



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10670.721168/2016-99</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.397 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MUNICÍPIO DE SALINAS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOS-PROBATÓRIOS.

Demonstrada nos autos, a partir dos elementos probatórios apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, correto o procedimento fiscal ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. “PEJOTIZAÇÃO”. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELA FISCALIZAÇÃO. ART. 129 DA LEI 11.196/05.

É lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de segurado empregado.

A opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, conforme autorizado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005, está submetida à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração Tributária, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos, acorde decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto da e. Ministra Carmen Lúcia, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Constatada a ocorrência de fatos que evidenciam ação deliberada do contribuinte, mediante atos simulados, em conluio, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com redução indevida do tributo que estava sujeita, sendo devidamente configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa dos envolvidos, correta a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

Deve ser aplicada retroativamente a redução da multa qualificada ao percentual de 100%, conforme previsto no inc. VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996, em homenagem ao princípio da retroatividade benigna.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa (relatora), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Redator Designado e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 4698/4717) interposto pelo Município de Salinas em face do Acórdão nº. 14-65.263 (e-fls. 4683/4693) que julgou a Impugnação improcedente.

Em sua origem, trata-se de processo administrativo assim descrito pelo Relatório Fiscal:

3.1. Este Relatório é parte integrante do Auto de Infração nº 10670-721.168/2016-99 referente a contribuições sociais da parte patronal, inclusive a destinada a RAT – Contribuição para Financiamento dos Benefícios Concedidos em Razão do Grau de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e destinadas ao financiamento da Seguridade Social, devidas pelo Contribuinte acima qualificado, incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra total, arbitradas via aferição indireta, dos segurados que lhe prestaram serviços e não declarados em GFIP - Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social.

O Município foi cientificado do Auto de Infração em 20/10/2016 (e-fl. 4515) e apresentou Impugnação, em 21/11/2016, por meio da qual trouxe os seguintes argumentos, aqui sintetizados pela decisão de piso:

- O Município recorreu à contratação de médicos através de licitação porque não houve interessados suficientes em preencher as vagas de médicos abertas pelo Edital 001/2008 (Processo Seletivo), no qual somente um médico firmou contrato com o Município e pelo Edital 01/2011 (Concurso Público), quando não houve nenhum interessado em assumir os cargos de médicos ofertados;
- assim, resta demonstrada a incapacidade da rede pública para atender a demanda do Sistema Único de Saúde, o que possibilita a contratação de médicos através de entidades privadas;
- o artigo 2º, da Lei nº 8.666/93 prevê a exigência de licitação para a contratação de serviços efetuados pela Administração Pública com terceiros, ressalvando, no entanto, as hipóteses previstas na referida Lei;
- é público e notório, que os médicos possuem clínicas particulares, onde dão atendimento aos seus pacientes, compatibilizando a carga de trabalho com as demais atividades médicas que exercem em outros locais;
- para a caracterização da relação de emprego devem estar presentes a habitualidade, a pessoalidade, a onerosidade e a subordinação;
- no Município de Salinas, os prestadores de serviços médicos possuem autonomia disciplinar, pois participam da elaboração da escala, cuidando os prestadores de serviços de escolher o horário que melhor lhes convenha e, na

impossibilidade de comparecimento, podem se fazer substituir por outro profissional, sem qualquer tipo de punição;

- a pessoalidade determina que o contrato deverá ser pessoalíssimo, não podendo o trabalhador repassar suas atividades para terceiros; o labor dos médicos do Município, dadas suas condições peculiares, conflita com a ideia de pessoalidade.

- ainda que se possa admitir a presença da não eventualidade e da onerosidade, não existe a subordinação hierárquica na relação entre o Município e os prestadores de serviços médicos; também não existe a pessoalidade, na medida em que o prestador de serviços pode se fazer substituir por outro médico sem que disso resulte qualquer reprimenda;

- não caracteriza a subordinação a existência de algum tipo de fiscalização feita pelo Município, uma vez que tal circunstância revela somente o dever de cumprimento de normas rotineiras pelos médicos, empregados ou não;

- o fato de os serviços prestados estarem inseridos na atividade-fim do Hospital não é suficiente, por si só, à configuração do vínculo de emprego, vez que tal condição é capaz de demonstrar apenas a existência de não eventualidade;

- é importante ressaltar que, não havia pagamento em dobro no mês de dezembro como forma de mascarar pagamento de 13º salário, vez que não havia vínculo empregatício;

- ocorre que, algumas vezes, a empresa contratada presta mais de um tipo de serviço, o que gera pagamentos distintos no mesmo mês e que, pode coincidir com o último mês do ano.

#### Das Multas Aplicadas

- ainda que a prática evidencie ser comum fraudes trabalhistas em que o empregado é obrigado a constituir empresa para camuflar uma efetiva relação trabalhista, o fato é que a má-fé não pode ser revelada por presunções;

- no que tange a aplicação de multa de 150%, encontra-se em discussão no Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 736.090/SC a constitucionalidade da citada multa vez que há precedente do STF no sentido de que toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 30% do tributo é confiscatória e, em consequência, inconstitucional;

- deve haver redução da multa em comento, vez que o dolo do contribuinte é elemento fundamental que justifica a imposição de multa qualificada, em valor superior à média, o que não ocorreu no presente caso.

Conforme antecipado, os autos foram a julgamento, tendo sido proferido o Acórdão nº. 14-65.263 (e-fls. 4683/4693) assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2012

**SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO.**

São segurados obrigatórios da Previdência Social como empregado aqueles que prestam serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO ESTRUTURAL.**

A subordinação estrutural tem por base a definição da atividade desempenhada pelo trabalhador como sendo essencial ao funcionamento estrutural e organizacional do empregador.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

A multa de ofício será duplicada nos casos em que a fiscalização verificar a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente foi cientificado pela via postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 4695), em 26/04/2017, tendo apresentado o Recurso Voluntário, em 25/05/2017, com os seguintes argumentos:

**Decadência** | o recorrente alega parte do crédito, mais especificamente os valores cobrados referentes às competências de 02/2011 a 10/2011, teria sido alcançada pela decadência, tendo em vista que o recorrente foi cientificado do lançamento em 20/10/2016 e o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN;

**Mérito** | o recorrente reitera os argumentos apresentados na Impugnação, alegando que as contratações das empresas se deu em conformidade com a legislação; que a fiscalização não poderia desconsiderar a personalidade jurídica das empresas sem a observância do art. 50 do Código Civil; defende a inexistência de vínculo empregatício entre o Poder Público Municipal e os médicos prestadores de serviço e que os serviços teriam sido contratados das empresas; sustenta que o pagamento das contribuições previdenciárias é responsabilidade das empresas contratadas e não do Município.

**Multa** | requer o cancelamento da multa de 150% imposta, uma vez que o Município sequer seria o responsável pelo pagamento das contribuições previdenciárias; sustenta que não está comprovado dolo do Município na contratação das empresas.

Os autos foram encaminhados para análise e julgamento do Recurso Voluntário pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### 2. Da contratação de serviços médicos prestados por pessoas jurídicas e caracterização do vínculo empregatício

A fiscalização detalhou o procedimento fiscalizatório que levou à lavratura do Auto de Infração contra o Município de Salinas, no Relatório Fiscal do Auto de Infração (e-fls. 13/31), informando que as empresas apresentaram as informações e documentos relacionadas às prestações de serviços na área de saúde ao Hospital do Município. Vale o destaque:

6.1. Visando o cumprimento das obrigações inerentes à administração pública municipal, notadamente na área de saúde, o Município de Salinas - Prefeitura Municipal licitou e **contratou diversas pessoas jurídicas para prestar serviços médicos em várias especialidades ao Hospital do Município.**

6.2. Em consulta à(s) DIRF informadas pelo contribuinte, constatamos a informação de prestação de serviços por parte de diversas empresas da área da saúde. Mesma informação foi retirada das liquidações de notas de empenho.

6.3. Realizamos diligência fiscal nas empresas supramencionadas. Grande parte das empresas atenderam prontamente à intimação e apresentaram as informações e documentação solicitados.

6.4. Da análise dos contratos de prestação de serviços, processos de licitação, bem como dos esclarecimentos prestados pelos prestadores dos serviços, observou-se que, embora a contratação tenha-se dado através de pessoas jurídicas, a bem da verdade, objetivou-se a contratação direta de pessoas físicas com nítido intuito de fraudar a lei de licitações que prevê a contratação pela via de concurso público de provas ou de provas e títulos haja vista os serviços serem prestados continuamente pelas mesmas “empresas” durante muitos anos.

Logo já neste início, a fiscalização afirma que a contratação das pessoas jurídicas se deu contrariamente à lei de licitações e que a intenção era a contratação dos indivíduos médicos. A fiscalização destaca que os médicos prestavam serviços de plantões médicos no Hospital e que existia relação jurídica empregatícia entre médicos e o Município:

6.15. Ante ao exposto, a caracterização do vínculo previdenciário na condição de segurados empregados, inclusive com a desconsideração da personalidade jurídica, tem os seguintes fundamentos e motivos:

6.15.1. Conforme quadros societários das prestadoras de serviço, **os sócios são profissionais da área médica e foram apenas esses profissionais que prestaram os serviços ao Município**, consoante contratos de prestação de serviço e esclarecimentos prestados pelos executores dos serviços.

6.15.2. **Os serviços foram executados nas dependências da CONTRATANTE, em local e conforme agenda e cronograma indicados pela CONTRATANTE.**

6.15.3. Sempre foi a **contratante de que assumiu os riscos da atividade com fornecimento de toda a estrutura para a prestação dos serviços;**

6.15.4. **Todos os serviços se referiam a plantões médicos com controle de jornada.**

6.15.5. **Pagamento em dobro no mês de dezembro a título de 13º salário haja vista que a jornada de trabalho nestes meses foi a mesma dos meses anteriores.**

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

6.17. 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, o que evidentemente caracteriza a pessoalidade.

6.18. Considerando o exposto, ficou plenamente configurada, à luz da legislação previdenciária, a relação jurídica entre o contribuinte e os trabalhadores citados no item anterior, na qual estão presentes os pressupostos que caracterizam o vínculo como segurado empregado, em conformidade com o art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, abaixo transscrito:

“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.”

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

6.19.1. Pessoa física – a prestadora de serviços é, de fato, pessoa natural conforme acima. Consoante supramencionado os serviços foram prestados pela sócia da empresa contratada. Ressalta-se que, quando o contratante acorda com outra pessoa jurídica para que esta lhe preste determinados serviços, não se leva 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, o serviço foi prestado exclusivamente por uma única pessoa física. Existiu a pessoalidade na contratação;**

6.19.2. Não eventualidade – os serviços prestados pelo trabalhador, atendimentos médicos, **são de natureza não eventual, estando relacionados com as atividades normais e indispensáveis à consecução das finalidades do Município.** A atividade executada pelo profissional 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 pela médica de forma contínua e durante todo o período fiscalizado, suprindo a carência do município de profissionais com formação em medicina;

6.19.3. 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, por intermédio da Secretaria de Saúde, inclusive em regime de plantão com controle de jornada. O trabalhador agia sob a direção do órgão que ditava os critérios, as regras e a forma a serem seguidos na execução dos serviços;

6.19.3.1. **A subordinação, no caso, é jurídica e decorre da própria natureza dos serviços prestados.**

6.19.4. Remuneração – corresponde ao pagamento dos serviços prestados sendo os valores pagos mensalmente aos trabalhadores distribuídos em todos os meses do ano de 2011. **Consta-se inclusive, em diversos casos, conforme pode ser observado na planilha do Anexo I, pagamento em dobro nas competências 12/2011 e 12/2012 o que indica indelevelmente o pagamento de 13º salário também disfarçado de pagamento a pessoa jurídica.**

Assim, com base no primazia da realidade dos fatos, a fiscalização houve por bem considerar os segurados médicos como segurados empregados do Município e lançar as contribuições previdenciárias devidas, por meio de **aferição indireta.**

A fiscalização também elaborou Relatório de Resultado das Diligências (e-fls. 5145/5158) por meio do qual confirmou os serviços médicos prestados e cláusulas do contrato formalizado entre as empresas e o Município, que previam que os serviços médicos em regime de plantões, seriam prestados nas dependências do Hospital, que os equipamentos e estrutura seriam oferecidos pelo Hospital, e que os pagamentos seriam mensais. A fiscalização ainda explorou alguns indícios de problemas com as pessoas jurídicas. Em algumas das empresas,

indicou-se que apenas um dos sócios era médico, e em dois casos foi pago em dobro valores em dezembro (Ames Assistência Médica Salinas Ltda. – EPP e Medical Serviços Médicos Ltda – ME). Também em alguns casos, a fiscalização apontou que dos valores recebidos pela pessoa jurídica, um percentual muito elevado era repassado para o sócio médico, e que o endereço da pessoa jurídica também coincidia com o endereço residencial de um dos sócios.

Pois bem.

A possibilidade de terceirização de atividades pelas empresas foi reconhecida pelo STF, quando assegurou às empresas o direito de se auto-organizarem e de contratar outras pessoas jurídicas 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.

Assim, a princípio, não é ilegal a terceirização, por parte dos Hospitais e no presente caso por parte do Município de Salinas, da prestação de serviços médicos. Não há nos autos qualquer comprovação de fraude à Lei de Licitações e o Município, por outro lado, informa que não seria possível a prestação de serviços de saúde pelo Hospital Municipal sem a contratação das empresas, uma vez que não obteve candidatos para o concurso público realizado.

Por outro lado, os médicos podem ser organizar por meio de pessoas jurídicas para a prestação de tais serviços.

No julgamento da ADC nº. 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº. 11.196/2005, e a relatora Ministra Cármem Lúcia, em seu voto, fez relevantes apontamentos sobre a necessidade de que seja assegurada *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*.

A Ministra apontou contudo, que eventual conduta de maquiagem do contrato, deverá ser avaliada, *por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos*. Dessa forma, mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é permitido à fiscalização tributária desconsiderar a contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, desde que demonstre que os serviços, no plano fático, são efetivamente prestados pelo sócio desta, na condição de segurado empregado. E foi o que a fiscalização tentou demonstrar nos presentes autos.

A declaração de voto da Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, no Acórdão nº. 9202-011.423, comenta o voto da Ministra Cármem Lúcia e do Min. Alexandre de Moraes e ressalta a importância dos julgamentos do CARF continuarem analisando as provas trazidas nos autos pela fiscalização, pois se ficar caracterizada fraude e maquiagem do contrato, há que se imputar as obrigações previdenciárias dos contratantes:

Adequando o fecho do voto da Min.<sup>a</sup> Rel.<sup>a</sup> da nossa Corte Constitucional ao âmbito no qual estamos, certo poder dizer que “eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso –”, há de ser apurada pela fiscalização tributária, com a consequente lavratura do auto de infração.

Certo que, com arrimo na livre iniciativa, pode a empresa optar pela forma de organização de sua atividade econômica, desde que observe os limites constitucionais e legais postos. Em nosso ordenamento, inexiste uma única liberdade absoluta, como também fez questão de destacar o Min. Alexandre de Moraes no julgamento do já citado Tema de nº 725:

Em nenhum momento a opção da terceirização como modelo organizacional por determinada empresa permitirá, seja a empresa “tomadora”, seja a empresa “prestadora de serviços”, desrespeitar os direitos sociais, previdenciários ou a dignidade do trabalhador. (...)

Caso isso ocorra, seja na relação contratual trabalhista tradicional, seja na hipótese de terceirização, haverá um desvio ilegal na execução de uma das legítimas opções de organização empresarial, que deverá ser fiscalizado, combatido e penalizado.

**Não é compatível com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociada da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Se rótulos vêm sendo atribuídos para conferir a negócios jurídicos um verniz de legalidade, tem a administração fazendária não só o poder, como o dever, de desconsiderá-los.**

(...)

A bem da verdade, ainda que não houvesse a autorização contida no § 2º do art. 229 do RPS, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade igualmente já veio ser reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. Isso porque, no exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsiderar situações que, embora previstas no papel, não se descontinham na realidade. Como é, exatamente o caso, sob apreciação.

Não se está a negar o que decidido pela Mais Alta Corte do país, tanto no Tema nº 725, quanto na ADC nº 66. Apesar de despicienda a advertência acerca da autoridade dos Tribunais pátrios, prescreve o Novo RICarf, em seu art. 99, que [a]s decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Da análise do arcabouço fático-probatório, como fartamente demonstrado no voto do em. Relator, colhidos elementos capazes de comprovar que a forma eleita

pela parte recorrente para a prestação dos serviços afronta o ordenamento pátrio.

Não basta a aparência de que há conformidade com o direito, arvorando-se nas decisões proferidas pelo Pretório Excelso. Imprescindível que, no caso concreto, as características de uma verdadeira prestação de serviços por pessoas jurídicas estejam presentes. (sem grifos no original)

Muitas decisões da Justiça do Trabalho têm sido canceladas pelo STF após os julgamentos mencionados. O teor das decisões proferidas pelo CARF também acompanhou as mudanças<sup>1</sup>, passando a avaliar, de forma mais detida, a presença dos requisitos caracterizadores da situação de segurado empregado: pessoalidade; da habitualidade e não-eventualidade; da subordinação e pagamento de remuneração, bem como a presença de fraudes, inexistência das empresas, maquiagem dos contratos, etc.

Vale ressaltar o voto do Conselheiro Presidente Mário Hermes Soares Campos no caso do Acórdão nº. 9202-011.423, por meio do qual a 2<sup>a</sup> Turma da CSRF houve por bem negar provimento ao Recurso Especial apresentado pelo Hospital, e entender que estariam presentes os elementos caracterizadores da relação empregatícia dos médicos com a instituição, inadmitindo, assim, a interposição de pessoa jurídica de forma fraudulenta. O Acórdão restou assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 21/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA.  
PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOS PROBATÓRIOS.

Demonstrada nos autos, a partir dos elementos probatórios apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, correto o procedimento fiscal ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. “PEJOTIZAÇÃO”. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELA FISCALIZAÇÃO. ART. 129 DA LEI 11.196/05.

É lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de segurado empregado. Entretanto, a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, conforme autorizado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005, está submetida à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração

<sup>1</sup> PINTO, Alexandre Evaristo. (2019) CONJUR. Direto do CARF. Carf analisa tributação da pejotização pela contribuição previdenciária, Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-03/direto-carf-carf-analisa-fenomeno-pejotizacao-tributacao/>> Acessado em 05/07/2024.

Tributária, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos, acorde decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto da e. Ministra Carmen Lúcia, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF.

**GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DEFINIDA POR LEI ESPECIAL.**

As empresas que integram grupo econômico, de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previstas na legislação previdenciária, a teor do disposto no inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 124, inc. II, do CTN, sem necessidade de comprovação de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DOCUMENTO VALIDADO**

Constatada a ocorrência de fatos que evidenciam ação deliberada do contribuinte, mediante atos simulados, em conluio, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com redução indevida do tributo que estava sujeita, sendo devidamente configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa dos envolvidos, correta a aplicação da multa qualificada.

**RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA RELATIVA A TODOS OS FUNDAMENTOS. NÃO CONHECIMENTO.**

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do quanto decidido, e a parte recorrente não traz divergência jurisprudencial com relação a todos os fundamentos.

A situação lá julgada encontra semelhança com a presente, é o que se vê do trecho abaixo do voto do relator:

Totalmente aplicáveis à situação ora objeto de Recurso Especial as conclusões acima reproduzidas, uma vez que se trata de relação originariamente contratual, firmada entre pessoas jurídicas, **onde a autoridade fiscal lançadora entendeu presente relação empregatícia, baseada nos elementos apontados no Relatório Fiscal e fundamentada na primazia da realidade.** Portanto, correta a decisão recorrida, ao concluir pela necessidade de verificação quanto à ocorrência, ou não, de interposição de pessoas jurídicas, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego, o que, em última forma, seria determinante para se constatar se os serviços foram, efetivamente, prestados pelas pessoas jurídicas contratadas (conforme previsto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005), ou pelas pessoas físicas (vínculo empregatício). (grifos acrescidos)

Adiante, o voto traz a análise feita pela fiscalização e as provas coletadas, sobre a realidade das empresas prestadoras de serviços, e na sequência foram analisados os requisitos

caracterizadores da relação empregatícia dos médicos com o Hospital. O relator adotou o entendimento da fiscalização no julgamento, concluindo também pela caracterização da relação do Hospital com os médicos:

Tenho que foi minuciosa e exaustivamente demonstrada a ocorrência de efetivo vínculo empregatício, entre a recorrente e os prestadores de serviços, na decisão de primeira instância, proferida pela Delegacia de Julgamento de Curitiba, motivo pelo qual peço vênia para sua parcial reprodução, na parte que trata da matéria:

(...)

Com relação às apurações relacionadas à Pejotização, a fiscalização demonstrou toda a situação fática criada pela Autuada para **camouflar o vínculo empregatício existente com os profissionais integrantes das empresas interpostas e, consequentemente, suprimir a proteção trabalhista e diminuir drasticamente a arrecadação de tributos previdenciários, na ocorrência dos contratos entre duas pessoas jurídicas.**

**Há que se ter uma verdadeira autonomia do trabalhador para que incida o art. 129 da Lei 11.196/05, o que não se dá, quando as atividades desenvolvidas por este são exercidas ao longo do tempo, revelando não eventualidade, ainda mais que inseridas dentro do contexto de atividade fim da empresa, como no caso em questão. Verifica-se, no casos dos autos, que todo o conjunto probatório relatado pela fiscalização, foi ancorado em elementos e evidências robustas, não de forma isolada, mas dentro de um contexto abrangente e coeso.**

Ao encontro deste entendimento, cito os principais trechos extraídos do Relatório Fiscal.

261. No processo de fiscalização foi constatado que, com o objetivo de cumprir seu objeto social, o HOSPITAL realizou atos jurídicos ilegais sob a forma de CONTRATOS com pessoas jurídicas que prestariam esses serviços médicos em nome do HOSPITAL. **Essas pessoas jurídicas constituídas forneceriam os profissionais necessários para atender às demandas do HOSPITAL, as escalas de trabalho, as consultas marcadas e manteria dentro do HOSPITAL esses profissionais em compasso de espera pelos pacientes que deles necessitassem.**

262. No ambiente da ficção parece estar coerente tal procedimento. Coerente se:

262.1. Essas pessoas jurídicas constituídas realmente realizassem esses procedimentos conforme suas próprias normas, escalas e disponibilidades;

262.2. Fossem elas responsáveis pelo atendimento dos pacientes (e não o HOSPITAL);

262.3. Fossem elas proprietárias dos bens e serviços oferecidos;

262.4. Fossem elas a reais gestoras dos serviços prestados;

- 262.5. Fossem elas as responsáveis civis e criminais dos atos praticados.
263. No ambiente da realidade o que se verifica é que essas pessoas jurídicas inexistes de fato posto que:
- 263.1. Não constam dos prontuários médicos como responsáveis pela realização dos serviços prestados, constando apenas a identificação dos profissionais de saúde que realizaram esses serviços;
- 263.2. **Os clientes do HOSPITAL desconhecem tais empresas conforme constatado em processos judiciais movidos por aqueles contra o fiscalizado em que tais empresas sequer aparecem como "amicus curiae" do intento jurídico;**
- 263.3. **Os objetos de trabalho dos profissionais médicos, exceto os pessoais, são de propriedade do HOSPITAL e não de referidas empresas;**
- 263.4. **Os espaços físicos utilizados por essas empresas no interior do HOSPITAL são fictícios;**
- 263.5. **Apesar de constar nos contratos a efetiva gerência de quaisquer serviços são realizados pelo HOSPITAL nos termos de seu Regimento do Corpo Clínico onde os profissionais (e não as empresas) são responsáveis pela organização, direção, monitoramento, fiscalização e outras atividades de gestão.**
264. Assim percebe-se que tais empresas foram criadas com objetivos diverso daquele que seja a prestação do serviço a que se dispõe o hospital em seu estatuto social. Elas não têm qualquer função perante a fiscalizada e suas existências são inócuas para que o HOSPITAL continue a exercer suas atividades.
265. Esse objetivo fica claro quando o HOSPITAL deixa de cumprir suas obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias em relação aos serviços prestados pelos médicos, fisioterapeutas, psicólogos e outros, uma vez que, em relação aos demais profissionais, o HOSPITAL tem cumprido com tais obrigações.
266. Conforme bastante discutido nos itens anteriores, os MÉDICOS e demais profissionais são EMPREGADOS do HOSPITAL e os valores que deveriam ser pagos por seus serviços correspondem ao custo que os mesmos imprimem ao HOSPITAL. (grifos acrescidos)

No presente caso, contudo, entendo que a fiscalização não logrou êxito em comprovar qualquer irregularidade entre os Contratos formalizados entre o Município e as empresas contratadas. As empresas apresentaram seus Contratos Sociais, Notas Fiscais de prestação de Serviços emitidas conforme contratos, registros de licenças, documentos dos médicos. A fiscalização sequer verificou se as empresas recolheram as contribuições previdenciárias, apresentaram GFIPs e cumpriram as suas obrigações tributárias.

O Município, por sua vez, comprova ter realizado o concurso para contratação de médicos, não tendo sido possível a contratação de médicos via certame, razão pela qual contratou as empresas. A constituição de empresas formadas por médicos para a prestação de serviços médicos não é incomum, muito pelo contrário, os médicos são conhecidos por exercerem a sua profissão em hospitais, clínicas, consultórios próprios, e muitas vezes, como educadores e assistentes técnicos de outros profissionais. Dessa forma, não é incomum que não tenham relação empregatícia com as pessoas jurídicas. O mesmo não ocorre, como destacado pela Ministra Carmen Lúcia, se forem identificadas fraudes e se as empresas prestadoras do serviço realmente não existirem, e se ficar comprovada a existência de vínculo empregatício dos médicos com a empresa contratante.

Entendo que, no presente caso, **a fiscalização não comprovou irregularidade na contratação das empresas e também não ficaram caracterizados os vínculos empregatícios dos médicos com o Município, caracterizando a interposição fraudulenta de pessoa jurídica. Apenas as empresas contratadas foram intimadas, não foram intimados os médicos que prestaram serviços mediante tais empresas, não ficou comprovado que estas empresas teriam descumprido suas obrigações tributárias e previdenciárias.**

Novamente, citando o Acórdão nº. 9202-011.423, proferido pela CSRF ,trago as palavras do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que apresentou Declaração de Voto, entendendo que a caracterização do vínculo empregatício não pode ser vista de forma genérica, deve ser comprovada pela fiscalização, caso a caso:

Vale dizer, o STF entende que é possível haver terceirização de atividades, seja atividade-fim ou atividade-meio; também comprehende possível haver pejotização; igualmente, aceita parcerias ou outras formas de arranjo de trabalho (gênero, sendo a relação de emprego mera espécie de como pode ser exercido o trabalho).

A Excelsa Corte constitucional não admite, entretanto, através de tais formas de relações jurídicas plausíveis, escamotear uma típica relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) por dissimulação da efetiva realidade.

A terceirização consiste na transferência de atividade (fim ou meio) da empresa tomadora de serviço para ser executada por uma outra – a prestadora de serviço pessoa jurídica.

A pejotização consiste na contratação de prestador de serviço pessoa física por meio de pessoa jurídica. Para alguns doutrinadores o termo, por si só, seria sinônimo de ato fraudulento para dissimular relação de emprego na forma dos arts. 2º e 3º da CLT. **Porém, o STF entende possível, em tese, a licitude da figura. O caso concreto demonstrará se é lícita ou ilícita.**

A relação de segurado empregado, para fins previdenciário-tributário, a seu turno, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, a saber:

“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;”.

Uma forma mais didática e conceitual de identificar a relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) é verificar se estão presentes os elementos a seguir:

- a) serviço prestado por pessoa física;
- b) pessoalidade;
- c) subordinação;
- d) habitualidade (não eventualidade);
- e) onerosidade (mediante salário/remuneração); e
- f) alteridade, na qual o tomador do serviço assume os riscos da atividade econômica e não pode transferi-lo ao segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 15, I).

**Pode-se terceirizar, pejotizar, formar parcerias ou estabelecer outras formas de trabalho, enquanto esteja vedado camuflar uma verdadeira relação de emprego por meio das permitidas formas jurídicas. O caso concreto denunciará o que é lícito ou ilícito.**

Recentes Agravos Regimentais em Reclamações Constitucionais bem traduzem o assunto e se corretamente forem lidos e compreendidos deles se extrai que a Justiça do Trabalho em pesquisa pessoal, baseado em conjunto probatório específico que não pode ser revolvido, reconheceu vínculo de emprego por análise direta e particular, a teor: Rcl 65.612 AgR (publicado em 25/06/2024) e Rcl 65.931 AgR (publicado em 21/08/2024). A primeira Reclamação Constitucional citada (Rcl 65.612 AgR) é relativa a um processo trabalhista do médico intensivista “Roberto da Cunha Wagner” que pleiteou reconhecimento de vínculo de empregado com um Hospital, não guardando identidade com o caso dos autos, já que específico e individualizado. A outra Reclamação Constitucional (Rcl 65.931 AgR) também é um processo trabalhista, sendo do médico intensivista “Bruno Silva Baron” que pleiteou reconhecimento de vínculo de empregado com um Hospital, não guardando identidade com o caso dos autos, já que específico e individualizado. Ambas as Reclamações Constitucionais tratavam da relação pessoal e direta de cada um daqueles médicos, pessoa física, com o Hospital.

No caso destes autos do contencioso administrativo fiscal, a despeito de extenso e muito bem escrito relatório fiscal, em hercúleo trabalho desempenhado (e-fls. 51/138), não se chegou a relatar terem sido ouvidos

(intimados) os “médicos” supostamente segurados empregados, terem sido individualizadas condutas dos profissionais prestadores de serviço, tampouco aprofundou a fiscalização intimando e analisando as pessoas jurídicas contratadas sob suposta dissimulação “as pejotizadas”, da qual cada um dos médicos seria parte relacionada.

O “reconhecimento do vínculo” de “segurado empregado” se efetivou, conforme se extrai do relatório fiscal, por globalidade (situação prática que seria observada em todos). Diz-se que “todos” os médicos que tinham nas dependências do Hospital são segurados empregados. Argumenta-se extensamente que ocorre os elementos característicos da relação de segurado empregado que demonstra o vínculo. Se especifica os elementos de subordinação etc., no entanto não há especificidades de individualização partindo para a análise de uma pessoa física que seja nominada e exemplificada (por exemplo, não se fala de situação concreta e específica de um médico pessoa física, identificado por nome e situação concreta e individualizada, não se fala sobre o caso do Dr. José, do Dr. João, da Dra. Maria). Reporta-se que “todos” são subordinados, pois os contratos das pejotizadas contratadas são parecidos, que não poderia se terceirizar atividade-fim, que os médicos (todos eles) para trabalharem no Hospital se submetem a um credenciamento e na ocasião se comprometem a honrar o regime interno, o qual contém cláusulas que estabelecem subordinação hierárquica, já que impõem disciplina, impõem observar deveres dentro das dependências do Hospital, estabelecem que há um diretor clínico que comanda o Hospital e que deve ser respeitado. Reporta-se que os salários são uma remuneração por produtividade, que todos os equipamentos, estrutura e dependências são por conta do Hospital, que as ações de danos dentro do Hospital têm a empresa como responsável na relação de consumo por defeito de serviços, que a relação de trabalho é executada pelo médico e jamais pela pejotizada, vez que a empresa contratada, por exemplo, não assina o prontuário médico, sendo os médicos que se apresentam ao trabalho de atendimento médico em situação personalíssima. Reporta-se que é dever cumprir escalas, ainda que sejam previamente comunicadas, ajustadas, acordadas. Diz-se que não se descharacteriza a relação de segurado empregado pelo fato de poder ter trocas de escalas, uma vez que a pessoalidade ainda se mantém, haja vista que seria uma espécie de mera permuta compensada de horários. Reporta-se que as ações de reparação civil são contra o Hospital e não contra o médico, em pesquisa judicial na localidade da sede do Hospital, contudo a fiscalização não reporta, nem investiga se houve alguma “reclamação trabalhista” por médico(s) contra o Hospital autuado. Do relatório se extrai, sempre em generalização globalizada, que seria a situação de todos os médicos, indistintamente, passagens argumentativas, tais como:

(...)

No presente caso, a fiscalização também se mostrou por demais genérica e entendo não ter sido comprovada a fraude e nem a caracterização de que os médicos deveriam ser considerados como segurados empregados do Município.

Diante do exposto, entendo que assiste razão ao Município de Salinas e voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a autuação.

### 3. Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos** – Redator Designado

Em que pese o esmerado e bem fundamentado voto, peço *vénia* à e. Relatora para apresentar respeitosa divergência, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento contrário ao provimento do presente Recurso Voluntário, conforme passo a demonstrar.

Conforme bem relatado, não se questiona, na espécie, se os médicos, ou qualquer outra atividade intelectual, possam ou não se estabelecer como pessoa jurídica.

O que se discute nos presentes autos é a natureza do vínculo dos serviços prestados pelos profissionais médicos nos contratos firmados com o Município de Salinas. Em que pese o bem esteado voto da i. relatora, entendo constar dos autos suficientemente demonstrada a relação empregatícia entre os médicos e o Município. Nesse sentido a autoridade fiscal lançadora apresenta diversos elementos no “Relatório Fiscal”, parte integrante do Auto de Infração, sendo relevante, pela pertinência e robustez dos argumentos, a reprodução dos seguintes trechos:

Relatório Fiscal

(...)

6.1. Visando o cumprimento das obrigações inerentes à administração pública municipal, notadamente na área de saúde, o Município de Salinas - Prefeitura Municipal licitou e contratou diversas pessoas jurídicas para prestar serviços médicos em várias especialidades ao Hospital do Município.

6.4. Da análise dos contratos de prestação de serviços, processos de licitação, bem como dos esclarecimentos prestados pelos prestadores dos serviços, observou-se que, embora a contratação tenha-se dado através de pessoas jurídicas, a bem da verdade, objetivou-se a contratação direta de pessoas físicas com nítido intuito de fraudar a lei de licitações que prevê a contratação pela via

de concurso público de provas ou de provas e títulos haja vista os serviços serem prestados continuamente pelas mesmas “empresas” durante muitos anos.

6.5. Conforme contratos e respostas dos responsáveis pelas clínicas, o Município compunha o corpo clínico do Hospital Municipal Doutor Oswaldo Prediliano Santana apenas de físicas contratadas através de pessoas jurídicas. Inclusive, nos contratos consta obrigação dos seus sócios comporem pelo menos uma comissão no hospital. Contudo, a intenção sempre foi a contratação de profissionais médicos para comporem o corpo clínico, com escalas de plantões bem definidas.

6.6. Em suas respostas, os próprios médicos reconhecem a prestação de serviços a título de plantões médicos com dias e horários previamente estabelecidos pelo contratante, com fixação de carga horária semanal ou mensal. Reconhecem também que era o Município responsável pelo fornecimento de materiais e toda a estrutura para prestação dos serviços (empregador que assumiu os riscos).

6.7. Em todos os casos o prestador de serviços era o sócio majoritário das empresas sendo que, na maioria deles o outro sócio sequer era profissional da área da saúde conforme contratos sociais apresentados.

6.8. Como resultado das diligências realizadas, anexemos a este Relatório Fiscal o “Relatório de Diligências”, no qual realizamos um compilado das respostas dos prestadores de serviços, assim como algumas observações individualizadas por clínica e também indicação de algumas cláusulas contratuais que reforcem a prova da existência da relação de emprego entre as partes.

6.9. Mesmo no caso das empresas que não responderam à diligência, pôde-se constatar pelos contratos e documentos do processo de licitação que os serviços foram prestados nos mesmos moldes dos demais segurados e referiam-se a plantões médicos.

6.10. Nos processos de licitações constam controle de frequência dos plantonistas com dias e horários estabelecidos pela direção do Hospital.

6.11. Já no “Relatório de Empenhos Por Liquidação – Clínicas” listamos as informações de notas de empenho utilizadas para efetuar o levantamento das bases de cálculo utilizadas para apuração das contribuições previdenciárias devidas.

6.12. Neste relatório também constam os totais, por competência, que foram utilizados para compor as bases de cálculo mensais.

6.13. Constata-se, portanto, a existência de relação jurídica empregatícia entre o contribuinte e os profissionais. Prestação de serviços, exemplificativamente, em forma de plantão médico, consultas, procedimentos médicos e atendimentos com cumprimento de carga horária preestabelecida pelo Município e/ou fixação de número de consultas e procedimentos em determinado período.

6.15. Ante ao exposto, a caracterização do vínculo previdenciário na condição de segurados empregados, inclusive com a desconsideração da personalidade jurídica, tem os seguintes fundamentos e motivos:

6.15.1. Conforme quadros societários das prestadoras de serviço, os sócios são profissionais da área médica e foram apenas esses profissionais que prestaram os serviços ao Município, consoante contratos de prestação de serviço e esclarecimentos prestados pelos executores dos serviços.

6.15.2. Os serviços foram executados nas dependências da CONTRATANTE, em local e conforme agenda e cronograma indicados pela CONTRATANTE.

6.15.3. Sempre foi a contratante de que assumiu os riscos da atividade com fornecimento de toda a estrutura para a prestação dos serviços; 6.15.4. Todos os serviços se referiam a plantões médicos com controle de jornada.

6.15.5. Pagamento em dobro no mês de dezembro a título de 13º salário haja vista que a jornada de trabalho nestes meses foi a mesma dos meses anteriores.

6.16. A pessoa jurídica tem como característica trabalhar com autonomia, assumindo os riscos do seu próprio negócio, sem o vínculo de subordinação, o que não se verifica no caso em epígrafe, onde se percebe claramente que, na prática, ocorreu a simples substituição do contrato de trabalho; o profissional estava apenas disfarçado de pessoa jurídica em vista a presença das características de segurado empregado; 6.17. 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, o que evidentemente caracteriza a pessoalidade.

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

6.19.1. Pessoa física – a prestadora de serviços é, de fato, pessoa natural conforme acima. Consoante supramencionado os serviços foram prestados pela sócia da empresa contratada. Ressalta-se que, quando o contratante acorda com outra pessoa jurídica para que esta lhe preste determinados serviços, não se leva 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, o serviço foi prestado exclusivamente por uma única pessoa física. Existiu a pessoalidade na contratação; 6.19.2. Não eventualidade – os serviços prestados pelo trabalhador, atendimentos médicos, são de natureza não eventual, estando relacionados com as atividades normais e indispensáveis à consecução das finalidades do Município. A atividade executada pelo profissional 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 pela médica de forma contínua e durante todo o período fiscalizado, suprindo a carência do município de profissionais com formação em medicina; 6.19.3.

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, por intermédio da Secretaria de Saúde, inclusive em regime de plantão com controle de jornada. O trabalhador agia sob a direção do órgão que ditava os critérios, as regras e a forma a serem seguidos na execução dos serviços; 6.19.3.1. A subordinação, no caso, é jurídica e decorre da própria natureza dos serviços prestados.

6.19.4. Remuneração – corresponde ao pagamento dos serviços prestados sendo os valores pagos mensalmente aos trabalhadores distribuídos em todos os meses do ano de 2011. Consta-se inclusive, em diversos casos, conforme pode ser observado na planilha do Anexo I, pagamento em dobro nas competências 12/2011 e 12/2012 o que indica indelevelmente o pagamento de 13º salário também disfarçado de pagamento a pessoa jurídica.

6.34. Quanto aos serviços prestados em regime de plantão cabe ainda mencionar que Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, estabelece que deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado o médio ou profissional de saúde, plantonista, independentemente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração.

(...)

Conforme asseverado pela autoridade lançadora, apesar da contratação dos médicos ter ocorrido por intermédio de pessoas jurídicas, a verdade dos fatos demonstra que o objeto era o recrutamento direto das pessoas físicas dos médicos, para prestação rotineira dos serviços de saúde, nas unidades do Hospital. A análise dos contratos, corroborada pelas respostas dos profissionais responsáveis pelas clínicas, demonstra que o Município formava o corpo clínico do Hospital Municipal apenas com pessoas físicas, entretanto, todas contratadas por meio de pessoas jurídicas. Consta inclusive, nos contratos firmados, a obrigação de que os sócios das empresas deveriam compor pelo menos uma comissão no Hospital, sendo que o objetivo sempre foi a contratação de profissionais médicos para comporem o corpo clínico, com escalas de plantões bem definidas. De se destacar, que em respostas a intimações, os próprios médicos reconhecem a prestação de serviços a título de plantões médicos, com dias e horários previamente estabelecidos pelo contratante e fixação de carga horária semanal ou mensal, vinculada diretamente à remuneração a ser recebida, reconhecendo ainda, o Município responsável pelo fornecimento de todo o material e estrutura para prestação dos serviços.

Importante ainda vincar, que houve efetivo esforço da fiscalização no sentido de diligenciar junto a diversas das supostas clínicas prestadoras dos serviços, cujos resultados das intimações encontra-se consolidado no “Relatório de Diligências”, onde são compiladas as respostas dos prestadores de serviços, assim como, observações individualizadas por clínica, com destaque para algumas cláusulas contratuais, que, a despeito dos contratos firmados, demonstram a existência da relação empregatícia entre as partes. Nesse sentido, procura a

autoridade fiscal, conforme o excerto acima, demonstrar a ocorrência dos elementos de tal relação, evidenciando a constatação de pessoalidade, não eventualidade, subordinação, controle de frequência e remuneração.

Nesse diapasão, também no julgamento de piso houve efetiva demonstração pela autoridade julgadora no sentido de explicitar a real relação, de vínculo empregatício, estabelecida entre o Município e os profissionais de saúde prestadores dos serviços. Na decisão recorrida prevaleceu o entendimento da fiscalização, no sentido de que as contratações realizadas se amoldariam a uma real relação de emprego, mediante verificação dos seus elementos caracterizadores, que se entendeu presentes a partir da análise do caso concreto.

Tenho que na decisão de primeira instância foi minuciosa e exaustivamente demonstrada a ocorrência de efetivo vínculo empregatício entre a recorrente e os prestadores de serviços, motivo pelo qual, peço vênia para sua parcial reprodução, na parte que trata da matéria:

Voto

(...)

A caracterização de segurado empregado exige então quatro requisitos: a) que o serviço seja prestado por pessoa física, b) que o serviço seja prestado em caráter não eventual, c) que haja subordinação e d) que seja serviço remunerado.

O primeiro requisito (serviço prestado por pessoa física) é satisfeito, uma vez que os serviços foram prestados por uma única pessoa física de cada empresa contratada, conforme será visto mais a frente. Portanto, existiu a pessoalidade na prestação de serviço.

O segundo requisito (não eventualidade) é também satisfeito, uma vez que os serviços médicos foram prestados de forma regular ao longo de dois anos.

O terceiro requisito (onerosidade), é também satisfeito, uma vez que os médicos foram remunerados para a prestação dos serviços. Tais remunerações recebidas pelos médicos (pagas formalmente às pessoas jurídicas) são facilmente comprovadas pelos contratos apresentados anexos aos autos e pelos depoimentos médicos, como será visto mais a frente).

O quarto requisito (subordinação) é também satisfeito, uma vez que os médicos contratados eram submetidos a uma carga de trabalho totalmente estabelecida pelo Município, conforme depoimento dos médicos das empresas contratadas, e relato da fiscalização.

É possível identificar também a existência de uma subordinação estrutural dos médicos contratados em relação à autuada, tendo por base que as atividades desenvolvidas pelos médicos eram essenciais ao funcionamento estrutural e organizacional da Secretaria de Saúde do Município.

Logo, os médicos contratados por meio de pessoas jurídicas eram, para efeitos previdenciários, segurados empregados do Município, nos termos da Lei nº 8.212/1991, fazendo jus aos benefícios da Previdência Social, e devendo o

Município autuado pagar as contribuições devidas sobre as remunerações pagas aos segurados (disfarçadas de pagamentos a pessoas jurídicas).

Inicialmente, o Município alega que recorreu à contratação de médicos através de licitação porque não houve interessados suficientes em preencher as vagas de médicos abertas pelo Edital 001/2008 (Processo Seletivo), no qual somente um médico firmou contrato com o Município e pelo Edital 01/2011 (Concurso Público), quando não houve nenhum interessado em assumir os cargos de médicos ofertados.

Prosegue nessa mesma linha, alegando que tal fato caracterizou a incapacidade da rede pública para atender a demanda do Sistema Único de Saúde, o que possibilitou a contratação de médicos através de entidades privadas; o que foi feito obedecendo a Lei nº 8.666/1993.

Deve ser esclarecido que nesse acórdão não está sendo julgado a necessidade de o Município prestar serviço de saúde por meio de empresas, e nem se as contratações obedeceram as normas estabelecidas pela Lei nº 8.666/1993.

Na verdade, o que se julga no presente processo é se os profissionais médicos que prestaram serviços por intermédio de pessoas jurídicas devem ou não ser caracterizados como segurados empregados do Município para fins previdenciários.

O Município alega que os prestadores de serviços médicos possuíam autonomia disciplinar, pois participavam da elaboração da escala, cuidando os prestadores de serviços de escolher o horário que melhor lhes convinha e, na impossibilidade de comparecimento, podiam ser substituídos por outro profissional, sem qualquer tipo de punição.

A alegação não procede.

Isso porque conforme consta nos autos, nas informações prestadas no Relatório Fiscal e pelos médicos prestadores dos serviços (em resposta à intimação realizada pela fiscalização), os dias e horários da prestação dos serviços eram elaborados pelo Município (na Secretaria Municipal de Saúde e pela Diretoria Clínica do Hospital Municipal Dr. Oswaldo Prediliano Santana, sendo que as escalas eram efetuadas de acordo com a conveniência da Diretoria do Hospital).

Em consonância com os depoimentos médicos está o documento na folha 163, “Escala de Serviço Médico” no qual se lê que “as trocas de plantões deverão ser comunicadas por escrito e com antecedência à administração central e diretoria clínica”. O que demonstra que não havia autonomia dos médicos, mas sim uma subordinação disciplinar às datas e horários dos serviços (na maioria dos casos plantões). A troca de plantão entre os médicos era até permitida, mas somente se fosse comunicada por escrito e com antecedência.

O Município alega que o serviço prestado pelos médicos do Município conflita com a idéia de pessoalidade.

A alegação não procede.

Isso porque, conforme os depoimentos dos médicos prestadores de serviços e informações fiscais, os serviços médicos eram prestados exclusivamente por um dos sócios da empresa. Em regra, os sócios prestadores dos serviços detinham de 95 a 99% das cotas da sociedade.

Em alguns casos, os sócios das empresas contratadas pelo Município são parentes (exemplo: Duarte e Campos Serviços Médicos, Wanderson Duarte Campos, 95% das cotas, Vanessa de Castro Lima Campos, 5% das cotas, ambos com a mesma residência).

Desta forma, fica claro que havia sim a pessoalidade na prestação de serviços pelos médicos contratados por meio das pessoas jurídicas.

O Município alega que não existia a subordinação hierárquica e nem a pessoalidade, na medida em que o prestador de serviços podia se fazer substituído por outro médico sem que disso resulte qualquer reprimenda.

A alegação não procede.

Isso porque, conforme já mencionado, os serviços eram prestados exclusivamente por um dos sócios da empresa contratada (em regra, somente um dos sócios era médico).

A possibilidade de troca de plantões existia, mas era tão somente entre os médicos das diferentes empresas contratadas (a existência da pessoalidade dos serviços prestados deve ser analisada em relação a cada empresa).

Além do que, a troca de plantão de forma alguma descaracteriza a pessoalidade, uma vez que a diretoria clínica do hospital tinha total controle de qual médico seria substituído e por quem (a troca de plantão deveria ser comunicada por escrito e com antecedência).

O Município alega que o fato de os serviços prestados estarem inseridos na atividade-fim do Hospital não é suficiente, por si só, à configuração do vínculo de emprego, vez que tal condição é capaz de demonstrar apenas a existência de não eventualidade.

De fato, o fato de os serviços prestados estarem inseridos na atividade-fim do Hospital não é suficiente, por si só, à configuração do vínculo de emprego. Porém, o conjunto dos fatos narrados e demonstrados pela fiscalização são sim suficientes para configurar a existência de vínculo empregatício, para fins previdenciários.

O Município alega que a fiscalização presumiu a existência de dolo para a qualificação da multa aplicada.

A alegação não procede.

Na verdade, os fatos narrados e comprovados nos autos demonstram de forma clara que o Município contratou os médicos por intermédio de empresas pessoas

jurídicas com a finalidade de fraudar a Previdência Social, uma vez que essa forma de contratação evitaria o pagamento dos encargos que recaí sobre a contratação de empregados.

Assim, não restou alternativa à fiscalização do que aplicar a multa qualificada de 150%, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430/1996 c/c art 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 2.

(...)

A despeito da existência de precedentes do Supremo Tribunal Federal, nos quais se reconhece a licitude da “terceirização” por “pejotização”, constituindo o artifício da contratação de profissional na forma de pessoa jurídica opção constitucionalmente admitida, no presente caso, a partir das provas produzidas nos autos, entendo pelo preenchimento dos requisitos caracterizadores da relação de emprego. Destarte, deve ser privilegiada a primazia da realidade, com fundamento nos elementos concretos de prova. Apesar de se tratar originariamente de uma suposta relação contratual, firmada entre pessoas jurídicas, tenho como demonstrada a real relação empregatícia, baseada nos elementos apontados no Relatório Fiscal fundamentado na primazia da realidade. Portanto, correta a decisão recorrida, mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego.

Demonstrada assim, relação onerosa, direta, pessoal, não eventual (continua e habitual) e subordinada das pessoas físicas prestadoras dos serviços para com o Hospital, caracterizado esta o efetivo vínculo de emprego. Não se trata de questionamento de eventual limitação da autonomia intelectual ou científica dos prestadores dos serviços, mas sim, a limitação da autonomia operacional dos prestadores, que restou devidamente demonstrada, uma vez que os profissionais se encontravam sujeitos às diretrizes e ao poder de comando da Recorrente, evidenciando a presença de clássica subordinação estrutural.

Relativamente à qualificação da multa decidiu-se no acórdão recorrido que os fatos narrados e comprovados nos autos demonstram de forma clara que o Município contratou os médicos por intermédio de empresas pessoas jurídicas com a finalidade de fraudar a Previdência Social, uma vez que essa forma de contratação evitaria o pagamento dos encargos que recaí sobre a contratação de empregados. Assim, não teria restado alternativa à fiscalização do que aplicar a multa qualificada de 150%, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430/1996 c/c art 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, é aplicável aos casos em que restar caracterizada uma das situações previstas nos artigos 71 a 73 da já citada Lei nº 4.502, de 1964, que definem sonegação, fraude e conluio. O artigo 72 define fraude como: “Toda ação ou omissão dolosa 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”

Nos autos foi evidenciado que a contribuinte agiu de forma premeditada e deliberada, em conluio com os profissionais contratados, para dissimular a verdadeira natureza da relação empregatícia e com vistas a indevida redução de tributos, sendo que os serviços eram prestados continuamente, pelos mesmos profissionais, durante muitos anos, demonstrando prática reiterada e continuada dos contratantes.

Partilhando do entendimento adotado pela fiscalização e ratificado no julgamento de piso, tenho como presentes as circunstâncias qualificadoras da multa, previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, à vista das ações praticadas pela contribuinte e seus contratados, voltadas à prática do ilícito tributário mediante fraude, conluio e simulação.

Reputo como devidamente configurada, de forma individualizada, e comprovada a conduta dolosa da contribuinte, inaplicável assim à espécie, o comando do § 1º-C, inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se trata, no presente caso, de uma simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, uma vez que houve todo um conjunto de ações concatenadas, praticadas pela contribuinte e os prestadores de serviços, voltadas à prática do ilícito tributário mediante fraude, conluio e simulação. Nesse sentido, destaco a abertura de pessoas jurídicas para efeito de dissimular a relação de emprego, assinatura de contratos de prestação de serviços e emissão de notas fiscais; tudo com vistas a ocultar a real natureza e circunstâncias dos valores recebidos em decorrência de vínculo empregatício e reduzir a carga tributária dos envolvidos; não se trata de mera falta de declaração de tributos, ou de práticas menos engenhosas de sonegação, tais como, falta de assinatura de carteira, pagamento de valores “por fora”, entre outros.

A autoridade fiscal lançadora reportou e detalhou a ocorrência de sonegação, dolo e fraude nas práticas adotadas pela autuada, juntamente com os contratados, que redundaram na presente autuação. Foi demonstrado que o Hospital, de forma deliberada e em conjunto com as empresas, instituiu todo um procedimento de supostas prestações de serviços médicos entre pessoas jurídicas, cujo fim e resultado final seria a economia tributária. Economia esta, tanto por parte da contratante, quanto dos prestadores, evidenciando interesse comum na prática, em conluio, com o intuito de indevida redução de tributos.

Ainda no que concerne à multa qualificada, tendo em vista a inclusão do inc. VI ao § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, houve a redução da penalidade de 150% para 100%, para a situação objeto do presente lançamento. Instada a se manifestar sob tal alteração legislativa, a Coordenadoria Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria da Geral da Fazenda Nacional editou o PARECER SEI Nº 3950/2023/MF, que apresenta a seguinte conclusão:

PARECER SEI Nº 3950/2023/MF

(...)

22. Diante dos argumentos delineados ao longo deste Parecer, com fundamento no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e no art. 28 do Decreto nº 9.745, de 2019, conclui-se que:

**a) o inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional; e**

(...)

Trata-se de aplicação do princípio da retroatividade benéfica, insculpido no art. 106, inc. II, do CTN, nesses termos, a multa de ofício qualificada deve ser reduzida para o percentual de 100%.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

**Mário Hermes Soares Campos**