



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



**Processo nº** 13971.721568/2011-93  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-012.338 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de novembro de 2023  
**Recorrente** MUNICIPIO DE POMERODE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE. OSCIP.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.923/DF, em abril de 2015, com trânsito em julgado em 04/02/2016, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela validade da prestação de serviços públicos de saúde por organizações sociais em parceria com o poder público.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Boto (suplente convocado).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão (fls. 230 a 233), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.331.819-7 (fl. 188), no valor de R\$ 839.208,42, relativo às contribuições previdenciárias cota patronal e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos profissionais de saúde da Associação dos Agentes

de Saúde de Pomerode (AASPO), no período de 08/2006 a 07/2008, inclusive os décimos terceiros salários.

A impugnação (fls. 207 a 211) foi julgada improcedente nos termos da ementa abaixo (fl. 230):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/12/2008

AGENTES COMUNIT. DE SAÚDE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O exercício das atividades de Agente Comunitário de Saúde dá-se mediante vínculo direto entre os referidos Agentes e o órgão ou entidade da administração direta, autárquica ou fundacional, sendo vedada a contratação temporária ou terceirizada de tais Agentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 08/04/2014 e apresentou recurso voluntário em 08/05/2014 (fls. 238 a 244) sustentando: a) preliminar de ilegitimidade passiva; b) decadência; c) nulidade do lançamento por ausência de vínculo empregatício dos agentes comunitários com o município.

Na sessão de 11/06/2021, os autos vieram a julgamento e esta turma julgadora, por meio da Resolução n.º 2402-001.031 (fls. 251 a 256), converteu o julgamento em diligência para que o processo fosse sobrestado no CARF, aguardando decisão definitiva relativa aos lançamentos realizados em face da ASSPO.

Na sequencia, foram juntados aos autos os acórdãos proferidos nos processos administrativos fiscais relacionados ao lançamento realizado em face da ASSPO (fls. 259 a 345). Os autos vieram, então, a julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira , Relatora.

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **1. Preliminar de ilegitimidade passiva**

Aduz o recorrente a ilegitimidade passiva em face lançamento, sob o fundamento de que os agentes comunitários eram contratados pela Associação dos Agentes de Saúde de Pomerode (AASPO) que, por sua vez, recebia recursos do Município em face do convênio entre eles pactuados e, assim, tinha a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos agentes comunitários.

O lançamento foi realizado sob o fundamento de que a contratação, pelo Município, de profissionais da área da saúde por intermédio da ASSPO (uma OSCIP) consiste em terceirização irregular, pois a área da saúde é atividade fim do Estado e, presentes os

requisitos aptos a caracterizar vínculo de emprego, são devidas contribuições previdenciárias patronais pelo ente municipal (Relatório Fiscal fls. 2 a 20).

Consta no Relatório Fiscal (fls. 2 a 20) que a OSCIP prestadora do serviço (ASSPO) declarou mediante GFIP o código de FPAS 639, próprio de entidades imunes da contribuição previdenciária patronal e recolheu apenas a contribuição descontada dos segurados. Assim, o Fiscal autuante considerou presentes os pressupostos do vínculo empregatício e lançou as contribuições previdenciárias patronais em face do Município, confira-se:

**22. No presente caso, considerando que os serviços contratados envolviam atividades ligadas à área da saúde, a qual, como já visto, é atividade fim do Estado, estamos, sem dúvida, diante de uma terceirização ilegal, devendo a responsabilidade pelos encargos previdenciários recair sobre o órgão público.**

A Fiscalização concluiu que *“tanto os agentes comunitários, como os demais profissionais de saúde, prestavam serviços ao SUS, o qual é administrado pela Prefeitura Municipal de Pomerode, em suas instalações e sob sua subordinação, sendo que apenas a remuneração é repassada através da AASPO, razão pela qual não pode ser atribuída a esta a figura de empregadora”* (fls. 14 e 15).

O aresto combatido rejeitou a alegação de ilegitimidade passiva sob o fundamento de que, a partir da vigência da Emenda Constitucional n.º 51/2006, em 15/02/2006, os agentes comunitários de saúde somente podem ser contratados diretamente pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

No tocante às normas que regem o sistema único de saúde, a Emenda Constitucional n.º 51, de 14 de fevereiro de 2006, acrescentou os §§ 4º, 5º e 6º ao art. 198 da Constituição Federal, para dispor que:

Art. 198. (...)

§ 4º Os gestores locais do sistema único de saúde poderão admitir agentes comunitários de saúde e agentes de combate às endemias por meio de processo seletivo público, de acordo com a natureza e complexidade de suas atribuições e requisitos específicos para sua atuação.

§ 5º Lei federal disporá sobre o regime jurídico e a regulamentação das atividades de agente comunitário de saúde e agente de combate às endemias.

§ 6º Além das hipóteses previstas no § 1º do art. 41 e no § 4º do art. 169 da Constituição Federal, o servidor que exerça funções equivalentes às de agente comunitário de saúde ou de agente de combate às endemias poderá perder o cargo em caso de descumprimento dos requisitos específicos, fixados em lei, para o seu exercício.

Além disso, determinou que os agentes da saúde pública que, na data de promulgação da EC, estivessem desempenhando suas atividades estavam dispensados de se submeter ao processo seletivo público a que se refere o § 4º do art. 198 da Constituição Federal, desde que tivessem sido contratados a partir de anterior processo de Seleção Pública efetuado por órgãos ou entes da administração direta ou indireta de Estado, Distrito Federal ou Município ou por outras instituições com a efetiva supervisão e autorização da administração direta dos entes da federação<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Art. 2º Após a promulgação da presente Emenda Constitucional, os agentes comunitários de saúde e os agentes de combate às endemias somente poderão ser contratados diretamente pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos

A Lei nº 11.350, de 5/10/2006, ao regulamentar o § 5º do art. 198 da CF, dispôs sobre o aproveitamento de pessoal e determinou: i) o exercício da atividade de agente comunitário de saúde dar-se-á mediante vínculo direto com os entes federados; ii) submete-se ao regime da CLT e; iii) havendo processo seletivo anterior é possível a dispensa desde que observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência<sup>2</sup>.

**Sobre o tema, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.923/DF, em abril de 2015, com trânsito em julgado em 04/02/2016, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela validade da prestação de serviços públicos de saúde por organizações sociais em parceria com o poder público.** Destacou, ainda, que os empregados dessas organizações sociais não são servidores públicos e, portanto, não é exigido concurso público para a contratação de empregados.

Uma das formas previstas atualmente para ampliação da participação do setor privado consiste na transferência dos recursos públicos a um particular que atua em colaboração com o Poder Público. É nesse contexto que surgem as organizações sociais, que terão sua atividade voltada ao desenvolvimento tecnológico, do ensino, pesquisa e proteção do meio ambiente, da cultura e saúde. Trata-se, portanto, de verdadeira possibilidade legalmente permitida da Administração Pública repassar a um terceiro a prestação de serviços públicos essenciais ao Estado, como a saúde e educação<sup>3</sup>.

---

Municípios na forma do § 4º do art. 198 da Constituição Federal, observado o limite de gasto estabelecido na Lei Complementar de que trata o art. 169 da Constituição Federal.

Parágrafo único. Os profissionais que, na data de promulgação desta Emenda e a qualquer título, desempenharem as atividades de agente comunitário de saúde ou de agente de combate às endemias, na forma da lei, ficam dispensados de se submeter ao processo seletivo público a que se refere o § 4º do art. 198 da Constituição Federal, desde que tenham sido contratados a partir de anterior processo de Seleção Pública efetuado por órgãos ou entes da administração direta ou indireta de Estado, Distrito Federal ou Município ou por outras instituições com a efetiva supervisão e autorização da administração direta dos entes da federação.

<sup>2</sup> Art. 2º O exercício das atividades de Agente Comunitário de Saúde e de Agente de Combate às Endemias, nos termos desta Lei, dar-se-á exclusivamente no âmbito do Sistema Único de Saúde - SUS, na execução das atividades de responsabilidade dos entes federados, mediante vínculo direto entre os referidos Agentes e órgão ou entidade da administração direta, autárquica ou fundacional.

Art. 8º Os Agentes Comunitários de Saúde e os Agentes de Combate às Endemias admitidos pelos gestores locais do SUS e pela Fundação Nacional de Saúde - FUNASA, na forma do disposto no § 4º do art. 198 da Constituição, submetem-se ao regime jurídico estabelecido pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, salvo se, no caso dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, lei local dispuser de forma diversa.

Art. 9º A contratação de Agentes Comunitários de Saúde e de Agentes de Combate às Endemias deverá ser precedida de processo seletivo público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade de suas atribuições e requisitos específicos para o exercício das atividades, que atenda aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

§ 1º Caberá aos órgãos ou entes da administração direta dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios certificar, em cada caso, a existência de anterior processo de seleção pública, para efeito da dispensa referida no parágrafo único do art. 2º da Emenda Constitucional nº 51, de 14 de fevereiro de 2006, considerando-se como tal aquele que tenha sido realizado com observância dos princípios referidos no caput. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 13.342, de 2016)

§ 2º O tempo prestado pelos Agentes Comunitários de Saúde e pelos Agentes de Combate às Endemias enquadrados na condição prevista no § 1º deste artigo, independentemente da forma de seu vínculo e desde que tenha sido efetuado o devido recolhimento da contribuição previdenciária, será considerado para fins de concessão de benefícios e contagem recíproca pelos regimes previdenciários. (Incluído pela Lei nº 13.342, de 2016)

<sup>3</sup> <https://migalhas.uol.com.br/depeso/286807/terceirizacao-na-atividade-fim--julgamento-do-stf-de-30-8-18>

Na mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que é permitido aos Municípios firmarem convênios com OSCIP na área da saúde pública pois<sup>4</sup>:

- (a) a própria Constituição Federal afirma que as instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, o que significa um claro *nihil obstat* ao ingresso de entidades do Terceiro Setor no âmbito das ações em saúde pública como área-fim;
- (b) partiu-se da premissa de que o Estado não é capaz de cumprir sua missão constitucional e precisa convocar os cidadãos ao auxílio na prestação dos serviços sociais;
- (c) a utilização das formas jurídicas de participação de Organizações Sociais, surgidas em cenário nacional na década de 1990, poderia ser vista como o modelo ideal de colaboração do particular com o Estado, numa perspectiva moderna de eficiência dos serviços públicos; e
- (d) é admissível a compreensão do Prefeito segundo a qual, para a execução dos programas federais, haveria a necessidade de contratação de agentes específicos e possivelmente temporários, sobretudo considerando a especificidade do profissional em Saúde da Família

(AgRg no AREsp. 567.988/PR, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 13.5.2016).

Quanto à responsabilidade pelo pagamento dos encargos trabalhistas, a Súmula nº 331, V, do Tribunal Superior do Trabalho informava que a Administração Pública responde subsidiariamente apenas se restar demonstrada a ausência de fiscalização das obrigações decorrentes do contrato celebrado.

**Súmula 331, V.** Os entes integrantes da Administração Pública Direta e Indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da lei 8.666/93, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

O Fiscal autuante informou que também foi realizada fiscalização junto à AASPO e foram lavrados nove Autos de Infração, dos quais, quatro referiam-se a descumprimento de obrigação principal (não recolhimento de contribuição previdenciária, contribuição destinada a Outras Entidades, juros e multa) e cinco por descumprimento de obrigação acessória. *“O fato de a entidade ter se enquadrado como isenta da incidência da contribuição patronal sem ter*

---

<sup>4</sup> DIREITO SANCIONADOR. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. (...) 4. Inicialmente, registre-se que há julgado desta Corte Superior que aponta para a diretriz de que não se mostra vedado ao administrador público municipal firmar convênios com OSCIP na área de saúde pública, pelos seguintes motivos: (a) a própria Constituição Federal afirma que as instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, o que significa um claro *nihil obstat* ao ingresso de entidades do Terceiro Setor no âmbito das ações em saúde pública como área-fim; (b) partiu-se da premissa de que o Estado não é capaz de cumprir sua missão constitucional e precisa convocar os cidadãos ao auxílio na prestação dos serviços sociais; (c) a utilização das formas jurídicas de participação de Organizações Sociais, surgidas em cenário nacional na década de 1990, poderia ser vista como o modelo ideal de colaboração do particular com o Estado, numa perspectiva moderna de eficiência dos serviços públicos; e (d) é admissível a compreensão do Prefeito segundo a qual, para a execução dos programas federais, haveria a necessidade de contratação de agentes específicos e possivelmente temporários, sobretudo considerando a especificidade do profissional em Saúde da Família (AgRg no AREsp. 567.988/PR, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 13.5.2016). (...) 15. Agravo Interno do implicado desprovido. (AgInt no AREsp 800.303/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/08/2020, DJe 27/08/2020)

*cumprido os requisitos legais para usufruir o benefício da isenção foi o principal motivo para apuração dos referidos créditos” (fl. 15).*

Informou, ainda, que a DRJ, em análise aos Autos de Infração acima mencionados, considerou, quanto ao mérito, que a AASPO figurou apenas como intermediadora de mão-de-obra e que o vínculo empregatício teria se dado diretamente entre os Agentes e demais profissionais e o Órgão Gestor do SUS (no caso, o Município de Pomerode), motivo pelo qual considerou improcedentes os AI lavrados.

#### Consulta Processo por CNPJ

CNPJ do Interessado: 04.553.078/0001-94 Selecionado(s) 11 processo(s)

Data de Protocolo	Nome do Interessado	Processo
30/05/2008	ASSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002011/2008-54
30/05/2008	ASSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002012/2008-07
30/05/2008	ASSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002013/2008-43
30/05/2008	ASSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002014/2008-98
30/05/2008	SSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002015/2008-32
30/05/2008	SSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002016/2008-87
30/05/2008	SSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002017/2008-21
30/05/2008	SSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002018/2008-76
30/05/2008	ASSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002022/2008-34
11/06/2008	AASPO - ASSOC AGENTES SAUDE DE POMERODE	35338.000192/2007-10
11/06/2008	ASSOC DOS AGENTES DE SAUDE DE POMERODE	13971.002270/2008-85

Na sessão de 11/06/2021, os autos vieram a julgamento e esta turma julgadora, por meio da Resolução nº 2402-001.031 (fls. 251 a 256), converteu o julgamento em diligência para que o processo fosse sobrestado no CARF, aguardando decisão definitiva relativa aos lançamentos realizados em face da ASSPO.

Na sequência, foram juntados aos autos os acórdãos proferidos nos processos administrativos fiscais relacionados ao lançamento realizado em face da ASSPO (fls. 259 a 345) informando o não conhecimento dos recursos de ofício.

A responsabilidade tributária, ainda que objetiva, é excluída quando comprovado pelo sujeito passivo que a ação ou a omissão que gerou a infração não ocorreu, tudo isso sob o amparo do princípio da verdade material, um dos princípios que rege o processo administrativo fiscal, e impõe a perseguição pela realidade dos fatos praticados pelo contribuinte, e permite ao julgador, inclusive de ofício, realizar diligências para verificar os eventos ocorridos. Com isso, protege-se o deslinde do devido processo legal, que pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, e permite que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, exercite a defesa plena.

O art. 142 do CTN estabelece como um dos requisitos do lançamento de ofício, a perfeita identificação do sujeito passivo como essencial, não sendo possível exigir tributo de quem não tem relação com o fato gerador. O art. 121 do mesmo Código define como sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade e, seguindo em suas definições, o referido artigo divide tal sujeito da obrigação em: i) contribuinte,

quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e ii) responsável, quando expressamente a lei assim definir. Por derradeiro, o art. 124 trata da responsabilidade solidária, dividindo em: i) decorrente de interesse comum e ii) a que tem origem através de imposição legal, ambas não comportando benefício de ordem.

Quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), vale frisar, inicialmente, que não há, no ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede essa prática. Até a promulgação da Lei n.º 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado n.º 331 da Súmula do TST<sup>5</sup>.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF n.º 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST.

Confira-se:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.

---

<sup>5</sup> CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n.º 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993).

5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial.

6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta.

7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019) (grifei)

Na mesma ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário nº 958.252, com Repercussão Geral reconhecida, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Destarte, a contratação de serviços por meio de empresa terceirizada, *a priori*, não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a permissão de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, tal como dispõe a própria CLT em seu art. 9º.

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Tramita no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Federal (ADPF nº 606) que questiona a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência para o Auditor Fiscal da Receita Federal reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e o pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho.

No CARF, prevalece o entendimento de que, “Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional” (Acórdão nº 2402-006.976, Publicado em 07/03/2019).

O posicionamento encontra fundamento no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), ao estabelecer que, se o Auditor Fiscal constatar que o

segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de **empregado**, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado; e no art. 9º do mesmo Diploma normativo que caracteriza o empregado como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. Ricardo Resende esclarece que “a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...). Assim, segundo expressa o autor, a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT”<sup>6</sup>.

O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é 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. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: personalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.

A Fiscalização Tributária desconsiderou a existência de personalidade jurídica do prestador de serviços para, em seu lugar, configurar a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e o tomador desses serviços, mediante o preenchimento dos requisitos de personalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade, artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho,

Nesse sentido, o art. 116 do CTN dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, segundo o qual a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

De acordo com a Relatora, Ministra Cármen Lúcia, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado. Importante observar que a mencionada lei ordinária ainda não foi editada.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito.

---

<sup>6</sup> RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica. Assim, quando se fala em norma geral antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, o que autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas<sup>7</sup>.

O estabelecimento de um vínculo tributário válido demanda a existência de lei anterior com a descrição do fato impositivo (princípio da legalidade), subsunção do fato à hipótese normativa (princípio da tipicidade) e os elementos da relação jurídica, que devem equivaler aos descritos na lei.<sup>8</sup> CONTUDO, essencial **que tenha** no Relatório Fiscal elementos caracterizadores da relação empregatícia, de forma clara, respaldadas nas provas dos autos.

Compulsando os autos, verifico a inexistência de elementos aptos a caracterizar ou descaracterizar a existência de relação de emprego. Indício não é critério jurídico apto a validar o lançamento tributário que está diretamente subordinado ao princípio da legalidade<sup>9</sup>.

A análise quanto à existência de subordinação e de habitualidade na relação de trabalho não é tão simples e/ ou objetiva quanto a desenvolvida nos autos de um processo administrativo fiscal. Assim como a análise relativa ao lançamento tributário não é tão simplória; e, não por outro motivo, existe um tribunal administrativo especializado para tanto.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços.

Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. Esse ônus não foi satisfeito pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, que não evidenciou tais elementos. A constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. De modo que não se admite lançamento baseado em presunção e indícios. Nesse sentido, é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado (Acórdão nº 3301-003.975).

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131-132.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 615.

<sup>9</sup> CTN

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira