



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10746.721102/2014-14
ACÓRDÃO	2201-012.067 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CASA DE CARIDADE DOM ORIONE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO TEMA 725 STF (RE 958.252). REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. JULGADO EM CONJUNTO COM A ADPF 324.

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte (fls. 925/930) contra decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) - (fls. 908/918), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – DEBCAD nº 51.033.016-9, lavrado em 06/10/2014, no montante de R\$ 3.136.274,19, já incluídos juros e multa de ofício (fls. 11/23), referente às contribuição previdenciária dos segurados, considerados pela auditoria fiscal como segurados obrigatórios da Previdência Social na categoria de empregados, nas competências 01/2011 a 12/2012, acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 03/10).

Do Lançamento

Adoto para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fl. 909):

(...)

Do Auto de Infração (AI)

Trata-se do **AI Debcad nº 51.033.016-9**, no valor de R\$ 3.136.274,19 (três milhões, cento e trinta e seis mil, duzentos e setenta e quatro reais e dezenove centavos), consolidado em 06/10/2014, relativo à contribuição previdenciária dos segurados, considerados pela auditoria fiscal como segurados obrigatórios da Previdência Social na categoria de empregados, nas competências 01/2011 a 12/2012.

Segundo o Relatório de Procedimento Fiscal, fls. 03/10, a partir de fiscalização feita pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) foi verificado que a Casa de Caridade Dom Orione “estabeleceu contratos com pessoas jurídicas que estariam sendo interpostas por profissionais de saúde (pessoas físicas) visando que a relação trabalhista fosse enquadrada em condições diversas do que impõe o Art 3º da CLT”. Os trâmites normais a partir dessas constatações impuseram a

participação de outros órgãos de controle, cabendo à fiscalização da Receita Federal do Brasil a verificação sobre a regularidade do recolhimento da contribuição previdenciária.

A Casa de Caridade Dom Orione, reconhecida como entidade beneficente de assistência social, está isenta do pagamento da contribuição previdenciária da parte patronal.

Os elementos de confronto com a legislação, que enquadram os profissionais como segurados empregados, foram buscados pela fiscalização na análise dos contratos de prestação de serviço pactuados entre a Casa de Caridade Dom Orione (contratante) e as pessoas jurídicas (contratadas).

(...)

Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada do lançamento e apresentou impugnação em 07/11/2014 (fls. 878/886), acompanhada de documentos (fls. 887/904), com os argumentos abaixo reproduzidos, extraídos do relatório do acórdão recorrido (fls. 909/912):

(...)

Da Impugnação

A empresa foi cientificada do auto de infração em 09/10/2014, fl. 02. Em 07/11/2014, apresentou impugnação tempestiva, fls. 878/886, com os seguintes argumentos.

Da Inconsistência Do Auto De Infração

Segundo a impugnante, em síntese, o que diferencia uma relação de trabalho de uma relação de emprego é a subordinação, traço típico, característico e definidor da existência ou não de vínculo empregatício. Somente a Justiça do Trabalho com suporte Constitucional previsto no artigo 114 da Carta Maior, é que detém competência para dirimir sobre a existência ou não de vínculo de natureza empregatícia.

Afirma que jamais foi feito um pagamento sequer às pessoas ou empresas apontadas no presente AI via planilhas. Todos os pagamentos foram feitos mediante Notas Fiscais, com todos os recolhimentos fiscais incidentes.

Alega que alguns médicos constituem pessoa jurídica para poderem trabalhar em forma de plantão e receberem pelos serviços prestados de forma correta, pois não tem interesse e nem condições de serem empregados, por já trabalharem em suas clínicas particulares ou por serem servidores concursados que não teriam condição de cumprir horário estipulado pelo Hospital. Prestam seus serviços no dia e no horário que lhes convêm, e previamente por eles (médicos) estabelecidos. Não há, pois, relação de subordinação ou determinação por parte da Autuada.

No tocante à existência de alguns contratos de parceria, em nada altera essa situação fática, pois atendendo à conveniência do médico, a autuada cede um espaço de maneira gratuita nas dependências do hospital, e em contrapartida, o mesmo faz os atendimentos encaminhados pelo Hospital. Quem diz o horário que poderá atender, o dia e quantos pacientes pode atender, mais uma vez é o médico, de acordo com a sua conveniência. Evidente que por se tratar de uma questão que envolve a saúde e a vida das pessoas, precisa existir uma relação de compromisso e acompanhamento, pois afinal, tudo o que ocorre nas dependências da autuada, ela é solidariamente responsável.

Existem ainda, atendimentos ou procedimentos feitos por médicos com Clínicas Particulares, que levam seus pacientes particulares para fazer cirurgia nas dependências da Autuada. Não são pacientes do Hospital, mas sim do médico particular, que apenas usa as dependências do mesmo. Este médico, por questões óbvias de segurança, precisa fazer um cadastro e submeter sua documentação a uma rigorosa aferição por parte do Hospital, onde fará o procedimento, pois apesar de apenas ceder suas instalações, a Autuada é solidariamente responsável por tudo que lá ocorre.

Entende, ainda, a impugnante, que em razão de estar amparado na autuação feita pelo MTE, que ainda está em discussão na esfera administrativa, o presente AI não pode subsistir enquanto não for decidida a questão de ser ou não empregados os médicos e empresas que serviram de base de informação. Sendo reconhecido que não eram empregados, seja pelo próprio Ministério do Trabalho e Emprego, seja pelo Judiciário do Trabalho, automaticamente este AI perece, pois deixará de ter sustentação legal para cobrar o valor ora imputado como devido.

Da Discussão junto ao Ministério do Trabalho e Emprego

A impugnante apresenta na peça impugnatória os seguintes argumentos, que segundo afirma foram utilizados na defesa dos Autos de Infração lavrados pelo MTE.

1. Relação contendo os nomes dos médicos apontados no relatório do MTE, que não se tratam de empregados e sim profissionais liberais e autônomos

Alega que muitos dos nomes apontados pelo Auditor Fiscal do Trabalho, senão a maioria, são médicos, profissionais liberais e autônomos, que em algum momento realizaram algum serviço nas dependências da autuada, porém, não se tratam de empregados. O corpo médico cadastrado junto à autuada chega a 160 profissionais, que de uma forma ou de outra prestaram ou prestam algum serviço. Ao realizar qualquer procedimento o profissional médico é cadastrado e mesmo que realize apenas um único procedimento, o seu nome continua nos cadastros, fazendo parte do corpo médico.

Não é nenhuma novidade que na cidade de Araguaína, não existe número de profissionais qualificados suficientes para atender a necessidade da população. A

título de exemplo, cita os profissionais que trabalham na UTI de alta complexidade. Só existem três médicos na cidade e região que preenchem os requisitos de especialidades exigidas para tal função e os três já são servidores do Estado ou do Município, e ainda mantêm seus consultórios particulares.

Como o profissional já mantém um vínculo seguro, com estabilidade junto a empregador público, com carga máxima permitida para a profissão, seria impossível para o médico, manter mais um contrato como celetista. Mas, como pessoa jurídica, ele tem a flexibilização suficiente, para trabalhar como melhor lhe convém. Os próprios médicos não estão dispostos a renunciar a estabilidade do serviço público, para aventurar-se na iniciativa privada, sem qualquer garantia de estabilidade. Assim, a única forma encontrada, para mantê-los prestando serviço médico no hospital, foi aceitar a contratação como pessoa jurídica, caso contrário, simplesmente fecharia o estabelecimento.

A forma da prestação do serviço como pessoa jurídica jamais foi uma exigência da autuada, pelo contrário, tudo o que mais se deseja é ter um quadro de médicos empregados, a exigência é do próprio profissional médico, pois se assim não for, não há qualquer interesse por parte dos mesmos.

2. Relação com nomes de terceiros, que se tratam de sócios de empresas que algum momento prestaram serviços à autuada, como laboratórios e clínicas

As pessoas relacionadas se referem a sócios e/ou proprietários de empresas que em algum momento prestaram serviços ao grupo econômico. Como exemplo cita Samuel Estrela Guerra, que é o proprietário do Laboratório de Análises Clínicas Samuel Estrela Terra, e Ana Maria Morais Tahan, proprietária do laboratório Prisma Diagnósticos. Eventualmente, os laboratórios realizaram alguns exames para a autuada, mas nem por isso seus sócios e/ou proprietários são empregados de alguma das empresas do grupo econômico, por isso, não há que se falar em débito de FGTS em relação a eles.

Considerações Finais

Requer seja recebida a defesa, com os documentos que seguem junto, para que seja o Auto de Infração julgado improcedente, ante a sua inconsistência, uma vez que não são empregados aqueles apontados no relatório como devedores do INSS, conforme acima demonstrado, e todos os tributos incidentes sobre as Notas Fiscais de prestação de serviços foram recolhidas no tempo e na forma da lei.

Caso seja outro o entendimento, requer subsidiariamente, seja de pronto suspensão a tramitação do presente AI, até que haja uma decisão definitiva perante o Auto de Infração lavrado pela fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego, visto que, uma vez sendo reconhecida administrativamente ou judicialmente a inexistência de relação de emprego entre as pessoas indicadas no Auto de Infração, deixará de existir a base de incidência da contribuição previdenciária.

Em entendendo, em última instância a Justiça do Trabalho, pela existência do vínculo empregatício, há que se fazer a verificação judicial, se os supostos devedores já não recolheram a contribuição previdenciária pelo teto de contribuição previsto em lei, visto que todos recolhem ou como servidores públicos ou como profissionais liberais autônomos.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 7ª Turma da DRJ/POA, em sessão de 16/04/2015, no acórdão nº 10-54.651, julgou a impugnação improcedente (fls. 908/918), conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 908):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL PARA ENQUADRAR O SEGURADO COMO EMPREGADO.

É atribuída à fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil a prerrogativa de seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados, desde que presentes os requisitos do artigo 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91.

A competência da Justiça do Trabalho para o reconhecimento da relação de emprego, prevista no artigo 114 da Constituição, não exclui a competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil para a constituição dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias decorrentes do devido enquadramento do segurado da Previdência Social.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A Recorrente foi cientificada da decisão da DRJ em 25/05/2021 (AR de fls. 923/924) e interpôs recurso voluntário em 25/06/2015 (fls. 925/930), acompanhado de documentos (fls. 931/937), com os argumentos abaixo reproduzidos:

DAS RAZÕES DO RECURSO

A questão básica da Autuação, diz respeito a serviços prestados por pessoas jurídicas e prestadores de serviço de maneira autônoma sem qualquer vínculo de

subordinação, não se entrando por ora, na questão da contribuição de cada um para a Previdência Social, visto que, a atuação teve início por notificação do Ministério Público do Trabalho, onde se discute, ainda, via administrativa, sobre um TAC firmado, e onde também se discute, também ainda em via administrativa, sobre a real relação entre os prestadores de serviço e a Casa de Caridade Dom Orione, ora Recorrente.

Não resta nenhuma dúvida, data máxima vênia, que os médicos e empresas prestadores de serviço, não são empregados da Recorrente.

Em que pese a ilustre relatora afirmar que não há conflito de competência para o reconhecimento de vínculo empregatício, entre a atuação do Auditor Fiscal e as atribuições da Justiça do Trabalho, discriminadas na Emenda Constitucional 45 e artigo 114 da Carta da República, com este entendimento, não se pode concordar.

(...)

O que causa espécie, é tal negativa, quando para amparar a r. decisão, a ilustre relatora invoca exatamente os julgados do TST, instância máxima da Justiça do Trabalho. Não vem ao caso aqui, trazer á baila toda a argumentação da defesa apresentada, visto que a mesma se encontra no processo, mas é importante que se diga, que no mundo da realidade os médicos que prestam serviço via pessoa jurídica, assim como laboratórios e outros parceiros da Recorrente, não eram, não são e não serão empregados, em que pese isso ser do interesse ao INSS que fossem, porque a hipótese legal que define uma relação de emprego não se fazem presentes no caso dos mesmos, por mais que a ilustre relatora veja vínculo empregatício, não é o que ocorre, como se depreende da recente sentença proferida pela Segunda Vara do Trabalho da Cidade de Araguaína — TO, nos autos do processo nº 0000160-88.2015.5.10.0812, proferida em 21/05/2015.

Junta-se cópia de depoimento pessoal do autor da Ação, o médico IVAN EDGARD LINO BALASSO e da sentença, que já transitou em julgado, para que Vossas Excelências possam ter a certeza de que a Recorrente, em momento algum, tenta burlar a Lei, ela apenas a cumpre.

A recorrente tem centenas de empregados, inclusive médicos, mas especificamente nos casos levantados pelo ilustre Auditor, não o são, porque todos aqueles que não tem o vínculo empregatício devidamente formalizado com a Recorrente, mantém sua total autonomia, trabalhando o dia que lhe convém, não existindo nenhuma ingerência por parte da recorrida nesta autonomia.

Quisera fosse isso possível, pois assim não ficaria a Recorrente a mercê da boa vontade dos médicos, que trabalham apenas quando desejam e de acordo com suas disponibilidades. Não que não se deseje contratar empregados médicos, o fato é que não existe médico disponível e assim sendo, aqueles que tem suas empresas, prestam serviços ao hospital quando desejam.

Por outro lado, empresas parceiras, prestam serviços para o Hospital e emitem Notas Fiscais, como emitem para qualquer cliente, são pessoas jurídicas, de fato e

de direito, e seus proprietários recolhem os tributos inerentes às suas atividades. A Recorrente é consumidora de um serviço prestado por essas empresas.

Por se tratar de parceria, regras são estabelecidas, mas isso não significa subordinação. Se a Receita Federal firma alguma parceria com uma empresa, por exemplo, para lhe fornecer o lanche dos servidores, e estabeleça critérios de fornecimento, como hora de entrega, qualidade dos produtos, tipo de produtos, componentes do produto, como por exemplo sem lactose, tudo isso firmado em contrato de parceria, jamais significará que esta empresa fornecedora desse serviço, ainda que seja um padeiro autônomo, tenha vínculo empregatício com a tomadora de seu serviço.

No caso em tela é a mesma coisa.

De outra banda, é oportuno que seja entendido, que a Recorrente é uma entidade filantrópica e por isso está isenta da quota patronal e por esta razão, não teria qualquer tipo de problema em reconhecer que tais prestadores de serviço fossem empregados, se de fato o fossem.

Ademais, caso houvesse o reconhecimento de vínculo empregatício pela Justiça do Trabalho, que é a única competente para fazer tal reconhecimento, provavelmente o INSS em nada se beneficiaria, pois todos os médicos já contribuem em suas atividades privadas, ou como empresas, ou outros como servidores públicos que são, pelo teto legal.

Assim, a parte patronal é isenta e a pessoa física do prestador de serviço já recolheu pelo teto nada seria devido. Basta fazer uma busca pelos dados dos prestadores para se chegar a essa conclusão.

Importante também que se diga, que todos que prestam serviços como pessoa jurídica, os tributos incidentes, são retidos e repassados pela Recorrente, não havendo nenhuma irregularidade.

O argumento levantado de que não há notícia de discussão judicial quanto à discussão junto ao Ministério Público do Trabalho, neste momento ainda se mostra inoportuna. Com efeito, na data de hoje, 25/06/2015, houve uma reunião entre o Procurador do Trabalho Local e a Recorrente, onde se estar discutindo administrativamente, ainda, uma alternativa para manter os serviços médicos, dos prestadores de serviço, sob pena de, em não sendo assim entendido, como possível e legal, além de fechar os serviços da Recorrente, por absoluta falta de mão de obra, a questão aí sim, será judicializada a questão.

A manutenção da decisão ora combatida, e por via de consequência a manutenção dos AI's, levará inevitavelmente a uma precipitação no tocante à ação do MPT que deu origem aos mesmos, já que no processo do MPT ainda se está buscando uma saída administrativa, levará também a judicialização desta demanda, visto que, junto ao Poder Judiciário, ouvindo os próprios médicos e prestadores de serviço, como no caso da sentença que ora se junta, não se tem nenhuma dúvida, que a presente autuação não subsistirá. com ônus

evidentemente para a União, que em última instância, será arcado mais uma vez pela população que sempre acaba pagando a conta.

Posto isto, ratificando todos os termos da defesa apresentada, forte nas razões acima expostas e nos documentos que ora se junta, que dão amparo real do que acontece na realidade, pede a Essa Egrégia Corte, reforme *in tatum* a decisão recorrida e reconheça a insubsistência dos Al's, que padecem de vício nas suas origens, por ser questão de justiça.

O presente recurso compôs lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade razão pela qual deve ser conhecido.

No recurso a Recorrente apresenta os seguintes argumentos: (i) não há dúvidas que os médicos e empresas prestadoras de serviço não são empregados da Recorrente; (ii) compete à Justiça de Trabalho o reconhecimento vínculo empregatício; (iii) os médicos que prestam serviço via pessoa jurídica, assim como laboratórios e outros parceiros da Recorrente, não eram, não são e não serão empregados, em que pese isso ser do interesse ao INSS que fossem, porque a hipótese legal que define uma relação de emprego não se fazem presentes no caso dos mesmos, por mais que a ilustre relatora veja vínculo empregatício, não é o que ocorre, como se depreende da recente sentença proferida pela Segunda Vara do Trabalho da Cidade de Araguaína — TO, nos autos do processo nº 0000160-88.2015.5.10.0812, proferida em 21/05/2015; (iv) nos casos levantados pelo ilustre Auditor, os médicos não empregados, porque todos aqueles que não tem o vínculo empregatício devidamente formalizado com a Recorrente, mantém sua total autonomia, trabalhando o dia que lhe convém, não existindo nenhuma ingerência por parte da recorrida nesta autonomia; (v) as empresas parceiras, prestam serviços para o Hospital e emitem Notas Fiscais, são pessoas jurídicas, de fato e de direito, e seus proprietários recolhem os tributos inerentes às suas atividades e (vi) a manutenção da decisão ora combatida, e por via de consequência a manutenção dos Al's, levará inevitavelmente a uma precipitação no tocante à ação do MPT que deu origem aos mesmos, já que no processo do MPT ainda se está buscando uma saída administrativa, levará também a judicialização desta demanda, visto que, junto ao Poder Judiciário, ouvindo os próprios médicos e prestadores de serviço, como no caso da sentença que ora se junta, não se tem nenhuma dúvida, que a presente autuação não subsistirá.

A questão central na solução do litígio consiste na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a

roupagem de pessoas jurídicas, a partir das cláusulas que estabelecem relações de trabalho dos contratos de prestação de serviços pactuados entre a Recorrente (CONTRATANTE) e as pessoas jurídicas (CONTRATADAS), em confronto com a legislação vigente.

Inicialmente, pela pertinência com o tema dos presentes autos, utilizo para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão nº 2201-004.378 de relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira:

(...)

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

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

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

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

(...)

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

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

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

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento

jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de

desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por desconsideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus

do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da desconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

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

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

Em primeiro lugar é necessário observar que a pessoalidade não é relevante no distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter

personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.

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

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

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

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

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

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

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

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

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de

um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

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

(...)

A partir dessas considerações passamos a análise do caso concreto quanto a imputação fiscal no tocante a caracterização da relação de emprego.

A fiscalização apontou no Relatório Fiscal que os contratos possuem redação padrão com poucas diferenças entre eles, utilizando para análise o contrato nº 05/2011, assinado com a Clínica de Endoscopia do Tocantins, apontando ter restado configurado o vínculo ante a constatação da existência dos elementos fundamentais da relação de emprego estabelecidos nos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), quais sejam: trabalho realizado por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade.

Na visão do fisco os trechos do contrato que foram reproduzidos no Relatório Fiscal (fls. 07/08) são suficientes para a comprovação da relação de emprego entre os trabalhadores que prestam serviços às pessoas jurídicas contratadas, seja como sócios, seja como empregados do hospital.

Todavia, não há nos autos provas das alegações fiscais, ou seja, vários contratos e nenhuma prova ou indício desta, que demonstre as alegações de vício de consentimento, pessoalidade ou ainda a necessária comprovação, mesmo que indiciária, da subordinação alegada. Se isso ocorreu em relação aos pagamentos efetuados tendo por base os contratos apresentados pela contribuinte, que se dirá então em relação aos prestadores de serviços pessoas jurídicas que sequer contratos foram apresentados?

Foram juntadas aos presentes autos cópias dos seguintes documentos: (i) planilhas que relacionam: (a) PRESTADORES DE SERVIÇOS MÉDICOS COM REPASSE DE VALORES - 2011 e 2012 - CONTRATOS APRESENTADOS (fls. 31/36); (b) PRESTADORES DE SERVIÇOS MÉDICOS COM REPASSE DE VALORES - 2011 e 2012 - CONTRATOS NÃO APRESENTADOS (fl. 37) e (c) REPASSES FEITOS A PRESTADORES DE SERVIÇO DE SAÚDE – 2011/2012 (fls. 38/77); (ii) contratos de prestação de serviços (fls. 78/621) e (iii) demonstrativos de pagamentos realizados por data de pagamento (fls. 622/874).

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

A mera análise de contrato, embasada em percepção da autoridade fiscal, não tem o condão de comprovação da fraude, ou simulação previstas no artigo 9º da CLT que ensejam a aplicação das normas trabalhistas ao caso concreto.

Não há subordinação que seja ínsita a um tomador de serviços que, por previsão contratual, determine o local da prestação de serviços.

Não parece razoável crer que, se a contratante de serviços a serem prestados, define o local onde o serviço será prestado, ou preveja, contratualmente, a eventual alteração de tal local, restaria configurada a vinculação do prestador às regras do tomador.

Não há prova da pessoalidade da prestação de serviços pelo simples motivo de que não há identificação concreta de quem foi o prestador de serviços *intuito personae* à Recorrente.

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

Ao analisar a impugnação da contribuinte, a DRJ concluiu que (fls. 916/918):

(...)

Constata-se, assim, que os profissionais da saúde exercem um trabalho pessoal para a Casa de Caridade Dom Orione em atividade intrínseca e inerente aos objetivos desta, prestado de modo regular e contínuo ao longo de meses, conforme demonstrado na planilha “Repasses Feitos a Prestadores de Serviço de Saúde – 2011/2012”, fls. 38/77, voltado para a atividade principal de uma entidade da área da saúde, subordinando-se às diretrizes organizacionais, sendo pois uma prestação pessoal de trabalho integrada na estrutura produtiva da empresa, o que configura uma relação empregatícia para fins de enquadramento do segurado previdenciário.

Da Relação contendo os nomes dos médicos apontados no relatório do MTE, que não se tratam de empregados e sim profissionais liberais e autônomos

Nas alegações interpostas aos Autos de Infração lavrados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, também apresentadas na peça impugnatória em exame, a atuada alega, em síntese, que os próprios médicos não têm interesse e nem condições de serem empregados da Casa de Caridade; a contratação como pessoa jurídica foi a única forma encontrada de mantê-los trabalhando no hospital.

Ocorre que embora alguns profissionais possam, livremente, constituir pessoa jurídica para a prestação de serviços médicos, uma vez que o ordenamento

jurídico não os impede a tanto, a utilização desta forma societária, por parte de terceiros, não pode implicar afronta à legislação.

A Lei nº 8.212, de 1991, em seu artigo 12, inciso I, alínea "a", estabeleceu que são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, as pessoas físicas que prestem serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não-eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração. Trata-se de norma impositiva, de direito público, que os doutrinadores denominam de norma cogente, ou seja, é regra de aplicação obrigatória em todos os casos e que não pode depender da vontade das partes interessadas; há de ser obedecida fielmente, as partes não podem excluí-la, nem modificá-la; não deixam de incidir pela simples vontade do particular.

Conseqüentemente, ninguém deixa de ser segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, porque prefira ser uma sociedade empresária prestadora de serviço. Presentes as características de uma relação de emprego, pela comprovação da presença de seus requisitos fundamentais, há que se constatar a condição de segurado obrigatório, como empregado, nos termos da já citada alínea "a", inciso I, artigo 12, da Lei nº 8.212/91, fazendo surgir o estado jurídico que vincula tanto a Casa de Caridade Dom Orione, como responsável tributária pelo recolhimento da contribuição dos segurados, quanto os profissionais de saúde, como contribuintes da previdência social.

Relação com nomes de terceiros, que se tratam de sócios de empresas que algum momento prestaram serviços à autuada, como laboratórios, clínicas

A autuada refere a existência de uma “Relação com nomes de terceiros” que são sócios e/ou proprietários de laboratórios que eventualmente realizaram alguns exames para a autuada. Como exemplo cita Samuel Estrela Guerra, que é o proprietário de um laboratório (Laboratório de Análises Clínicas Samuel Estrela Terra), e Ana Maria Morais Tahan, que é proprietária de outro laboratório (Prisma Diagnósticos).

Examinado o Anexo “Quadros Demonstrativos Apuração Fiscal”, especialmente as planilhas “Prestadores de Serviços Médicos com repasse de Valores”, fls. 31/37, e “Repasses Feitos a Prestadores de Serviço de Saúde – 2011/2012”, fls. 38/77, que identificam os prestadores de serviços e as correspondentes bases de cálculo consideradas no AI, verifica-se que não constam os profissionais Samuel Estrela Guerra, proprietário do Laboratório de Análises Clínicas Samuel Estrela Terra, e Ana Maria Morais Tahan, proprietária do Laboratório Prisma Diagnósticos. Portanto, estes não foram considerados pela fiscalização no lançamento fiscal.

Esclareça-se que, segundo informa a autoridade lançadora, no Relatório do Procedimento Fiscal, nem todos os pagamentos efetuados pela fiscalizada (objeto da planilha “Pagtos Médicos 01-01-11 a 31-12-2012”), foram considerados no AI. A partir desta planilha de pagamentos, encaminhada pela fiscalizada, houve a identificação dos prestadores que receberam repasses (pagamentos) em meses seguidos em 2011 e/ou 2012 com valores de mesma ordem de grandeza, sendo

gerado o arquivo de repasses com os totais mensais pagos para fins de incidência da contribuição previdenciária.

(...)

Extrai-se do excerto acima que o principal fundamento adotado pelo juízo *a quo* para a manutenção do lançamento foi o fato “dos profissionais da saúde exercerem um trabalho pessoal para a Recorrente em atividade intrínseca e inerente aos objetivos desta, prestado de modo regular e contínuo ao longo de meses, subordinando-se às diretrizes organizacionais”.

Cumprе observar que o Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar conjuntamente a ADPF 324 e o RE 958.252 (esse último na sistemática da repercussão geral)¹, nos quais se discutia a licitude da terceirização de atividades precípua da empresa tomadora de serviços, fixou a seguinte tese jurídica: “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 (tema 725 da repercussão geral).”

Merece destacar ainda que o STF admitiu e proveu reclamação constitucional para desconstituir acórdão contrário ao entendimento firmado na ADPF 324 e no RE 958.252, em caso que tratava especificamente da contratação de médicos por intermédio de pessoa jurídica da qual os sócios são os próprios prestadores de serviços (AgRg na Reclamação 47.843/BA, Rel. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJ 08.02.2022).

Desse modo, em razão da natureza vinculante das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos aludidos feitos, deve ser reconhecida a licitude das terceirizações em qualquer atividade empresarial.

Como decorrência de tal decisão do STF, perde o sentido a interpretação dada pela fiscalização quanto à caracterização da pejetização, não havendo provas nos autos da existência de vínculo de emprego e dos requisitos elencados no artigo 3º da CLT, pois, a princípio, todas as pessoas jurídicas foram constituídas regularmente de acordo com o artigo 2º da CLT e com o conceito de empresário, disposto no artigo 966 do Código Civil, sendo que as provas coletadas pela fiscalização confirmam o exercício de atividade empresarial, não podendo se falar em vínculo empregatício e pejetização.

Por fim, corrobora com tal entendimento, os documentos juntados com o recurso voluntário (fls. 932/937), onde a própria Justiça do Trabalho, em demanda ajuizada por reclamante que buscava o reconhecimento de vínculo empregatício com a ora Recorrente, julgou pela inexistência do vínculo de emprego, por estarem ausentes os requisitos previstos no artigo 2º da CLT, quais sejam, da pessoalidade, pagamento de salário e a subordinação e negou os pedidos de indenização por assédio moral e por pejetização.

Conclusão

¹ Com trânsito em julgado em 15/10/2024.

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos