações que pretendem imputar relação de emprego com base apenas em contrato e na mera prestação do serviço.**

Mais a mais, cabe ao fiscal autuante, a partir dos elementos disponibilizados a ele no decorrer da ação fiscal, motivar e comprovar a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre os prestadores de serviços e a contratante e não apenas presumir com base nos contratos.

Por derradeiro, em 06 de novembro de 2014, quando da apreciação do processo nº 10670.720957/2013-60, o qual sobreveio o acórdão nº 2803-003.885, a 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho, com a relatoria do Conselheiro Ricardo Malgadi Messetti, acordaram por unanimidade em dar provimento ao recurso voluntário, por compreenderem que não havia nos autos motivação suficiente para descon sideração da personalidade jurídica (caracterização do vínculo), em relação a mesma contribuinte, relativo ao período 01/2010 a 12/2011. Vejamos a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. NECESSIDADE.

Não demonstrando cabalmente o auditor fiscal os motivos que o levaram a desconsiderar a prestação de serviços por pessoa jurídica, não há como manter o lançamento efetuado.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Como se observa das constatações encimadas, a autoridade lançadora **não** se desincumbiu do ônus de comprovar os requisitos da relação laboral entre os funcionários e/ou sócios das empresas prestadoras de serviços com a contratante, ora autuada, na forma que a legislação de regência exige, mais precisamente o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social, impossibilitando a manutenção do feito.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para exonerar o crédito tributário.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa**