



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10945.720650/2015-53
ACÓRDÃO	2301-011.883 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HOSPITAL MARECHAL CANDIDO RONDON LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CARACTERIZAÇÃO REQUISITOS LEGAIS. DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Quando constatada a prestação de serviços com pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação, a fiscalização da Receita Federal do Brasil deve efetuar o enquadramento do prestador na condição de segurado empregado e apurar as contribuições incidentes sobre as respectivas remunerações.

ART. 129 DA LEI 11.196/2005. INAPLICABILIDADE QUANDO CARACTERIZADA A RELAÇÃO DE EMPREGO.

O enquadramento do prestador de serviços na condição de segurado empregado deve ser efetuado mesmo quando se trate de trabalho intelectual e a contratação tenha sido formalizada com pessoa jurídica, pois o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não se aplica às hipóteses em que resta configurada a relação de emprego.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%.

A multa qualificada lançada em dobro (150%), nos termos do art. 44, I e §1º, na redação anterior à Lei nº 14.689, de 2023, deverá ser reduzida para o percentual (100%) que trata o inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em obediência à aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os Conselheiros Marcelle Rezende Cota (Relatora), André Barros de Moura e Carlos Eduardo Avila Cabral, que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flávia Lilian Selmer Dias.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, André Barros de Moura (suplente integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Recorrente acima identificado, relativo as contribuições previdenciárias correspondente a parte patronal, segurados e as destinadas aos TERCEIROS, incidentes sobre a remuneração paga as pessoas jurídicas (médicos) que prestaram serviços a autuada, relativo ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011, consubstanciado nos seguintes DEBCAD's:

- Auto de Infração Debcad nº 51.071.523-0 (fls. 2 a 19), lavrado para exigência de contribuições previdenciárias patronais (parte da empresa e Risco de Acidente de Trabalho - RAT), não declaradas em GFIP e não recolhidas, incidentes sobre remunerações de médicos que prestaram serviços à autuada nas competências de 01/2011 a 12/2011. Esses médicos haviam sido contratados formalmente como pessoas jurídicas, mas a fiscalização desconsiderou essa forma de contratação e enquadrou os prestadores de serviços na condição de segurados empregados. O valor total desse Auto de Infração, consolidado em 08/06/2015, incluindo as contribuições, juros e

multa de ofício de 150%, é de R\$ 2.013.885,60 (dois milhões, treze mil e oitocentos e oitenta e cinco reais e sessenta centavos).

- Auto de Infração Debcad nº 51.071.524-9 (fls. 20 a 37), lavrado para exigência das contribuições previdenciárias dos segurados, incidentes sobre as remunerações dos médicos enquadrados pela fiscalização na condição de segurados empregados nas competências de 01/2011 a 12/2011. Essas contribuições não foram descontadas, nem recolhidas, nem declaradas em GFIP pelo sujeito passivo. O valor total desse Auto de Infração, consolidado em 08/06/2015, incluindo as contribuições, juros e multa de ofício de 150%, é de R\$ 376.139,85 (trezentos e setenta e seis mil e cento e trinta e nove reais e oitenta e cinco centavos).

- Auto de Infração Debcad nº 51.071.525-7 (fls. 38 a 55), lavrado para exigência de contribuições destinadas aos denominados terceiros (Salário Educação, Sesc, Senac e Sebrae), não declaradas em GFIP e não recolhidas, incidentes sobre as remunerações dos médicos enquadrados pela fiscalização na condição de segurados empregados nas competências de 01/2011 a 12/2011. O valor total desse Auto de Infração, consolidado em 08/06/2015, incluindo as contribuições, juros e multa de ofício de 150%, é de R\$ 513.278,70 (quinhentos e treze mil e duzentos e setenta e oito reais e setenta centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 260/281), a fiscalização constatou que o sujeito passivo tem por objeto social a prestação de serviços de atendimento hospitalar, outras atividades de atenção à saúde e administração de planos de saúde, todavia não possui em seu quadro de funcionários nenhum ocupante do cargo de médico, sendo todos os seus atendimentos realizados por pessoas jurídicas contratadas. Após análise do Regimento Interno e de outros documentos do sujeito passivo, foram destacados os seguintes pontos: a) o Corpo Médico do hospital é composto por profissionais formados em medicina, com diploma registrado no CRM do Paraná; b) o ingresso no Corpo Médico deve ser precedido de requerimento do candidato e habilitação promovida pela Direção Geral e pelo chefe do Corpo Médico; c) a exclusão de algum profissional deve ser precedida de instalação de sindicância; d) o Corpo Médico é dirigido por um Chefe ou Diretor e um Vice-Chefe ou Vice-Diretor; e) os fluxos e normas para atendimentos devem observar as regulamentações administrativas estabelecidas pela Administração do Hospital; f) o Corpo Médico do hospital é regido pelo regimento interno do Hospital e constituído em todos os níveis por médicos legalmente habilitados; g) atendendo a intimação fiscal específica, o sujeito passivo apresentou as fichas de inscrição de ingresso no Corpo Médico, nas quais estão identificadas nos campos do prestador de serviços apenas pessoas físicas; h) os médicos integrantes do Corpo Médico do sujeito passivo são sócios administradores das pessoas jurídicas contratadas pelo sujeito passivo. Destacou-se também o fato de que na relação de membros do Corpo Médico do sujeito passivo constam apenas pessoas físicas e que os plantonistas relacionados nas escalas de trabalho são também pessoas físicas (e não as pessoas jurídicas contratadas pelo sujeito passivo).

Da análise dos referidos fatos, a fiscalização concluiu que o trabalho dos médicos não é prestado de forma eventual, mas sim de maneira contínua e habitual, com onerosidade e

subordinação, restando claro, portanto, que apesar de as contratações formalmente ocorrerem entre pessoas jurídicas, estão presentes todos os requisitos da relação de emprego definidos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

A fiscalização procedeu à análise dos contratos de prestação de serviços celebrados entre o sujeito passivo e as pessoas jurídicas, e destacou alguns termos presentes em todos eles: a) obrigação da contratada de prestar os serviços por meio de profissionais dos seus quadros devidamente habilitados para o exercício da medicina, previsão de quantidade de plantões noturnos ou diurnos e previsão de serviços prestados em caráter pessoal por determinado profissional; b) prestação de serviços no estabelecimento do sujeito passivo mediante escala elaborada de comum acordo entre a contratada e demais entidades contratadas, proibição de ausência do profissional no período de duração dos plantões, obrigação do contratante de fornecer acomodações para alojar o profissional nos períodos em que estiver prestando atendimento e compromisso de comparecimento no menor tempo possível dos profissionais que estiverem de sobreaviso; c) substituição do profissional depende de anuência expressa da contratante, devendo o currículo do substituto ser aprovado pelo diretor técnico e clínico do contratante; d) obrigação da contratada e do profissional por ela indicado de respeitar todas as normas internas do sujeito passivo; e) previsão de pagamento pelos serviços efetivamente prestados, mediante apresentação de Nota Fiscal, sendo que em alguns casos houve previsão de valor adicional pela produtividade, de acordo com a categoria do paciente. A análise desses elementos contratuais reforçou a conclusão de que estão presentes nítidos contornos de relação empregatícia, sendo a pessoalidade demonstrada pelos itens “a” e “c”, a não eventualidade pelo item “b”, a subordinação pelo item “d” e a onerosidade pelo item “e”.

Entendeu a fiscalização que os contratos de prestação de serviços foram efetuados para encobrir a verdadeira relação de emprego, o que configura simulação feita com o objetivo de fraudar a legislação trabalhista e tributária. Destacou que os contratos em questão são nulos de pleno direito, nos termos do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, e não podem ser opostos à Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional.

Enfatizou que não há necessidade de desconstituição das pessoas jurídicas contratadas, pois o que se está efetuando é tão somente a descaracterização do vínculo pactuado entre as partes, com atribuição dos efeitos tributários daí decorrentes, conforme disposto no § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Ressaltou o princípio da universalidade de participação nos planos previdenciários, bem como o caráter obrigatório da filiação do trabalhador à Previdência Social, de forma que ninguém deixa de ser segurado pelo seu simples desejo, inexistindo a possibilidade de o empregado optar entre ser ou não ser beneficiário da Previdência Social. Mencionou a função social do contrato consagrada no art. 421 do Código Civil, argumentando que a liberdade de contratar da pessoa jurídica deve ser limitada em razão da ponderação com o interesse metaindividual relativo ao recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social e com os

comandos constitucionais que determinam a obrigatoriedade de as sociedades empresárias participarem do financiamento da Seguridade Social.

Concluiu então a auditoria fiscal pela presença dos elementos característicos da condição de segurados empregados, nos termos do art. 12, I, “a”, da Lei 8.212/91, o que deu ensejo à apuração das contribuições insertas nos Autos de Infração acima mencionados. Em função dos fatos apurados, especialmente em relação à forma como os contratos foram efetuados e à situação fática identificada, considerou-se que houve simulação para persecução de fraude à legislação trabalhista, com efeitos tributários, conforme definido no art. 72 da Lei nº 4.502/64, o que ocasionou a aplicação da multa de 150%, conforme previsto no artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Na apuração das bases de cálculo do lançamento, foi utilizado o seguinte método: a) foram digitadas todas as notas fiscais apresentadas pelo sujeito passivo; b) foi efetuada comparação entre as notas e os valores escriturados no Livro Razão do sujeito passivo; c) foram considerados, para fins de levantamento, todos os valores pagos às “pessoas jurídicas” inseridas nas escalas de plantão do sujeito passivo, excluindo-se destes valores os correspondentes aos serviços do Plano de Saúde Sempre Vida realizados nas dependências dos prestadores de serviços; d) os valores restantes, devidos a cada uma das “pessoas jurídicas”, foram divididos para as pessoas físicas correspondentes, sendo que: d.1) nos casos em que havia discriminação no Livro Razão dos valores pagos aos profissionais de saúde, estes valores foram utilizados; d.2) nos casos em que não havia essa discriminação, foram considerados os profissionais constantes do corpo médico do hospital, com apropriação dos valores pro rata, considerando a composição societária da pessoa jurídica no mês de lançamento da nota fiscal.

Após apresentação de Impugnação por parte do Recorrente (e-fls. 1.087/1.104), foi proferido Acórdão nº 06-54.939 - 5ª TURMA da DRJ/CTA, a qual julgou procedente o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 3.404/3.426):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tributária tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos formalizados que não correspondam à realidade, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos. Esse dever está implícito na competência para efetuar o lançamento, no qual sempre deve ser buscada a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS LEGAIS.

Quando constatada a prestação de serviços com pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação, a fiscalização da Receita Federal do Brasil deve efetuar o enquadramento do prestador na condição de segurado empregado e apurar as contribuições incidentes sobre as respectivas remunerações.

ART. 129 DA LEI 11.196/2005. INAPLICABILIDADE QUANDO CARACTERIZADA A RELAÇÃO DE EMPREGO.

O enquadramento do prestador de serviços na condição de segurado empregado deve ser efetuado mesmo quando se trate de trabalho intelectual e a contratação tenha sido formalizada com pessoa jurídica, pois o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não se aplica às hipóteses em que resta configurada a relação de emprego.

Inconformado com a referida decisão, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 3.430/3.51), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

- Ao reputar nulos os contratos de prestação de serviços firmados entre a contribuinte e as sociedades de médicos, a fiscalização atuou de forma genérica, sem verificar a situação fática de cada médico, e também não observou que a legislação atual não obsta a constituição de sociedades para prestação de serviços de natureza intelectual, nem a contratação de tais pessoas jurídicas para prestação de serviços dessa natureza. O Código Civil autoriza aqueles que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística a reunirem-se em sociedades simples para o exercício de suas atividades (artigos 966, 982 e 983), e a contratação dessas sociedades está protegida de qualquer especulação quanto à qualidade do vínculo mantido entre o contratante e o responsável pela atividade, em face do disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o qual consigna expressamente que em tais casos não se aplicam as regras da CLT ou quaisquer outras que não aquelas próprias da legislação societária, ressalvando-se apenas as hipóteses de desvio de finalidade e confusão patrimonial (hipóteses que não foram cogitadas pela fiscalização no presente caso).

- A constituição de sociedades que prestam serviços médicos não retira o caráter pessoal da medicina, que continua a ser exercida por profissionais habilitados para tanto. A lei autoriza que o profissional o faça por meio de um veículo jurídico destinado a organizar administrativamente sua atividade, definindo a alocação de seus sócios ou de terceiros que venha a contratar e distribuindo os resultados no final, nos termos do contrato social. A adoção dessa forma jurídica não retira a liberdade técnica do profissional médico, e isso não significa que a sociedade não exista ou não seja sujeito de direito. Na falta de previsão contratual de exclusividade, a sociedade pode obrigar-se a prestar serviços a quem achar conveniente. Tudo isso afasta o argumento de que o fato de a medicina ser praticada por médico implica reconhecimento de vínculo trabalhista, pois se assim fosse o Código Civil não teria contemplado esse tipo societário – sociedade simples – destinado à constituição de sociedade destinada à prestação de serviços intelectuais. Não se trata de “pejotização” das relações de trabalho, pois as sociedades que prestaram serviços à contribuinte foram constituídas justamente porque seus sócios não têm qualquer vínculo laboral com a contribuinte, inexistindo, em absoluto, a intenção de mascarar qualquer relação de emprego.

(...)

- Inexistem no presente caso os requisitos especiais e indispensáveis à configuração de relação de emprego – pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação. A pessoalidade é elemento inerente ao trabalho médico, que será sempre prestado por profissional formado, habilitado no conselho de classe e aprovado pelo corpo clínico da instituição, mas isso não caracteriza o vínculo de emprego, pois o Código Civil, com apoio do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, autoriza expressamente a constituição de pessoa jurídica para prestar essa modalidade de serviço. As cláusulas contratuais que prevêm que o serviço será prestado por profissionais dos quadros da contratada não caracterizam elemento de contrato de trabalho, pois decorrem da própria natureza intelectual do serviço contratado. Além disso, não há vinculação de determinado profissional, podendo a pessoa jurídica contratada indicar outro profissional em substituição. A previsão contratual de necessidade de aprovação de currículo e anuência expressa por parte da contratante para a substituição também não caracteriza relação de emprego, pois trata-se de direito da contratante saber previamente quem será o médico indicado para atuar em seu estabelecimento, até porque ela pode ser chamada a responder por eventuais falhas na prestação de serviço desse profissional. No que se refere à onerosidade, há evidente diferença entre a sistemática de pagamento dos contratos efetuados com as pessoas jurídicas (no qual o critério é objetivo, efetuando-se o pagamento à sociedade, pouco importando qual foi o médico que prestou serviço) e nos contratos de trabalho (nos quais prevalece a questão subjetiva). Não está presente a habitualidade (não eventualidade), pois os serviços prestados pelos médicos não ocorrem em caráter diário, nem por imposição da contribuinte. Os serviços dependem da necessidade dos pacientes, das características do contrato e, principalmente, da indicação da pessoa jurídica contratada. Inclusive, os médicos podem simplesmente recusar-se a prestar determinados serviços, como corriqueiramente ocorre no atendimento em regime de plantão, devendo nesses casos a sociedade médica providenciar o substituto. Resta claro que os médicos (i) não possuem ânimo definitivo de permanecerem prestando serviços ao contribuinte; (ii) prestam serviços para outras instituições e também em seus próprios consultórios, fato este reconhecido pela própria fiscalização; (iii) o serviço é de curta duração; (iv) a natureza do serviço diz respeito a um evento certo e determinado, tal como cirurgia ou plantão; (v) o destinatário dos serviços não é o contribuinte, mas sim o paciente atendido. Para que não ficasse dúvida, a contribuinte colheu declarações dos prestadores de serviços, os quais reconhecem não haver habitualidade nem subordinação em sua atividade, nem qualquer restrição para o exercício de atividades em outros estabelecimentos.

(...)

- Há equívoco na base de cálculo do lançamento, a qual contemplou indevidamente valores que foram repassados às pessoas jurídicas contratadas em virtude de atendimentos a beneficiários de planos de saúde. Se prevalecer o

entendimento da fiscalização de que havia relação de emprego entre os médicos indicados pelas pessoas jurídicas contratadas e a contribuinte, os repasses feitos a esses médicos em razão da operação de planos de saúde devem ser excluídos da base de cálculo. A obrigação da contribuinte, nesses casos, é de simplesmente repassar os valores devidos ao profissional, o que obviamente não pode ser considerado como pagamento de remuneração. Esse é o entendimento majoritário do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende do AgRg no REsp nº 688.081/MG, AgRg no Resp nº 1481547/ES e AgRg no REsp nº 1375479/RJ. Não há dúvida a respeito do exercício de tal atividade pela contribuinte, pois a própria fiscalização reconheceu esse fato ao excluir da base de cálculo os valores “correspondentes ao Plano de Saúde Sempre Vida – Clínica realizados nas dependências dos prestadores de serviços médicos”. O valor total repassado aos médicos pelo Plano de Saúde Sempre Vida no ano de 2011 foi de R\$ 1.459.647,75, montante que deve ser excluído da base de cálculo, com a conseqüente redução da multa de ofício.

- É evidente que a contribuinte não teve intenção de fraudar, pois a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais está prevista em lei e a ela se aplicam, para fins fiscais e previdenciários, as regras próprias das sociedades (Lei 11.196/2005, art. 129). Trata-se de enquadramento sancionatório equivocado, pois o máximo que se poderia cogitar seria uma multa ordinária pelo não pagamento de tributo. Se esse entendimento não for acatado, a multa deverá ser reduzida para pelo menos 100%, tendo em vista o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 833.103, de relatoria do Min. Marco Aurélio, transitado em julgado em 26/02/2015.

(...)

Por fim, o Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Mérito

"Pejotização" – Caracterização de segurados empregados

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

Questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas, segundo relato pela autoridade autuante:

(...)

33. Conforme exposto nos tópicos anteriores da “Administração do Hospital e o corpo médico” e “da análise dos contratos de prestação de serviços”, restou evidenciado que os contratos foram efetuados para encobrir a verdadeira relação de emprego e ainda que a realização de atendimentos médicos no Hospital obedece a escalas de trabalho e é precedida de admissão das pessoas físicas prestadoras de serviço no Corpo Médico do Hospital, procedimentos típicos de relação de emprego, o que configura, no entender dessa autoridade, exatamente como mencionado no tópico anterior, caso de simulação para a persecução de fraude (à legislação trabalhista, com efeitos tributários).

(...)

Por sua vez o Recorrente, em síntese, sustenta a insubsistência dos Autos de Infração, já que os lançamentos foram realizados com base em mera presunção, sem elementos de provas capazes de demonstrar, de forma cabal, a existência de relação de emprego.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços atividade econômica cujo 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 serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

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

Art. 229.

[...]

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

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

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

EMENTA

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

EMENTA

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

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

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

I – como empregado:

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

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

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

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

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

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

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

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por 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.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços (sócios das pessoas jurídicas desconsideradas) como segurados empregados da autuada, **não** foi muito feliz em sua empreitada, **não** demonstrou e **nem** comprovou, no entendimento desta Conselheira, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima elencados, **especialmente a subordinação**, consoante se positiva do Relatório Fiscal da Autuação, de onde peço vênia para transcrever excerto de maneira a elucidar a questão:

a) Obrigação de prestar ao hospital, por meio de profissionais dos seus quadros, devidamente habilitados ao exercício da medicina, atendimento ambulatorial em pronto socorro, como plantonista de (descreve a especialidade), na quantidade de plantões diurnos e/ou noturnos de 12 horas e/ou 24 horas (conforme o caso) e por indicação da contratada, os serviços previsto serão prestados em caráter pessoal pela(o) Dr.^a ou Dr.....(nomina e qualifica) o contratado; (pessoalidade);

b) A prestação de serviço será efetuada no estabelecimento do hospital e seguirão escala elaborada em comum acordo entre a contratada e demais entidades contratadas para preencher a escala de plantões (diurnos e/ou noturnos); nos contratos, o profissional não poderá se ausentar do hospital nos período de duração dos plantões e, o hospital obriga-se a fornecer acomodações ao profissional, para alojá-lo nos períodos em que este não esteja prestando atendimento aos pacientes ou ficará, conforme a escala, em regime de sobreaviso, comprometendo-se a comparecer no estabelecimento do contratante, no menor tempo possível; (não eventualidade)

c) O profissional somente poderá ser substituído com a anuência expressa da contratante, e em caso de substituição, o currículo deverá ser aprovado pelo diretor técnico e clínico da contratante; (pessoalidade);

d) Na prestação dos serviços contratados, a contratada e o profissional por ela indicada obrigam-se a respeitar a todas as normas internas da contratante (subordinação);

e) Pelos serviços efetivamente prestados, a contratada receberá, mediante apresentação da Nota Fiscal, o pagamento de.....(descreve a quantia), e em alguns contratos, receberá também um valor adicional pela produtividade, conforme categoria do paciente, calculado de acordo com o número de atendimentos registrados.....(onerosidade)

22. Não é difícil identificar, mesmo em contratos efetuados, em tese, entre pessoas jurídicas, nítidos contornos de relação empregatícia PJ x PF, conforme tabela exemplificativa abaixo:

Característica	Alíneas do item anterior
Pessoalidade	"a" ; "c"
Não eventualidade	"b"
Subordinação	"d"
Onerosidade	"e"

Cabe ressaltar, portanto, que a autoridade lançadora basicamente utilizou-se dos termos dos contratos de prestação de serviços para correlacionar os requisitos da relação de emprego.

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

Ademais, no caso concreto, o ponto central apontado pela autoridade foi na cláusula segunda que *nos contratos apresentados sempre havia a indicação de que o serviço seria prestado por determinado profissional (o qual era indicado expressamente no contrato)*. Acontece que, deve-se observar o disposto na cláusula primeira dos contratos, especialmente no seu parágrafo primeiro, que assim versa:

CLÁUSULA PRIMEIRA. A CONTRATADA obriga-se a prestar, por meio de profissional dos seus quadros, devidamente habilitados ao exercício da medicina, atendimento ambulatorial em pronto-socorro, na especialidade de Cirurgia Geral como plantonista, na quantidade de plantões de 24 horas, acordados entre as PARTES.

Parágrafo primeiro. Os serviços serão prestados no estabelecimento da CONTRATANTE e, na frequência estabelecida acima, seguirão escala elaborada em comum acordo entre a CONTRATADA e demais entidades contratadas para preencher a escala de plantões, respeitadas as necessidades da CONTRATANTE e, na medida do possível, as preferências do profissional indicado para prestação dos serviços.

Assim, entendo que a cláusula segunda apenas serve para formalizar a indicação, que é feita exclusivamente pela empresa contratada, do profissional que prestara o serviço, existindo, inclusive, a possibilidade de indicação de outro médico habilitado para o exercício da medicina.

Portanto, fica evidente que a cláusula indicada não caracteriza elemento do contrato de trabalho, porque, de um lado, decorre da própria natureza da sociedade contratada (característica intelectual do serviço) e, de outro, porque não vincula esse ou aquele profissional. Podendo a pessoa jurídica contratada indicar outro profissional para os serviços.

Acrescente-se, por oportuno, que, s.m.j., a necessidade de aprovação do profissional indicado para prestar o serviço é direito da Recorrente, em cujo estabelecimento o serviço será prestado, saber previamente quem será o médico indicado para atuar em suas dependências, uma vez que, dentre diversas outras consequências, pode ser chamada, em caráter subsidiário, a responder por eventuais falhas na prestação do serviço por parte deste profissional.

Não sendo o bastante, as pessoas jurídicas foram constituídas antes da celebração dos contratos com a autuada (fls. 1.091/1.092) e, a meu ver, são verdadeiras empresas, com estrutura própria e disponibilização dos serviços a todo mercado. Isto porque, além do fato das constituições das empresas se darem bem antes dos contratos de prestação de serviços, a própria Auditoria Fiscal confirmou que os médicos prestam serviços em outros locais, conforme depreende-se do item 29 do Relatório Fiscal, *in verbis*:

29. Atendendo ao solicitado, houve detalhamento, sendo que, os valores informados, correspondentes ao Plano de Saúde Sempre Vida – Clínica **realizados nas dependências dos prestadores de serviços médicos**, foram excluídos da base de cálculo do auto de infração. (grifamos)

Ademais, as Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviços em nome da Recorrente sequer são sequenciais, ou seja, indicando que estas pessoas jurídicas prestavam serviços para outros tomadores, conforme se verifica, por exemplo, das Notas da BRITTO SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, CLINICA DE FRATURAS E ORTOPEDIA RONDON LTDA., CLINICA DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA DR. MILTON BERBIEZ S.C. LTDA., entre outras (e-fls. 843/878). Além do mais, o Recorrente elenca diversos prestadores a título de amostragem que exercem atividades em diversos outros locais (e-fls. 3.442/3.443).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos a imputação fiscal no tocante ao tema:

21. Inicialmente, destacam-se os seguintes termos, presentes em todos os contratos de prestação de serviços médicos:

(...)

d) Na prestação dos serviços contratados, a contratada e o profissional por ela indicada obrigam-se a respeitadas a todas as normas internas da contratante (subordinação); (grifo original)

Como dito alhures, inegável que, na visão do Fisco, os trechos dos contratos constantes dos autos são suficientes para a comprovação da relação de emprego entre aqueles trabalhadores que prestam serviços a Recorrente por meio das pessoas jurídicas contratadas, seja como sócios, seja como empregados.

Não obstante todo o exposto, não encontro no Auto de Infração nenhuma prova das alegações fiscais. Inúmeros contratos, 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.

Há, sim, anexos que relacionam as pessoas jurídicas a prestação de serviços a Recorrente, notas fiscais, escala de plantões, diversos contratos, ou seja, prestaram os serviços contratados.

Contudo, não há, ressalta-se, **nenhuma comprovação, mesmo que indiciária, de que fulano de tal estava subordinado, hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.**

Ora, mera análise de contrato, embasada em percepção da autoridade fiscal, fundada em frase de efeito e imputações de vícios de consentimento e de ilicitudes várias, não tem o condão de comprovação da fraude, ou simulação previstas no artigo 9º da CLT que ensejam a aplicação das normas trabalhistas ao caso concreto.

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

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

Não se pode emprestar presunção de veracidade a alegações que pretendem imputar relação de emprego com base apenas em contrato.

Com o perdão da repetição, não há nos autos qualquer elemento de prova de que havia qualquer tipo de subordinação, que era subordinado a sicrano ou fulano, superiores, ou, até mesmo, se bem observar, sequer há controle de ponto. Assim sendo, como dito anteriormente, não havendo sequer a comprovação da pessoalidade, muito menos da subordinação, não resta caracterizado os requisitos da relação empregatícia.

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

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

Em face do provimento do recurso, deixo de analisar as razões recursais no tocante a qualificadora da multa e sobre eventuais contribuições incidentes sobre os pagamentos de plano de saúde.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para exonerar o crédito tributário.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota

VOTO VENCEDOR

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, redatora designada

Dirijo do entendimento da Relatora quanto à não há caracterização da existência de segurado obrigatório da previdência social na condição de empregado.

Terceirização x pejetização

A terceirização de mão de obra é uma forma de organização de trabalho na qual uma pessoa jurídica ou física, chamada contratante ou tomadora do serviço, contrata com outra pessoa jurídica, chamada contratada ou prestadora do serviço, para que esta preste serviços determinados e específicos.

A partir da publicação da Lei nº 13.429, de 2017, se a contratação seguir as regras legais, não há a formação de vínculo empregatício entre os trabalhadores ou sócios das prestadoras e a tomadora do serviço, mas a tomadora é solidária com a prestadora nas obrigações trabalhistas e previdenciárias decorrentes do período de vigência do contrato.

O termo pejetização é uma situação particular da terceirização. A pessoa jurídica contratada presta serviços de natureza personalíssima para a tomadora, geralmente o serviço é prestado pelo sócio, em atividades que, normalmente, seriam realizadas por empregado.

Na terceirização, regra geral, a empresa contratada tem uma estrutura empresarial que permite a prestação de serviço, em seu nome, sem qualquer relação de subordinação jurídica ou estrutural com a tomadora, dirigida tão somente pelas disposições do contrato firmado entre elas. A prestadora tem empregados na sua folha de pagamento que, também sem qualquer subordinação à contratante, prestarão o serviço contratado.

Já na pejetização, em regra geral, a contratada não tem estrutura empresarial tal como sede, funcionários, e realiza a prestação do serviço de forma pessoal pelos sócios e na estrutura fornecida pela contratante. Este modelo muitas vezes é usado como um meio fraudulento para mascarar uma relação de emprego.

Evolução da Jurisprudência sobre o tema

Antes do da publicação da Lei nº 13.429, de 2017, a jurisprudência da Justiça Trabalhista, consolidada no enunciado da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho, entendia que a terceirização só poderia atingir as atividades meios da contratante.

Neste contexto, bastava a Fiscalização demonstrar que o serviço prestado se relacionava com a atividade fim da contratante, para justificar a desconsideração de outra forma de contratação e, em consequência, o reconhecimento da existência de segurado obrigatório da previdência social na condição de empregado.

Em 2023, o Supremo Tribunal Federal-STF, no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF nº 324 e do Recurso Extraordinário - RE nº 958.252, que tratava da terceirização entre pessoas jurídicas distintas, firmou a seguinte tese:

“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.”

Passou a entender como lícita a terceirização de qualquer atividade da tomadora, inclusive as atividades fim.

Após a fixação do tema 725, o STF e os Tribunais Superiores reafirmaram a tese da livre escolha das empresas na contratação do serviço, afastando a ideia de que essa forma de contratação seria sempre inválida.

AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. ACÓRDÃO REGIONAL PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.467/2017.

1. PRELIMINAR DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NULIDADE. 1. Nos termos do art. 282, § 2º, do CPC, deixa-se de examinar a nulidade processual arguida, em face da possibilidade de julgamento em favor da parte a quem aproveitaria a declaração de nulidade.

2. PEJOTIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA. Afastado o óbice que motivou a negativa de seguimento do agravo de instrumento (art. 896-A, § 2º, da CLT), impõe-se o provimento do apelo. Agravo conhecido e provido.

3. ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA GRATUITA. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS DA JUSTIÇA GRATUITA. RECLAMAÇÃO AJUIZADA NA VIGÊNCIA DA LEI 13.467/2017. AUTODECLARAÇÃO DE HIPOSSUFICIÊNCIA. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA. COMPROVADA A INSUFICIÊNCIA ECONÔMICA. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA.

3.1. Segundo se depreende do acórdão regional, o reclamante comprovou sua insuficiência econômica, requerendo a concessão dos benefícios da assistência judiciária gratuita, visto que comprovou possuir salário inferior ao teto fixado em lei, fato expressamente registrado no acórdão regional (fls. 713). Ademais, no julgamento do Incidente de Recursos Repetitivos IncJulgRREmbRep- 277-83.2020.5.09.0084, na sessão realizada em 14/10/2024, o Tribunal Pleno desta Corte decidiu ser possível a concessão da gratuidade da justiça fundada exclusivamente em autodeclaração, nos termos do § 3º do art. 99 do CPC. Mantém-se a decisão recorrida, com acréscimo de fundamentação. Agravo conhecido e desprovido.

II - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. ACÓRDÃO REGIONAL PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI 13.467/2017. 1. PEJOTIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA. Vislumbrada a violação do art. 3º da CLT, processa-se o recurso de revista. Agravo de instrumento conhecido e provido.

III - RECURSO DE REVISTA. ACÓRDÃO PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI 13.467/2017. 1. PEJOTIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA.

1. No julgamento do RE 958.252/MG-RG (Tema 725 do repositório de repercussão geral), o Supremo Tribunal Federal fixou, com eficácia "erga omnes" e efeito vinculante, tese no sentido de que "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".

2. A Suprema Corte, em sede de reclamação constitucional, tem aplicado a mesma "ratio" em caso de "pejotização", por entender inexistir "irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante" (Rcl 39.351 AgR; Rel. Min. ROSA WEBER, Red. p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 11/5/2020).

3. Recurso de Agravo ao qual se dá provimento."(Rcl 47843 AgR, Relator (a): CÁRMEN LÚCIA, Relator (a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 08/02/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-068 DIVULG 06-04-2022 PUBLIC 07-04-2022).

3. Na hipótese dos autos, assinala o Tribunal Regional tratar-se de pejotização.

4. Dessa forma, ao acolher a pretensão de reconhecimento de relação de emprego, o Colegiado de origem decidiu de forma contrária ao entendimento do STF. Recurso de revista conhecido e provido.

CONSTITUCIONAL, TRABALHISTA E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NA RECLAMAÇÃO. OFENSA AO QUE DECIDIDO POR ESTE TRIBUNAL NO JULGAMENTO DA ADPF 324 E DO TEMA 725 DA REPERCUSSÃO GERAL. PEJOTIZAÇÃO. PERMISSÃO CONSTITUCIONAL DE FORMAS ALTERNATIVAS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. AGRAVO PROVIDO.

1. A decisão reclamada afastou a eficácia de contrato de prestação de serviços, assentando a existência de relação de emprego, afirmando que a relação foi utilizada como meio para se fraudar a legislação trabalhista.

2. Esta CORTE tem assentado **a constitucionalidade das relações de trabalho diversas das de emprego regida pela CLT, conforme decidido na ADPF 324, na ADC 48, na ADI 3.961, na ADI 5.625, bem como o Tema 725 da Repercussão Geral.**

3. Recurso de Agravo a que se dá provimento para julgar procedente a Reclamação. (AG. REG. NA RECLAMAÇÃO 62.470 BAHIA, Redator Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, j. 24/10/2023)"(ROT-0010777-88 .2023.5.18.0009; Data de assinatura: 15-03-2024; Relator.: Desembargador Mário Sérgio Bottazzo, 1ª Turma). (TRT-18 - ROT: 00107985820235180011, Relator: IARA TEIXEIRA RIOS, 1ª TURMA).

(grifos não originais)

Todavia há limites para acolher a tese da validade da terceirização ou da pejetização. Ela não pode demandar subordinação ou exploração do trabalhador.

Por exemplo, no julgamento do Agravo Regimental na Reclamação 65.612-RS, em 24/06/2024, pelo STF, de relatoria do Ministro Dias Tóffoli, em julgado que teria reconhecido o vínculo empregatício em detrimento de contrato de prestação de serviços firmado entre as partes:

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 65.612 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

(...)

DECISÃO:

Cuida-se de agravo regimental interposto por Roberto da Cunha Wagner, com o objetivo de submeter ao crivo do colegiado do Supremo Tribunal Federal decisão monocrática mediante a qual julguei procedente a reclamação para cassar o acórdão reclamado, por entender que o TRT da 4ª Região afrontou a tese firmada na ADPF nº 324 e no Tema nº 725 da Repercussão Geral ao reconhecer o vínculo empregatício em detrimento de contrato de prestação de serviços médicos firmado entre as partes.

(...)

Argumenta que os paradigmas apontados como violados não se aplicam ao caso. Para isso, afirma que, “[a]inda que reconhecendo-se cogente a decisão do Supremo quanto à possibilidade de terceirização da atividade-fim, no caso em comento, o vínculo trabalhista existiu e a decisão do Tribunal ao analisar os fatos, prova testemunhal e todo o produzido na dilação probatória chegou a essa conclusão.

Ao longo da instrução restou comprovada a existência dos requisitos à concessão do vínculo laboral com a reclamada ora agravada, estando presentes os pressupostos contidos nos arts. 2º e 3º da CLT. A prova produzida demonstra que o agravante sempre recebeu tratamento de funcionário por parte da agravada e essa foi a conclusão do Tribunal na origem.

O fato da ADPF 324 e do Tema 725 fixado no STF permitirem a terceirização de atividade fim não significa automaticamente que toda contratação de PJ será válida impossibilitando a configuração do vínculo trabalhista.

Havendo o uso abusivo da terceirização e cumpridos os requisitos é possível a conclusão da relação jurídica trabalhista, mas não é o STF em sede de Reclamação o lugar para essa discussão, que foi efetivamente feita pelo TRT.

(...)

É o relatório.

(...)

A moldura fático jurídica subjacente ao Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772 - referente à relação jurídica entre Sociedade Beneficência e Caridade Lajeado e o beneficiário desta reclamação, Roberto da Cunha Wagner, para prestação de serviço na função de médico, **foi solucionada à luz da primazia da realidade, com fundamento nos elementos concretos de prova e normas jurídicas que orientam a atuação judicante - não possui aderência estrita com os paradigmas, quais sejam, ADPF nº 324, na ADC nº 48, na ADI nº 5625 e no RE nº 958.252 (vinculado ao Tema nº 725 RG).**

Não desconheço a existência de precedentes do STF (v.g. Rcl 47843 AgR, DJe de 7/4/22), nos quais o STF afirmou a licitude da “terceirização por ‘pejotização’, concluindo pela aderência estrita da temática com o julgado na ADPF nº 324 e a tese do Tema nº 725 RG, por se relacionar com a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, constituindo o fenômeno da contratação de profissional na forma de pessoa jurídica opção constitucionalmente admitida.

Contudo, no Processo 0020063-56.2022.5.04.0772, conforme consignado no acórdão proferido em sede de recurso ordinário, **afastou-se a alegação de que a parte beneficiária prestaria seus serviços como profissional autônomo, compreendendo a autoridade reclamada, a partir das provas produzidas nos autos, pelo preenchimento dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.** Vide trecho da decisão reclamada, na parte de interesse:

(...)

Tem-se, portanto, que a presente reclamação veicula irrisignação contra decisão fundada no conjunto fático-probatório do Processo nº 0020063-56.2022.5.04.0772, de modo que **a pretensão dos autos demanda o revolvimento e reexame de fatos e provas do caso concreto, incompatível com a via reclamatória.**

(grifos não originais)

No caso julgado, a relação contratual se estabelecia entre o tomador, pessoa jurídica, e o prestador, pessoa física, na condição de autônomo (contribuinte individual para fins da previdência social), mas tem aplicação plena no caso de contratação de pessoa jurídica, para prestação do serviço pessoalmente por sócio ou outro contratado pois, a tese firmada é que, independentemente da forma da contratação, se as provas apresentadas no caso concreto, em respeito ao princípio da primazia da realidade, demonstram a caracterização do vínculo de emprego, assim deve ser considerada a relação entre o tomador e o prestador pessoa física.

Por outro lado, se não estiver caracterizada a relação de emprego entre o prestador e o tomador, haverá a terceirização, ainda que a prestação do serviço seja feita em caráter personalíssimo pelo sócio da contratada, conforme estabelece o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005:

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

Considerando a existência de grande controvérsia no tema, em abril de 2025, ao analisar o processo Agravo de Recurso Extraordinário -ARE nº 1.532.603, que versa sobre formação de vínculo empregatício entre um corretor e seguradora (originalmente contrato de franquia), o Ministro do STF, Gilmar Mendes, determinou a suspensão de todos os processos em curso na justiça, que tratam da licitude da contratação de trabalhador autônomo ou pessoa jurídica para a prestação de serviços, determinando ao Plenário que, em sede de repercussão geral, que fixe critérios claros para averiguar a existência ou não de relação de emprego, o assunto é tratado no tema 1389:

Tema 1389 - Competência e ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços; e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade.

Com a seguinte proposta:

Recurso extraordinário que discute, à luz do entendimento consolidado na ADPF 324, a licitude da contratação de trabalhador autônomo ou pessoa jurídica para a prestação de serviços, bem como o ônus da prova relacionado à alegação de fraude na contratação civil. Preliminarmente, será analisada a competência da Justiça do Trabalho para julgar as causas que tratam da existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços

A suspensão não alcançou os processos em tramite no âmbito administrativo.

Julgamento do tema no CARF

Os julgados no âmbito do CARF seguem a mesma linha condutora do voto do Ministro DIAS TOFFOLI, citado acima. Aplicando o princípio da primazia da realidade, não basta a simplesmente aplicar a tese do Tema 725, é preciso, antes, verificar se há elementos de prova que afaste a licitude da terceirização, não existindo provas da ilicitude, é lícita a terceirização do serviço por pessoa jurídica, ainda que por prestação de serviço personalíssimo e prestado pelo sócio da contratada (pejotização).

Neste caso o lançamento do crédito tributário tem que ser cancelado, cito como paradigma os Acórdãos abaixo:

Acórdão nº 2201-012.067, de 23/07/2025

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.

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

Acórdão nº 2002-009.823, de 16/09/2025.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

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

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do

Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

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

(grifos não originais)

Por outro lado, se verificada a presença da simulação, o lançamento é mantido com a redução da multa de ofício ao patamar de 100%, quando for o caso. Cito como paradigma os julgados abaixo:

Acórdão nº 2302-004.212, de 04/11/2025:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

(...)

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. **Quando a realidade demonstra estarem presentes as características previstas no art. 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar os tributos devidos.**

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício.

Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, em afastar as preliminares e a prejudicial de mérito para, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial no sentido de reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencidos os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Roberto Carvalho Veloso Filho que votaram por dar provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo manifestou o interesse em fazer declaração de voto.

Acórdão nº 9202-011.423, de 22/08/2024

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 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.

Acordão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal, que davam provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial das pessoas jurídicas solidárias Hospital Renascer S/A, Medgrupo Participações S/A, Hospital Prontonorte S/A e Hospital Santa Lúcia S/A; e no mérito, negar-lhe provimento. No tocante ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, acordam em conhecer parcialmente do recurso, somente quanto à matéria “multa qualificada” e, na parte conhecida, dar-lhe provimento. Manifestaram intenção em apresentar

declaração de voto os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(grifos não originais)

Características da relação de emprego

Para determinar se há ou não simulação na contratação dos serviços, é necessário entender as características da relação de emprego. O art. 12 da Lei 8.212, de 1991, prevê

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

(...)

Já o art. 3º da CLT:

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

Assim os requisitos, cumulativos, capazes de caracterizar a relação de emprego são: a pessoalidade, a habitualidade (não eventual), a onerosidade, a subordinação e a alteridade, que é um requisito não expresso na Lei mas considerado pela doutrina.

- **PESSOALIDADE:** A prestação do serviço, na forma de empregado, é sempre realizada por uma pessoa física e de modo pessoal. Não é possível ao empregado de fazer-se substituir na prestação de serviços quando não puder comparecer ou prestá-los.
- **HABITUALIDADE (NÃO EVENTUAL):** A eventualidade se refere a necessidade que o tomador tem na prestação do serviço, já a habitualidade está relacionada com a frequência com que o serviço é prestado ao tomador. Se o contrato prevê a continuidade na prestação do serviço, com uma regularidade, ainda que semanal, quinzenal ou mensal, ele é não eventual.
- **ONEROSIDADE:** Esta consiste no recebimento de valor em retribuição ao serviço prestado.
- **ALTERIDADE:** Este requisito, que nem todos os doutrinadores admitem, significa que o empregador é o único que assume os riscos decorrentes do seu negócio.
- **SUBORDINAÇÃO:** A subordinação consubstancia-se na submissão às diretrizes do empregador, o qual tem o poder de determinar o modo de execução da atividade.

Em relação à **subordinação**, temos que verificar a diferença entre a chamada subordinação estrutural, e a dita como “jurídica”, embora o termo encontre controvérsia.

Na subordinação estrutural, integrativa ou objetiva se refere a uma submissão do empregado ou contratado à estrutura da organização em que está inserido. Ela é defendida pelo jurista Maurício Godinho Delgado, que define como: “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”.

Já a subordinação “jurídica” requer mais do que simples submissão à estrutura da organização, requer a presença de elementos que demonstrem a existência de controle do empregador, embora não na forma de vigilância contínua dos trabalhos efetuados, mas tem que existir a possibilidade de o empregador dirigir, fiscalizar aplicar punição. Sobre o tema, cito os seguintes precedentes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

(...)

PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO. REQUISITOS.

A subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego. Para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora, **é inviável considerar apenas a subordinação estrutural ou a subordinação objetiva como elementos de prova.** Cabe à fiscalização demonstrar a **subordinação jurídica na concepção tradicional de submissão direta aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante,** dentre outros, que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil.

(...) (Acórdão nº 2101-003.439, de 07/08/2024)

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.**

(...)

(Acórdão nº 9202-011.423, de 22/08/2024)

(Grifos não originais)

Hipersuficiente e hipossuficiente

Outro ponto é a figura do “empregado hipossuficiente” e “empregado hipersuficiente”, introduzida pela reforma trabalhista de 2017, Lei nº 13.467, que acrescentou o parágrafo único ao art. 444, da CLT.

As decisões judiciais sobre “pejotização” destacam, como uma justificativa pela licitude da modalidade, que há uma maior liberdade de escolha do modelo de contratação para profissionais mais graduados como médicos, professores, artistas, que, por serem considerados hipersuficientes, teriam mais condições de discutir, em igualdade de condições, a modalidade de contratação.

Todavia, considerando que o conceito só foi introduzido na legislação trabalhista em 2017, para os fatos geradores anteriores a esse período, **não há como cogitar tal argumentação, posto que isso não foi considerado quando ocorreu a prestação do serviço.**

Características da Pejotização

A primeira tarefa é diferenciar uma terceirização de uma pejotização.

Como já dito, na terceirização existe uma estrutura organizacional na prestadora que lhe permite realizar o serviço, não se trata de um simples fornecimento de mão de obra.

Essa estrutura se verifica por, geralmente, ter empregados, endereço comercial, estrutura própria para prestar o serviço, vários clientes, capacidade de negociar e influenciar na elaboração das cláusulas do contrato.

Se, por outro lado, não puder verificar tais características, é um caso de pejotização. Nesta forma de trabalho, não há estrutura empresarial, o serviço prestado consiste na mão da obra do sócio para o tomador do serviço, em seu estabelecimento e com a estrutura fornecida pelo contratante.

A tarefa então é determinar se ela é realizada sob uma forma válida ou é uma forma para “mascarar” uma relação de emprego.

A grande diferença entre uma relação de emprego e uma relação contratual no âmbito civil está na liberdade do contratado na forma de prestar o serviço.

A relação de emprego tem uma característica que lhe é peculiar, a subordinação. O empregador dela tem uma maior gerência sobre os empregados na determinação do serviço que quer receber assim como na forma como quer que ele seja realizado. Pode fiscalizar, ordenar,

dirigir, aplicar penalidades quando não for como determinado, isso em todas as etapas do trabalho.

Já o contratante tem somente a sua disposição as regras, estabelecidas em contrato, de como quer que o serviço seja entregue. Não poderá “dirigir” o modo de realização, mas sim determinar a o resultado que quer.

Assim, a “pejotização” deve proporcionar ao contratado muito mais liberdade e flexibilidade para prestar o serviço, se comparado a uma relação de empregado.

Se o serviço é prestado com as mesmas características diretivas da relação de emprego, não é uma terceirização válida, mas uma forma de esconder a relação de emprego subjacente.

Considerando o princípio da primazia da realidade, algumas características que se deve verificar no caso concreto.

1. Contrato de prestação de serviço de forma “padrão” para todos os contratados.
Considerando que a premissa na pejotização é a liberdade contratual para negociar o serviço que será prestado, a presença de forma pré-definida se amolda mais a relação de emprego.
2. Contratos com denominação genérica de serviços, por exemplo, serviços médicos, desenvolvimento de projetos, consultoria.
Considerando que é o contrato que faz as “regras” entre as partes, não havendo outra forma de regular a relação, os serviços a serem prestados devem estar descritos de forma detalhada no instrumento. A determinação posterior de como deve ser a prestação do serviço é uma característica da relação de emprego.
3. Determinação de valor fixo por serviço prestado e o pagamento de valores compatíveis somente na relação de emprego.
No pagamento por serviço contratado no âmbito civil não cabe o pagamento de vale alimentação, plano de saúde, indenização de transporte ou hospedagem, tais verbas são devidas à empregados.
4. Contratação de várias pessoas jurídicas para trabalharem em cooperação entre elas.
Considerando a liberdade de cada contratado para prestar o serviço, é incompatível o trabalho entre eles de forma coordenada pois não existe “uma gerência”, em nível superior, que direcione os trabalhos. Neste tipo de relação, não há o controle hierárquico, o que inviabiliza o modelo. Diferentemente é relação de emprego, que a subordinação permite exatamente que o trabalho dos vários empregados seja coordenado por alguém em nível hierárquico superior.
5. Impossibilidade ou restrição na substituição da pessoa que presta o serviço.

No caso do empregado, ele deve, pessoalmente, executar a tarefa dada pelo empregador, não sendo possível se fazer substituir por outra pessoa. Essa é uma característica típica de relação de emprego. Já na contratação de pessoa jurídica, a personalidade de quem presta o serviço não é um requisito essencial, podendo haver a substituição, conforme as regras do contrato.

Caso concreto

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 260 a 281), trata-se de uma pejetização de médicos contratados como pessoa jurídica para prestar serviço para a contribuinte.

Administração do Hospital e o Corpo Médico

13. O principal objetivo da Empresa é a prestação de serviços de atendimento hospitalar, demais atividades de atenção à saúde e a administração de planos de saúde.

14. Dentro da estrutura, destaca-se a existência do Corpo Médico, conjunto de médicos que atuam no Hospital com a incumbência de prestar assistências aos pacientes que o procuram, gozando de autonomia profissional, técnica, científica, política e cultural.

(...)

15. (...)

h) A análise das GFIP demonstrou que os médicos integrantes do Corpo Médico do Hospital são os contribuintes individuais (Sócios administradores - categoria 11) "prestadores de serviços" contratados como pessoas jurídicas; 16.

Um ponto importante destacado pela fiscalização é que, antes de ser contratada a pessoa jurídica que iria prestar o serviço médico, era necessário que o sócio passasse por uma seleção interna do hospital.

15. Quanto ao Regimento Interno do Corpo Médico, vale observar os seguintes pontos:

a) O Corpo Médico é constituído por profissionais formados em medicina, com diploma registrado no CRM no Paraná, aos quais a instituição atribui o direito de internar e prestar atendimento aos pacientes, para tanto usufruindo todos os recursos disponíveis no Hospital. Fazem parte do mesmo as seguintes categorias:

- MEMBRO EFETIVO: é o médico aprovado para o exercício da profissão, na Instituição, em caráter permanente;
- MEMBRO TEMPORARIO: é o médico aprovado para o exercício da profissão em caráter provisório ou transitório.

b) O ingresso no corpo médico como membro efetivo ou temporário, **o candidato deverá requerer a sua inscrição a Direção Geral do Hospital, que formula um parecer quanto ao interesse de trabalho.** Havendo interesse, o processo é

encaminhado ao Chefe do Corpo Médico que, em conjunto com a Direção Geral, em reunião do Corpo Médico, **promoverão ou não a habilitação do candidato;**

(...)

g) Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.º 002, o Hospital **apresentou as Fichas de Inscrição de Ingresso no Corpo Médico, e nelas, constam identificados nos campos do prestador dos serviços e na de natureza jurídica as pessoas físicas;**

A exigência de seleção prévia da pessoa física que irá prestar o serviço traz duas características pertinentes à relação de emprego, a personalidade e o controle do empregador sobre o modo e forma que quer que o serviço seja prestado, características que são incompatíveis com a contratação na forma de pejetização.

Há claramente uma estrutura estabelecida em níveis de “gerenciamento”, com o fim de permitir o trabalho coordenado do “corpo médico”, regido por uma regra interna, outra característica de uma relação de emprego:

15. (...)

d) O Corpo Médico é composto por todos os profissionais médicos que prestam serviço ao Hospital e **é dirigido por um Chefe ou Diretor do Corpo Médico e um Vice-Chefe ou Diretor do Corpo Médico,** sendo que:

c.1 — O Diretor Técnico deve ser um médico designado pela Direção do Hospital e não há necessidade de pertencer ao Corpo Médico.

c.3 - O Chefe e o Vice-Chefe do corpo médico são eleitos em reunião do Corpo Médico;

e) Os fluxos e normas para atendimentos ambulatoriais e internações atendem as regulamentações administrativas específicas, estabelecidas pela Administração do Hospital;

f) O Corpo Médico do Hospital, respeitada a autonomia de seus integrantes, **é regido pelo Regimento Interno** e é constituído em todos os níveis estabelecidos, por médicos legalmente habilitados, aos quais caberão executar todos os procedimentos necessários à assistência aos pacientes e outras atribuições específicas;

A personalidade, que é o que transparece aos pacientes atendidos, também está presente quando a direção do trabalho, na formação da escala do trabalho, nomeia os médicos escalados e não as pessoas jurídicas contratadas:

16. Quanto às escalas foi observado que:

a) São elaboradas pelo Corpo Médico do Hospital. Na relação de membros do Corpo Médico constam relacionadas, na sua totalidade, **pessoas físicas que prestam serviços** como "pessoa jurídica" ao Hospital;

b) Os plantonistas relacionados nas escalas são pessoas físicas e não as jurídicas contratadas pelo Hospital.

17. Pela análise das escalas observa-se claramente que as admissões, conforme o regimento interno, são de pessoas físicas, pois diz o Regimento que o "candidato deverá requerer a sua inscrição à Direção Geral da Instituição" que promoverá ou não a habilitação do candidato e que a exclusão é precedida de Sindicância. Na relação de membros do Corpo Médico constam relacionadas todas as pessoas físicas que prestam serviços ao Hospital, não há qualquer menção às pessoas jurídicas. Da mesma forma, nas escalas os plantonistas relacionados são pessoas físicas e não as jurídicas contratadas pelo Hospital. O trabalho não é prestado de forma eventual. Ele é contínuo e habitual, com onerosidade e subordinação.

(grifos não originais)

A Fiscalização faz uma análise dos contratos firmados, em modelo padrão, entre o hospital e as pessoas jurídicas contratadas para prestar serviços médico e verifica que a relação é estabelecida entre as pessoas físicas previamente habilitadas, a substituição só pode ocorrer com a aprovação prévia do contratante e por pessoa previamente habilitada, demonstrando que a prestação do serviço é sempre pessoal.

Da análise dos contratos de prestação de serviço é possível ver que a prestação do serviço tem natureza pessoa, a substituição tem que ser previamente autorizada e por pessoa que já tenha sido aprovado pelo hospital.

21. Inicialmente, destacam-se os seguintes termos, presentes em todos os contratos de prestação de serviços médicos:

a) Obrigação de prestar ao hospital, por meio de profissionais dos seus quadros, devidamente habilitados ao exercício da medicina, atendimento ambulatorial em pronto socorro, como plantonista de (descreve a especialidade), na quantidade de plantões diurnos e/ou noturnos de 12 horas e/ou 24 horas (conforme o caso) e por indicação da contratada, os serviços previstos serão prestados em caráter pessoal pela(o) Dr.a ou Dr contratado; (pessoalidade); (nomina e qualifica) o contrato (pessoalidade)

b) A prestação de serviço será efetuada no estabelecimento do hospital e seguirão escala elaborada em comum acordo entre a contratada e demais entidades contratadas para preencher a escala de plantões (diurnos e/ou noturnos); nos contratos, o profissional não poderá se ausentar do hospital nos período de duração dos plantões e, o hospital obriga-se a fornecer acomodações ao profissional, para alojá-lo nos períodos em que este não esteja prestando atendimento aos pacientes ou ficará, conforme a escala, em regime de sobreaviso, comprometendo se a comparecer no estabelecimento do contratante, no menor tempo possível; (não eventualidade)

c) O profissional **somente poderá ser substituído com a anuência expressa da contratante, e em caso de substituição, o currículo deverá ser aprovado pelo diretor técnico e clínico da contratante;** (pessoalidade);

d) Na prestação dos serviços contratados, **a contratada e o profissional por ela indicada obrigam-se a respeitar a todas as normas internas da contratante** (subordinação);

(grifos não originais)

Quanto a documentação apresentada pelas pessoas jurídicas contratadas, a Fiscalização pontua que há prestadores de serviço que nem ao menos não possuem contrato formal de prestação de serviço:

23. A análise documental demonstrou também que:

a) O sócio administrador do Hospital Dr. DIETRICH RUPPECHT SEYBOTH, qualificado como médico, constituiu uma Empresa denominada SERVANEST Serviços Médicos Ltda — CNPJ n.º 02.536.815/0001-15, estabelecida no mesmo endereço do Hospital, ou seja, Rua Cabral, 985, para prestar serviços médicos para o próprio Hospital;

b) As Empresas Eco-x Rondon Clinica de Radiologia Ltda, CNPJ 13.929.540/0001 50 e Maximagem Clinica de Radiologia Ltda, CNPJ 13.192.719/0001-13, **que prestam serviços de plantão sem nenhum instrumento contratual formalizado,** declararam nas respectivas GFIP's apenas o segurado (contribuinte individual — Categoria 11) que presta serviço de plantão, Srs. Wilson Botton e Marlon César Marconato, respectivamente, sendo o endereço comercial constante no Cadastro o mesmo que o residencial dos citados prestadores de serviço e ainda, nas Informações cadastrais da Empresa informadas nas GFIP's o Telefone para contato é o do próprio hospital (45) 3284-7200, conforme constam em documentos de Dados Cadastrais em anexo;

c) A Empresa S M A Serviços Médicos Associados S/S Ltda, CNPJ 07.362.291/0001-07, tendo como componentes da sociedade os Srs. Fabiane Maria Minuzzi Wild, fonoaudióloga, como sócia-gerente e Pedro Minuzzi Wild, do comércio, como sócio-quotista, tem ajustado um contrato de prestação de serviços médicos (plantão) com o Hospital. No contrato de prestação de serviços assinado entre as partes, **consta como representante legal da Empresa o Dr. FERNANDO WILD, que é médico, mas não compõe o quadro societário,** constando apenas, na cláusula décima quarta do contrato social da empresa, contratado como Responsável Técnico perante o Conselho Regional de Medicina do Paraná. Em análise a GFIP's apresentadas pela Empresa no período, foi verificado que consta declarado, apenas a Sra. Fabiana Maria Minuzzi Wild, sócia gerente da empresa;

d) Nas Empresas onde há mais de um componente qualificado como médico que prestam serviços ao Hospital, os contratos de prestação de serviço foram

individualizados por prestador de serviço, pessoa física: Clínica de Fraturas e Ortopedia Rondon Ltda, CNPJ 03.444.194/0001-02 - Dr. Marcos Baptista Campos e Dr. Cristiano Valério Bortolletto; SERVANEST Serviços Médicos Ltda, CNPJ 02.536.815/0001-15 - Dietrich Ruppercht Seyboth e Eduardo Hildebrand Seyboth; Clínica Médica Centro Trauma, CNPJ 10.680.408/0001-05 - Dr. Juliano Valério Bortolletto e Maria Carolina Camarotti de Oliveira Canejo; Pedιά-Médicos Associados Ltda, CNPJ 04.950.106/0001-07 - Dr. José Lademir Friedrich e Toshio Yoshioka. Embora os contratos tenham sido apresentados parcialmente pelo Hospital, citamos ainda as Empresas: Parreira Clínica Médica Ltda — CNPJ 03.698.360/0001-05 — Dr. Darlan Joaquim Rodrigues Parreira e Dra. Cristina Costa Parreira; Clínica Médica Kawai Ltda — Dr. Américo Kazuo Kawai e Dra. Mariana Cristina Fonseca Kawai;

(...)

26. Após a análise das escalas de plantão apresentada pelo Hospital foi solicitado, através dos Termos de Intimações Fiscais — TIF's n.º 011 e 012, a identificação dos prestadores de serviços constantes nas escalas de plantão e alguns contratos de prestação de serviços dos médicos ainda não apresentados pelo Hospital. Em resposta aos Termos, os prestadores foram devidamente identificados e quanto aos contratos o Hospital informou que as Empresas:

a) Brito Serviços Médicos Ltda, Parreira Clínica Médica Ltda, Respirar Clínica Médica Ltda, Scarpa e Scarpa Ltda, Clínica Médica Kawai Ltda e JP Lemos Clínica Médica Ltda **"prestaram serviços eventuais por meio de profissionais por elas indicados, sem a formalização de instrumento contratual"**;

b) Vinicius Miranda Correa & Cia Ltda, Clínica de Otorrinolaringologia. Dr. Francisco Alexandre Scorza Ltda, Clínica Otorrinos Associados Ltda e Hospital de Olhos Rondon Ltda "não prestaram serviços de plantão" e

c) Eco-x Rondon Clínica de Radiologia Ltda e Maximagem Clínica de Radiologia Ltda "prestaram serviços de plantão, **porem, não há instrumento contratual formalizado entre as partes**".

Em resumo, os elementos apontados pela Fiscalização apresentam características que apontam para a existência de seguro da previdência social na condição de empregado.

Nos casos em que havia um instrumento formal de contrato, pois havia prestação de serviço sem qualquer roupagem de pessoa jurídica, é possível ver que a relação era sempre estabelecida entre o médico e o Hospital, que exigia a prévia habilitação do profissional e, no caso de mais sócios médicos, havia a individualizada o profissional que poderia executar o serviço. Claramente a relação não ocorria entre pessoas jurídicas, que eram utilizadas somente como "mascaras" para camuflar a personalidade na realização do trabalho.

Há também uma estrutura clara de hierarquia na condução do trabalho, começando pela prévia habilitação, e a organização em estrutura hierarquizada, de modo a promover a coordenação entre os diversos prestadores de serviço, sob a chefia determinada no regimento

interno e prestadas nos termos determinado, que afasta a flexibilização e liberdade na prestação do serviço, típica da relação albergada pelo direito civil, e que constitui o ponto de separação para afastar da típica relação empregatícia.

Plano de Saúde

Sobre o tema, coaduno com as conclusões da DRJ, que assim se pronunciou

Quanto ao pedido de exclusão dos valores correspondentes a atendimentos relativos ao plano de saúde “Sempre Vida”, não assiste razão à empresa atuada. Vejamos.

1 No decorrer da fiscalização, a empresa foi intimada para detalhar os “valores pagos a prestadores de serviços do Plano de Saúde Sempre Vida nas dependências do próprio Hospital e nas dependências dos prestadores de serviços médicos” (Termo de Intimação Fiscal nº 08, fls. 228-229). A partir dos valores discriminados pela empresa na resposta a essa intimação (fls. 831 a 840), **a fiscalização houve por bem excluir da base de cálculo os valores constantes das notas fiscais que correspondiam aos atendimentos efetuados fora do estabelecimento do hospital, ou seja, nos consultórios e clínicas particulares de cada médico (Demonstrativo Nominal de Rateio dos Valores Considerados como Remuneração, fls. 282 a 327). Portanto, o motivo crucial para exclusão desses valores, segundo se depreende do Relatório Fiscal, não foi o fato de se tratar de valores relativos ao plano de saúde, mas sim o fato de se tratar de serviços prestados nas dependências dos prestadores de serviços médicos, isto é, fora das dependências da empresa atuada.**

Os valores referentes **aos atendimentos efetuados dentro do estabelecimento da empresa atuada foram corretamente incluídos na base de cálculo do lançamento**, pois devem ser compreendidos como remuneração devida pelo hospital em decorrência dos **serviços prestados pelos médicos na condição de segurados empregados. O simples fato de o paciente atendido ser beneficiário do plano de saúde não autoriza que esse atendimento, realizado nas dependências do hospital, seja dissociado da relação de emprego caracterizada, especialmente no presente caso, no qual o plano de saúde (Sempre Vida), segundo consta nos autos, é mantido e operacionalizado pela própria empresa atuada, fato que indica que as remunerações pagas por esses serviços não são mero repasse, mas sim remuneração direta.**

Ora, se o plano de saúde é do próprio hospital atuado, é lógico concluir que as remunerações relativas a atendimentos efetuados por seus empregados dentro do seu estabelecimento, ainda que os pacientes sejam beneficiários do plano, devam ser considerados como parte integrante da remuneração decorrente do trabalho prestado com vínculo empregatício. Os julgados do Superior Tribunal de Justiça mencionados na impugnação – no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores repassados a médicos por operadoras de plano de saúde – são relativos à situação diversa da verificada no presente

caso, pois aqui o que houve foi a verificação de que os médicos prestadores de serviços são empregados da operadora do plano de saúde (no caso, a empresa atuada), particularidade esta que não ocorre na generalidade dos casos em que há pagamentos efetuados por planos de saúde a médicos.

(grifos não originais)

Multa qualificada

A Fiscalização entendeu presente a conduta de fraude descrita no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justificaria a aplicação do percentual de 150% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A contribuinte se defendeu afirmando que não houve intenção de fraude.

Coaduno com a conclusão da decisão de piso, que entende que as provas juntadas aos autos demonstram a intenção de “ocultar” a verdadeira forma como a contratação e a prestação dos serviços médicos foram realizadas.

A multa de 150% deve ser mantida, pois a fiscalização considerou acertadamente que a situação de fato verificada caracteriza simulação efetuada com a finalidade de perpetrar fraude contra a legislação trabalhista e tributária (itens 53 a 55 do Relatório Fiscal). As provas acostadas aos autos deixam evidente que os contratos celebrados com pessoas jurídicas e os lançamentos contábeis de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas (com lastro documental em notas fiscais de prestação de serviços) não passavam de meras formalidades destinadas a acobertar a verdadeira relação jurídica (prestação de serviços por pessoa física, com os requisitos inerentes à relação de emprego).

Todavia, o art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689, de 2023, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

(...)

(grifos não originais)

A nova redação do artigo estabelece um percentual de multa qualificada inferior à redação anterior.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Deste modo, deve-se aplicar o instituto da retroatividade da penalidade mais benéfica, reduzindo-o percentual da multa qualificada para 100%, conforme art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação da Lei nº 14.689, de 2023.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício para 100%.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias