



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14041.720088/2016-83
ACÓRDÃO	2302-004.621 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERVIÇOS HOSPITALARES YUGE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72 e a observância do contraditório e ampla defesa do contribuinte, mediante o transcurso do PAF de forma hígida e escoreita, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. PEJOTIZAÇÃO REALIZADA DE FORMA ILÍCITA.

A terceirização de qualquer atividade da empresa para ser realizada por distinta pessoa jurídica é lícita, inclusive a atividade-fim da empresa, em conformidade com jurisprudência do STF. Vedada a prática do uso do mecanismo fraudulento de terceirização por meio de Pessoas Jurídicas de fachada com o fim de ocultar a relação de emprego, bem como de burlar as obrigações trabalhistas e previdenciárias.

RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO.

O órgão competente para fiscalizar o devido recolhimento das contribuições sociais previdenciárias pode, com respaldo na legislação vigente, efetuar o enquadramento de pessoas físicas como segurados empregados quando os serviços prestados preencham os requisitos exigidos para a configuração do vínculo empregatício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar e, no mérito, por voto de qualidade, negar-lhes provimento. Vencidos a relatora, a conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e o conselheiro Roberto Carvalho Veloso Filho, que davam provimento ao Recurso Voluntário. Designado redator o conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente e Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosimery Brandao Barbosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº 11-58.989 da 7ª Turma de Julgamento da DRJ/REC, no qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram procedente em parte a impugnação e mantiveram em parte crédito tributário.

Reproduzo o Relatório da decisão de piso por bem descrever os fatos e o processo (e-fls. 2060-2073):

Relatório

Tem-se crédito relativo às contribuições sociais patronais, destinadas a outras entidades (FNDE, INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE), das competências 01/2012 a 12/2012.

Consoante relatório fiscal, a autuada, acima identificada:

a) declarou, em suas Guias do Fundo de Garantia do Tempo de Serviços e Informações à Previdência Social - GFIP, um número irrisório de profissionais de saúde;

b) essencialmente, no período, tomou serviços de médicos, nominados nos quadros de fls. 269/895, por meio de empresas interpostas. O fisco analisou os instrumentos contratuais respectivos e destacou os seguintes pontos:

(...)

Diante disto, a fiscalização concluiu que os médicos em questão eram segurados empregados da tomadora, desconsiderando, assim, o negócio jurídico entabulado entre as partes, consoante excerto do referido relatório, a seguir reproduzido:

48. Logo, a verdade concreta é que os médicos no Hospital trabalham com todos os pressupostos de emprego (serviços prestados por pessoa física, não eventualidade, onerosidade e subordinação). E, a suposta contratação de empresas de médicos não passa da figura conhecida como “PEJOTIZAÇÃO” que fora utilizada para acobertar e dissimular a relação direta dos médicos com o Serviços Hospitalares Yuge S.A.

As remunerações, que serviram de base de cálculo ao crédito em apreço, foram, então, aferidas indiretamente, com base nos valores globais pagos a cada suposta empresa interposta, consoante DIRF/Contabilidade e Notas Fiscais de Serviço (fls. 912/31), havendo a fiscalização justificado a aferição, dada a impossibilidade de individualização dos valores pagos pela tomadora, consoante excerto abaixo reproduzido:

49. Para tentar individualizar os profissionais médicos e os seus atendimentos, a fiscalização emitiu TIF - Termo de Intimação Fiscal (TIF 03, TIF 04 e TIF 05), todos em anexo, para solicitar a identificação, individualizada, desses profissionais, nos prontuários eletrônicos de atendimentos de pacientes do hospital, porém mesmo tendo fornecido tais dados, verificou-se que vários médicos existentes no prontuário não eram vinculados a nenhuma das Pessoas Jurídicas “PEJOTIZADAS” e declaradas em DIRF, não estavam em GFIP e nem na Folha de Pagamento digital entregue a fiscalização, conforme anexos. E mesmo para os médicos que são “sócios” das empresas “PEJOTIZADAS”, a informação não serviu para individualizar os pagamentos, pois em cada empresa, em regra, existe mais de um médico como sócio impossibilitando a correta atribuição de valores para cada segurado, logo houve a necessidade de utilizar o valor global pago a cada empresas PEJOTIZADA como valor pago a uma suposta pessoa física segurado empregado (aferição), e foram produzidos os anexos abaixo para dar apoio na compreensão da situação encontrada de “PEJOTIZAÇÃO” e para dar melhor suporte aos argumentos aqui apresentados.

Em relação ao 13º salário/2012, o fisco salienta que foram repetidos os valores pagos em dezembro/2012.

A multa aplicada foi majorada, nos moldes do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, dada, segundo o fisco, a caracterização de simulação de negócio jurídico para encobrir a real situação identificada na autuada.

(...)

Cientificada do lançamento, em 01/08/2016 (cf. fl. 1.880), a empresa ingressou, por meio de representante legal, em 31/08/2016, com impugnação (fls. 1.884/1.919), ocasião em que ergui, em síntese:

I - incompetência do fisco para desconsiderar pessoa jurídica e reconhecer vínculo empregatício, atributos próprios do Poder Judiciário;

II - inobservância do art. 142, CTN, dado que análise da relação laboral foi feita por amostragem, sem individualização de cada situação;

III - inclusão de pagamentos feitos à empresa Brasanitas Hospitalar, por prestação de serviços de limpeza e conservação, como se fossem de médicos;

IV - a contratação de pessoas jurídicas para prestação dos serviços é totalmente lícita, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e art. 170 da CF/88 (princípio da livre iniciativa);

V - ausência de terceirização em atividade fim: distinção entre serviços médicos (serviços intelectuais, de natureza científica, atinentes ao exercício da medicina) e serviços hospitalares (basicamente, hotelaria e estrutura física, como fornecimento de leitos, materiais, medicamentos e alimentação, especificamente solicitados pelos profissionais médicos). Somente os últimos são prestados pelo hospital autuado, que é do tipo aberto, ou seja, os serviços médicos são executados por profissionais externos, apenas registrados no cadastro do hospital para aferição de sua condição de médico legalmente habilitado. Não há obrigatoriedade de contratação de médicos pelo hospital como seus empregados;

VI - os médicos em tela são profissionais liberais e não têm interesse em serem empregados da autuada;

VII - o hospital não faz, nem controla escalas de plantões médicos. Apenas, toma conhecimento. Quem define a escala é a pessoa jurídica contratada.

VIII - erro na identificação do sujeito passivo, com consequente nulidade do AI, dado que os contratantes dos médicos são as operadoras de planos de saúde e os pacientes particulares. O hospital contratante não paga nada aos profissionais e clínicas médicas que atuam em suas dependências. Apenas repassam os recursos das operadoras dos planos de saúde, sem quaisquer descontos, sendo ressarcidos por estas pela utilização da estrutura do hospital. Requer a aplicação dos arts. 206 e 207, da IN RFB Nº 971/2009;

IX- improcedências das multas e da infração acessória apontada, em decorrência das nulidades supracitadas. Quando muito, seria cabível multa de 75%.

Requer provar o alegado, inclusive com juntada posterior de novos documentos.

O julgamento foi convertido em diligência, para que o fisco se pronunciasse sobre a inclusão da empresa Brasanitas Hospitalar no crédito em apreço.

Em resposta (fls. 2.046/50), reconheceu ser indevida a referida exação e propôs retificação do crédito, com exclusão dos valores pagos à mencionada empresa.

A impugnante foi cientificada do resultado da diligência, em 26/9/2017 (cf. fls. 2.054), não voltando a se manifestar no presente processo.

É o que há a relatar.

Em julgamento, a DRJ acolheu, parcialmente a Impugnação para retificar o crédito, com a dedução dos valores relativos à empresa Brasanitas Hospitalar e rejeitar os demais argumentos, mantendo inalterado o crédito tributário remanescente.

Sobreveio Recurso Voluntário (e-fls. 2225-2261) sustentando, em preliminar, a nulidade do lançamento, pois incumbe ao fisco o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.

No mérito, discorre sobre: i - distinção entre serviços médicos e serviços hospitalares; ii - da terceirização da atividade fim - Leis nº 13.429 e 13.467; iii - ausência dos requisitos para caracterização de uma relação de emprego; iv - da distorção na aferição da base de cálculo; v - do erro na identificação do sujeito passivo; vi - a autoridade fiscal não pode obrigar

uma classe a ser empregada contra sua vontade; vii - o não cabimento da responsabilidade pessoal dos sócios; viii - do não cabimento da multa qualificada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

2. Preliminar

O Recorrente argumenta que o lançamento seria nulo, tendo em vista que incumbe ao fisco o ônus de provar a ocorrência do fato gerador. Aduz, que “a mera premissa da ‘pejotização’ automática e irrestrita por se tratar de um hospital e da contratação de profissionais da medicina, não desincumbe a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a presença dos elementos que caracterizam o vínculo empregatício.”

Realmente, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é do fisco, pois a Administração Pública tem o dever de fundamentar os atos que pratica, cabendo-lhe provar a ocorrência dos fatos invocados na fundamentação.

Vale destacar que a obrigação de fundamentar de forma concreta e comprovar a ocorrência do fato gerador deriva da própria natureza da fundamentação do ato administrativo e dos elementos necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte.

No caso dos autos, constata-se que a ocorrência do fato gerador teria sido comprovada, tendo em vista que a tese adotada pela decisão recorrida, a partir de elementos de convicção extraídos dos autos, decorre do Enunciado nº 331 do TST.

Assim entendeu a DRJ:

(...)

São, pois, prestados na atividade fim do tomador e, na matéria, o TST já pacificou, conforme Enunciado nº 331, que a contratação de trabalhadores, por meio de empresa interposta, é exceção, somente admissível nas hipóteses de trabalho temporário, serviços de vigilância, conservação e limpeza, bem como serviços especializados na área meio do tomador. E fixa que, se não atendidas mencionadas exceções, o vínculo se forma diretamente com o tomador. Ora, é essa, exatamente, a situação dos médicos em tela.

Tratou-se, *in casu*, da repudiada "pejotização", prática empresarial ilícita consistente na contratação de pessoas físicas para prestação de serviços, forçando-as à constituição de pessoa jurídica com o fito de descaracterizar a relação de emprego. Substitui-se o contrato de trabalho pelo contrato de prestação de serviços firmado entre pessoas jurídicas, atitude claramente infringente às disposições da CLT.

(...)

Assim, não remanesce dúvida de que neste caso concreto a autuada terceirizou suas atividades finalísticas, não se vislumbrando em nosso ordenamento, no período em discussão, autorização para tanto.

Dessarte, inafastável a conclusão de que a atitude é ilícita e destinada a fraudar direitos trabalhistas, sobremaneira porque incontestado que as atividades desempenhadas pelos profissionais de saúde pejotizados estão diretamente ligadas às atividades finalísticas da entidade contratante.

(...)

Por outro lado, o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, quais sejam: *"I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa"*.

No caso em tela, não se verifica nenhuma dessas causas de nulidade. De modo que a preliminar deve ser rejeitada.

3. Mérito

A controvérsia estabelecida nos autos cinge-se a lançamento de contribuições sociais decorrente de fiscalização que concluiu que os médicos eram segurados empregados da tomadora, desconsiderando, assim, o negócio jurídico firmado com as empresas prestadoras de serviços.

Como já mencionado quando do exame da preliminar, a DRJ manteve o crédito tributário baseando-se no entendimento preconizado pela Súmula 331 do TST sobre a pejotização.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal - STF mudou o entendimento sobre a matéria. No julgamento da ADPF 324 e do RE 958.252, que tratavam da licitude da terceirização das atividades precípuas da empresa tomadora do serviço, restou assegurado às empresas o direito de se organizarem e de contratar outras empresas para a execução de quaisquer atividades a serem desempenhadas, inclusive suas atividades-fim. A tese firmada foi a seguinte:

Tema 725: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

Como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e a outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, consta a ampliação do conceito de terceirização nos casos de prestação de serviço prevista no art. 4º-A, da Lei nº 6.019/74, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017).

Além disso, a inclusão do §2º, no art. 4º-A, da Lei 6.019/74, estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

No julgamento da ADC nº 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, tendo a Ministra relatora Cármen Lúcia destacado em seu voto a necessidade de assegurar a *liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho*. Destacou, também, que eventual conduta de maquiagem do contrato, deverá ser avaliada, *por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos*.

Após os julgamentos mencionados, muitas decisões da Justiça do Trabalho passaram a ser canceladas pelo STF. Ao analisar a Reclamação nº 60.620, o Ministro Edson Fachin ponderou que os precedentes do STF não se aplicavam a casos de pejetização. Contudo, a decisão foi objeto de agravo regimental ao qual foi dado provimento por maioria de votos.

Em vista disto, o STF reforçou o posicionamento de que há um contexto global de flexibilização das normas trabalhistas e que a Constituição Federal não impõe um modelo específico de produção, de modo que não é possível obrigar as empresas a um modelo de organização e nem as pessoas a se submeterem ao contrato de trabalho. Portanto, as empresas têm a liberdade de se estruturarem de acordo com as suas estratégias de mercado não cabendo ao Estado obrigá-las a um modelo de contratação.

Além do mais, a legislação permite uma adequação às realidades jurídicas praticadas nas relações entre particulares, permitindo que as atividades intelectuais e as de natureza científica, artística ou cultural pudessem constituir pessoa jurídica para prestar serviços nos respectivos seguimentos, como dispõe, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005:

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.

No exame de casos análogos, decisões do CARF inclinam-se pela licitude da terceirização/pejotização relativas às pessoas jurídicas atuantes na área de saúde médica/hospitalar. Exemplificativamente, segue a ementa da decisão proferida no processo da REDE PRIMAVERA - ASSISTENCIA MÉDICA HOSPITALAR LTDA:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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, sendo que o ônus da prova compete à fiscalização.

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

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

(Acórdão 2201-012.313 – 2ª Seção - 2ª Câmara - 1ª Turma Ordinária – Sessão de 7 de outubro de 2025 – Relatora Luana Esteves Freitas)

Não obstante, é importante observar que no julgamento da ADI 2.446/DF, o STF, por maioria de votos, julgou válido o parágrafo único do art. 116 do CTN, que permitiu à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Assim sendo, cabe à autoridade fiscal analisar a ocorrência de fraude ou simulação.

No presente caso, restou entendido que a contratação de pessoas jurídicas se trata de prática ilícita que visa fraudar direitos trabalhistas, pois “as atividades desempenhadas pelos profissionais de saúde pejotizados estão diretamente ligadas às atividades finalísticas da entidade contratante.”

Do exame dos autos, não se identifica elementos que possam corroborar a tal conclusão e atrair a tributação pelas contribuições previdenciárias sobre a remuneração de segurados empregados.

Importa referir que a relação de emprego é um vínculo jurídico específico, que somente se caracteriza quando presentes elementos fundamentais, previstos na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e reconhecidos pela jurisprudência trabalhista.

No entanto, a decisão recorrida, ao vislumbrar a existência de uma relação de emprego encoberta pela contratação de pessoas jurídicas, não comprovou a real ocorrência de tal relação, posto que ausente a efetiva demonstração dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício – habitualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade. Ressalta-se que a caracterização do vínculo de emprego exige a comprovação de todos esses requisitos.

Na tentativa de comprovar as características de trabalho decorrente de vínculo empregatício, assim entendeu a DRJ:

(...)

No entanto, os contratos firmados, consoante descrito pelo fisco em seu relatório, são do tipo por adesão, ou seja, não dão margem a qualquer liberalidade por parte do prestador do serviço.

Segundo estes mesmos contratos, não há, por parte dos contratados, liberdade para escolha dos prestadores, dado que há cláusulas proibitórias de subcontratar ou transferir a terceiros as obrigações assumidas, sem autorização expressa do contratante; sujeição dos médicos prestadores ao acesso livre da equipe multidisciplinar do hospital a todas as dependências do local de prestação de serviço, inclusive aos prontuários, com vistas ao acompanhamento do atendimento prestado; previsão de afastamento de qualquer componente da equipe contratada, ainda que cadastrada no hospital contratante, mediante justificativa técnica. De sorte que o médico não pode se fazer substituir por qualquer outro, havendo, em consequência, controle da atuação e pessoalidade indiscutíveis, não se tratando de meros contratos de cessão ou locações de espaço no hospital, como quer fazer crer a defendente.

Em que pese se tratar de serviço de natureza essencialmente intelectual, incabível a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, quando ausente a autonomia na prestação dos serviços, como restou demonstrado no feito.

(...)

E mais: em alguns contratos, não constam cláusulas de repasse de convênios e sim de pagamentos de valores fixos mensais aos referidos profissionais por plantões em regimes de sobreaviso; por pareceres médicos aos pacientes internados; por visita médica à UTI e por procedimentos cirúrgicos, sem qualquer ressalva quanto à vinculação de tais valores àqueles repassados pelas sobreditas operadoras ou pela clientela. Pelo contrário, faz-se até referência ao fato de que os referidos valores são "independentes da acomodação ou plano de assistência em saúde ao qual pertencer o beneficiário" e há, também, em alguns, previsão de pagamento independente dos desembolsos pelos convênios ou pelos pacientes particulares.

(...)

Outrossim, em sua página na internet, o hospital figura como prestador dos diversos serviços médicos, sem fazer qualquer ressalva de que se trata de serviços contratados de terceiros, como se fora oferecido pela própria unidade hospitalar. Ainda, há cláusula contratual que autoriza a inclusão do nome do profissional em meios de propaganda da contratante.

São, pois, prestados na atividade fim do tomador e, na matéria, o TST já pacificou, conforme Enunciado nº 331, que a contratação de trabalhadores, por meio de empresa interposta, é exceção, somente admissível nas hipóteses de trabalho temporário, serviços de vigilância, conservação e limpeza, bem como serviços especializados na área meio do tomador. E fixa que, se não atendidas mencionadas exceções, o vínculo se forma diretamente com o tomador. Ora, é essa, exatamente, a situação dos médicos em tela.

Tratou-se, *in casu*, da repudiada "pejotização", prática empresarial ilícita consistente na contratação de pessoas físicas para prestação de serviços, forçando-as à constituição de pessoa jurídica com o fito de descaracterizar a relação de emprego. Substitui-se o contrato de trabalho pelo contrato de prestação de serviços firmado entre pessoas jurídicas, atitude claramente infringente às disposições da CLT.

Apesar da nulidade dessa espécie contratual, que deflui do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho, essa modalidade de negócio jurídico tem se afigurado cada vez mais corriqueira, sobretudo entre profissionais eminentemente intelectuais e os tomadores de seus serviços, sobretudo para diminuir a incidência de tributos e demais encargos típicos da relação de emprego.

Na hipótese vertente, controverte-se a validade dos contratos de natureza cível, firmados entre a autuada e as pretensas sociedades, pessoas jurídicas constituídas pelos médicos, tendo estes últimos, ao fim e ao cabo, sido os reais prestadores de serviço ao hospital contratante.

Assim, não remanesce dúvida de que neste caso concreto a autuada terceirizou suas atividades finalísticas, não se vislumbrando em nosso ordenamento, no período em discussão, autorização para tanto.

Dessarte, inafastável a conclusão de que a atitude é ilícita e destinada a fraudar direitos trabalhistas, sobremaneira porque incontestado que as atividades desempenhadas pelos profissionais de saúde pejotizados estão diretamente ligadas às atividades finalísticas da entidade contratante.

Inaplicável, outrossim, a Lei nº 13.429/2017, porque restrita ao trabalho temporário, isto é, aquele exercido, em curto período, para substituição de pessoal regular e permanente, por afastamento eventual e transitório (como férias, doenças, etc.) ou por aumento sazonal de atividade (períodos festivos, por exemplo), o que não é o caso, já que o empregatício. (...)

Também, desprovida de efeitos a arguição de que referidos profissionais não têm interesse em manter vínculos empregatícios. Trata-se de direito irrenunciável e, portanto, não passível de negociação, sendo irrelevante, para a solução da lide, o fato de que os mesmos mantenham outras atividades paralelamente ou detenham vínculos em outras instituições.

Por sua vez, a argumentação de que a organização de escalas fica a cargo dos profissionais não descaracteriza a subordinação, porque esta é jurídica e não hierárquica. Não se discute a autonomia do profissional no exercício de seu mister, mas a subordinação estrutural decorrente de sua dependência em relação ao hospital contratante, na disponibilização de espaços físicos, maquinário e até mesmo pessoal (recepção, atendente, enfermagem e demais profissionais

necessários ao exercício da atividade médica), além da clientela dos convênios mantidos pela unidade tomadora dos serviços.

Os médicos supracitados, como já se comentou no presente voto, eram mão de obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da empresa, que lhes atraía com a benesse da não incidência tributária sobre os valores a eles pagos pelo seu labor. Irreprochável a sua caracterização como segurados empregados da autuada.

De todo o exposto, evidencia-se que foi o conjunto das situações, e não meramente presunções, que conduziu à conclusão da prestação de serviços nos moldes tipificados pelo fisco em seu relatório.

(...)

Em que pese a conclusão dos trechos acima transcritos, não se vislumbra a efetiva comprovação dos requisitos de uma relação de emprego.

O entendimento da DRJ de que a pessoalidade decorre de “cláusulas proibitórias de subcontratar ou transferir a terceiros as obrigações assumidas, sem autorização expressa do contratante”, ainda que possa caracterizar um indício de pessoalidade na relação contratual, por si só não é suficiente para evidenciar vínculo empregatício.

No tocante a onerosidade, a conclusão de que decorre da existência de “pagamentos de valores fixos mensais aos referidos profissionais por plantões em regimes de sobreaviso; por pareceres médicos aos pacientes internados; por visita médica à UTI e por procedimentos cirúrgicos”, igualmente não caracteriza vínculo empregatício.

Porquanto, em um contrato de prestação de serviço a onerosidade também está presente, pois o serviço será prestado ao tomador que, em contrapartida, pagará pelo mesmo, configurando, assim, uma relação bilateral de custos e benefícios. Caso contrário, haverá enriquecimento sem causa por parte do tomador do serviço.

Em relação à habitualidade, a conclusão de que o serviço prestado “tem natureza habitual”, por si só não tem o condão de estabelecer vínculo empregatício entre os médicos e o hospital, visto que não consta dos autos a comprovação de prestação de serviço constante e regular, nem de controle de jornada de trabalho.

O “ANEXO - Nomes fornecidos pela empresa dos médicos que atenderam conforme registrado no prontuário do hospital (fl. 22 do bloco e-fls. 248-932) corrobora tal entendimento. A título exemplificativo, as informações relativas ao médico Afonso Maria de Almeida Maia Junior demonstram uma inconstância e irregularidade na prestação dos serviços durante o ano de 2012. Vejamos:

AFONSO MARIA DE ALMEIDA MAIA JUNIOR - ORTOPEDIA / TRAUMATOLOGIA												
MÊS	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
	01	10	02	11	04	09	13		10			22

DIA	06	21	09	13	11	10	27					23
	11	22	23	20	12	15	28					
	12			26	16	22	29					
	13			27	18	29						
	20			28	27							
	27			29								

Destaca-se, ainda, que os contratos de prestação de serviços anexados ao Relatório Fiscal contemplam cláusula que estabelece a inexistência de exclusividade entre as partes, bem como cláusula de exercício da atividade com autonomia não havendo obrigatoriedade de prestação de serviços contrários à vontade dos sócios.

Por fim, a conclusão de que a subordinação decorre “de sua dependência em relação ao hospital contratante, na disponibilização de espaços físicos, maquinário e até mesmo pessoal”, também não é capaz de evidenciar vínculo empregatício.

Ora, se o hospital firmou contrato que tem por objeto a prestação de serviços médicos especializados, por óbvio o local da prestação do serviço se dará nas dependências do hospital (áreas como cirurgia geral, UTI, especialidades médicas, prontos-socorros etc.) e os médicos do corpo clínico terceirizado atuarão em seu nome.

Desta forma, considerando a inexistência de comprovação de todos os elementos caracterizadores do vínculo empregatício (habitualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade) e, considerando que o modelo de contratação exercido pela Recorrente é lícito e foi referendado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, a decisão recorrida merece reforma.

4. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, redator designado

Respeitosamente, divirjo da relatora quanto à licitude da contratação de força de trabalho por meio de interpostas pessoas jurídicas realizada pela recorrente, bem como divirjo dos fundamentos adotados pela relatora para afastar a preliminar de nulidade, pelas razões que passo a expor.

1 DA AUSÊNCIA DE NULIDADE

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento fundamentou a autuação na constatação de que estavam presentes os requisitos estabelecidos no art. 12, I, a da Lei nº 8.212/1991, que caracterizam o segurado empregado para fins das contribuições sociais. Inclusive, reforçando o entendimento firmado por meio da Súmula TST nº 331 que, à época do lançamento, integrava o ordenamento jurídico brasileiro.

Com efeito, adoto excertos da decisão de piso para reforçar a ausência de nulidade no lançamento, doc. fls. 2064 a 2066:

A empresa se insurge contra o lançamento de contribuições sociais sobre os serviços médicos contratados com empresas prestadoras de serviços, havidos pela fiscalização como segurados empregados do tomador.

Em prejudicial, acusa a falta de amparo legal para desconsideração do negócio jurídico e a invasão da competência material da justiça do trabalho para caracterização de relação de emprego.

Vale ressaltar que, conforme art. 33, caput da Lei nº 8.212/91, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil arrecadar, fiscalizar e lançar as contribuições sociais previdenciárias, uma vez identificada a ocorrência do fato gerador de referido tributo, o que inclui a qualificação de segurado obrigatório da Previdência Social, independentemente da forma jurídica que foi adotada no negócio entabulado entre as partes, especialmente, quando tal situação objetiva mascarar a realidade dos fatos, sem que isto represente qualquer invasão de competência da seara da justiça laboral.

Assim, uma vez verificada a ocorrência do fato imponible, tem o auditor fiscal o poder/dever indeclinável de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN.

Insta salientar, ainda, que a competência da fiscalização para caracterização de segurados empregados, com fins previdenciários, tem sido, há muito, agasalhada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme os arestos a seguir:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INSS. FISCALIZAÇÃO DE EMPRESA.CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DECLARADO. COMPETÊNCIA. AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE. REEXAME DO SUBSTRATO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

I - O INSS, "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 procedera autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação" (REsp nº515.821/RJ, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 25/04/05).

(...)

IV - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 894015 / AL ; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL2006/0227932-9 Relator Min. FRANCISCO FALCÃO Franciulli Netto. STJ. 1ª Turma. DJ 12.04.2007 p. 251) (grifamos)

O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente do exame na Justiça Trabalhista. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes e fiscais tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, porém, somente para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, mas à Justiça do Trabalho cabe reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos advindos. O agente fiscal do INSS exerce atos próprios quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados, podendo submeter-se tal avaliação administrativa ou judicial. (Relator Ministro CASTRO MEIRA, REsp nº 575.086/PR, em 21/03/2006) (grifamos)

RECURSO ESPECIAL – FISCALIZAÇÃO – CONSTATAÇÃO DE LIAME LABORAL POR MEIO DE FISCAL DA PREVIDÊNCIA – ALEGADA POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO DE PESSOAS QUE PRESTAM SERVIÇOS NAS EMPRESAS QUE DEVEM RECOLHER CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – INCOMPETÊNCIA PARA DESQUALIFICAR A RELAÇÃO EMPREGATÍCIA RECONHECIDA EM AMBAS AS INSTÂNCIAS – PRETENDIDA REFORMA COM BASE EM JULGADO DESTE SODALÍCIO – RECURSO PROVIDO.

- No particular, o fiscal, ao promover a fiscalização para eventual cobrança da contribuição, entendeu que os médicos que estavam a prestar serviços nas dependências do hospital da contribuinte possuíam vínculo de trabalho, razão por que lavrou os autos de infração.

- O IAPAS ou o INSS (art. 33 da Lei n. 8.212), 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. (...)

- Recurso especial conhecido e provido com base na divergência jurisprudencial.

(Resp 515821/RJ; Recurso Especial 2003/0027212-8. Relator Min. Franciulli Netto. STJ. 2ª Turma. DJ 25.04.2005. p. 278.) (grifamos)

PREVIDENCIÁRIO - INSS - FISCALIZAÇÃO - AUTUAÇÃO - POSSIBILIDADE - VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A fiscalização do INSS pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele julgue com vínculo empregatício. Caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho, a fim de questionar a existência do vínculo. Recurso provido.

(STJ. 1ª Turma. REsp 236279/RJ; Recurso Especial 1999/0098105-7. Relator Min. Garcia Vieira. DJ 20.03.2000. p. 48)

1. A competência da Justiça do Trabalho não exclui a das autoridades que exerçam funções delegadas para exercer a fiscalização do fiel cumprimento das normas de proteção ao trabalho, entre as quais se inclui o direito à previdência social.

2. No exercício de suas funções, o fiscal pode tirar conclusões diferentes das adotadas pelo contribuinte, sob pena de se consagrar a sonegação. Exige-se, contudo, que a decisão decorrente da fiscalização seja fundamentada, quer para que se atenda ao princípio da legalidade, ou para que o ato possa ser objeto de controle judicial, ou para que o contribuinte possa exercer seus direitos de defesa.

Dou provimento ao recurso e inverte as penas de sucumbência.

(STJ. AG nº 257.017-RS. Relator Min. José Delgado. DJ 21/10/99.) (grifamos)

Também, tem previsão na legislação vigente, consoante art. 229 do Regulamento da Previdência Social - RPS, *verbis*:

art. 229. Omissis

(...)

§ 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 inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Por oportuno, ressalte-se que as atribuições do auditor fiscal da Previdência Social foram incorporadas ao rol daquelas conferidas à auditoria da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Compete, portanto, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, diante da simulação tendente a ocultar ou retardar o conhecimento da ocorrência de fato gerador de obrigação previdenciária, desconsiderar o negócio jurídico e buscar a real situação envolvendo a prestação de serviços, para fins de tributação adequada e devida.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a recorrente participou ativamente da fase procedimental, sendo cientificada do início do procedimento fiscal e dos demais atos, bem como produzindo provas. Verifica-se que o auto de infração foi constituído por autoridade competente, que houve a descrição dos fatos e a devida fundamentação legal. Inclusive as provas trazidas aos autos pela recorrente foram apreciadas no Relatório Fiscal. A empresa autuada foi regularmente cientificada ao lançamento. Da mesma forma, iniciada a fase litigiosa, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, a contribuinte apresentou impugnação, que foi regularmente apreciada pelo órgão julgador de primeira instância. A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância e apresentou recursos voluntário.

Com efeito, os documentos acostados aos autos comprovam que os atos foram devidamente motivados, que não houve preterição do direito de defesa, bem como que direito ao contraditório e à ampla defesa foi vigorosamente exercido pela recorrente e pelos solidários. Assim, não assiste razão à recorrente sobre qualquer nulidade.

2 PEJOTIZAÇÃO

Por certo resta superada qualquer controvérsia relativa à liberdade de organização econômica das empresas. As recentes alterações legislativas e a jurisprudência confirmam como válida a possibilidade das empresas se utilizarem do mecanismo da terceirização para contratar a sua força produtiva. Independentemente se a atividade é considerada atividade-meio ou atividade-fim da empresa.

A questão central em torno da “Pejotização” consiste em se separar a regular terceirização das atividades da empresa da conduta fraudulenta de se utilizar da figura da pessoa jurídica para ocultar o real vínculo de contrato de trabalho, burlando as obrigações trabalhistas e tributárias.

Com efeito, o ponto de partida é a possibilidade de a empresa delegar suas atividades para que sejam executadas por uma pessoa jurídica distinta. A matéria já está pacificada, no sentido de que o mecanismo da terceirização integra o ordenamento jurídico brasileiro, em harmonia com os princípios constitucionais do valor social do trabalho e da livre iniciativa. Em especial, após a edição das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017 e da apreciação pelo STF do RE 958.252/MG Tema 725 de repercussão geral.

No tema 725 o STF apreciou a terceirização de serviços para consecução da atividade-fim da empresa. Em apertada síntese, a Suprema Corte analisou a constitucionalidade

da Súmula nº 331 do TST, em relação à matéria da proibição da terceirização da atividade-fim da empresa, fixando a seguinte tese¹:

"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"

No voto condutor, o relator, Ministro Luiz Fux, destacou a aprovação das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017, marco temporal após o qual incide o regramento determinado na nova redação da Lei nº 6.019/1974, que trouxe novo tratamento jurídico para a matéria em tela, permitindo, expressamente, a terceirização da atividade-fim da empresa. Assim, o exame do Recurso Extraordinário se deu no sentido de se fixar o entendimento do STF relativo ao período anterior à vigência das referidas alterações legislativas. Ou seja, definir se antes desta alteração legislativa a terceirização da atividade fim estava em harmonia com o ordenamento constitucional brasileiro.

Com efeito, o voto apresenta uma contraposição entre os benefícios econômicos da terceirização e os argumentos trazidos por aqueles que defendem que a terceirização conduz a precarização do trabalho.

O Ministro Relator ressalta que em um ambiente de elevada competitividade econômica, a Teoria da Administração qualifica a Terceirização como modelo organizacional "destinado ao alcance de ganhos de performance por meio da transferência para outros do fornecimento de bens e serviços anteriormente providos pela própria firma, a fim de que a empresa se concentre somente naquelas atividades em que pode gerar o maior valor, adotando a função de "arquiteto vertical" ou "organizador da cadeia de valor""².

O Ministro Luiz Fux sintetiza as vantagens que a prática da terceirização pode trazer para a sociedade, *in verbis*³:

Nota-se, portanto, que a terceirização é um mecanismo moderno e eficiente de configuração da firma, utilizado pelas principais empresas do mundo nos mais variados segmentos, inclusive em suas "atividades-fim", pois facilita a especialização e fomenta a concorrência dentro de uma mesma cadeia de produção. Isso incentiva cada célula empresarial a produzir mais, melhor e com menos custos, proporcionando à sociedade, assim, bens e serviços com qualidade superior e preços inferiores.

Após o exame dos benefícios da terceirização e das alegações contrárias a essa prática, o Ministro Relator conclui que, diante das considerações apresentadas, não se sustentam

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 5.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 56.

as premissas que fundamentam a proibição inserida na Súmula nº 331 do TST. Portanto, verifica-se necessário o afastamento da regra proibitiva.

Conclui, ainda, que mesmo antes da edição das citadas Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017, a terceirização era válida no direito brasileiro, sendo a citada súmula inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170 da CF) e da liberdade contratual (art. 5º, II, da CF). Assim, nas palavras do Ministro Relator⁴:

(...) deve-se aplicar a solução da reforma trabalhista aos casos pretéritos, a fim de evitar um vácuo normativo quanto à matéria. Por essa razão, também quanto a fatos pretéritos se **impõe a responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica contratante pelas obrigações trabalhistas não adimplidas pela empresa prestadora de serviços, bem como a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por esta, na forma do art. 31 da Lei n.º 8.212/93.** (grifo nosso)

Ressalta-se que o entendimento firmado salvaguarda o valor social do trabalho, na medida em que dispõe que a empresa contratante tem responsabilidade subsidiária pelas obrigações trabalhistas referentes aos empregados da empresa terceirizada, mesmo em relação ao período que antecede a edição das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017.

Nesse sentido está excerto da ementa da decisão a seguir transcrito⁵:

As leis trabalhistas devem ser observadas por cada uma das empresas envolvidas na cadeia de valor com relação aos empregados que contratarem, tutelando-se, nos termos constitucionalmente assegurados, o interesse dos trabalhadores.

É de se concluir, portanto, que a pessoa jurídica tem liberdade para definir seu modelo organizacional com o objetivo de alcançar melhor eficiência e desempenho, podendo se utilizar do mecanismo da terceirização, observadas as obrigações trabalhistas, em relação às quais a contratante tem responsabilidade subsidiária.

Verifica-se, dessa forma, a transferência imediata das obrigações trabalhistas para a pessoa jurídica contratada e não o esvaziamento do contrato de trabalho. Da mesma forma, a autorização legislativa para a prática da terceirização não tem por fim excluir as obrigações tributárias resultantes do contrato de trabalho e sim possibilitar ganho de eficiência para as empresas, fato que indiretamente contribui com o fortalecendo o mercado de trabalho.

Merece destaque no voto do Ministro Fux, a indicação de uma longa lista de benefícios trazidos pela prática da terceirização, que serviram de alicerce para se concluir que tal mecanismo não precariza o trabalho. Depreende-se do voto que o fim a ser alcançado pelas empresas com a terceirização de suas atividades está vinculado a eficiência e ganho de desempenho.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 71.

⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 6.

Nesse contexto, a regular utilização do mecanismo da terceirização deve contemplar um fim lícito a ser alcançado pela empresa, que ao cabo beneficia toda a sociedade. Ao passo que a utilização da prática da terceirização com o objetivo de burlar o contrato de trabalho, de se esquivar das obrigações trabalhistas ou de sonegar as contribuições previdenciárias, não encontra amparo no direito brasileiro.

Na mesma linha se apresenta a decisão proferida na ADPF 324, que fixou a seguinte tese⁶:

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.

Assim, a Suprema Corte, por meio do ADPF 324, ao passo que reconhece a validade jurídica da terceirização, também reconhece o dever de a contratante verificar a idoneidade e capacidade econômica da empresa contratada. Do que se depreende corresponsabilidade da contratante quanto à existência de fato da contratada, como empresa que possui uma razão econômica, que tem um propósito negocial e que existe para alcançar o seu objeto social. Cabível, dessa forma, a responsabilização da contratante nos casos de empresas que possuem uma existência meramente formal, ou seja, aquelas cujo fim principal é fraudar terceiros, sejam os direitos trabalhistas, sejam suas obrigações fiscais e previdenciárias. Inclusive, a parte final da decisão é clara em reconhecer a responsabilidade subsidiária da contratante pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993

Conclui-se, dessa forma, que todas essas decisões judiciais têm em comum que o reconhecimento da liberdade de organização das empresas não afasta a aplicação os direitos trabalhistas. Ou seja, não se trata de precarizar a proteção do direito social ao trabalho, mas possibilitar que as empresas tenham liberdade de organização para que, assim, obtenham ganho de eficiência que as possibilitem atuar em ambientes de grande concorrência e, desse modo, possam contribuir com mais empregos e riqueza para a sociedade brasileira.

Portanto, no entendimento desse julgador, além do exame dos requisitos caracterizadores da relação de emprego, previstos no art. 12, I, a da Lei nº 8.212/1991, os benefícios alcançados pelas empresas, contratante e prestadora de serviço, devem ser considerados no exame que se presta a identificar se o caso se trata do regular exercício do direito da empresa terceirizar suas atividades, inclusive a atividade-fim, ou se o caso se refere ao uso fraudulento do mecanismo da terceirização para, por meio de interposta pessoa jurídica, esquivar-se das obrigações previdenciárias e trabalhistas resultantes da relação de emprego.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 324. Relator Min. Roberto Barroso Julgado em 30/08/2018.

Com efeito, a controvérsia que se instaura diz respeito ao abuso de direito, quando as empresas se utilizam de fraude e conluio com o fim de sonegar tributos ou melhor, com o fim de afastar a incidência das contribuições sociais. Situação que se mostra clara no caso em exame, onde o fim da empresa não consiste em terceirizar suas atividades, mas contratar a força de trabalho de pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas interpostas, conforme veremos a seguir.

3 DA CONTRATAÇÃO POR MEIO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA

A recorrente, Serviços Hospitalares Yuge S.A., funciona com a denominação de Hospital São Francisco, localizada no Distrito Federal. Segundo o Relatório Fiscal, na página da instituição na Internet, à época dos fatos, o hospital declarava ter uma equipe médica com mais de 200 profissionais, em que pese a fiscalização ter identificado um número irrisório de médicos e profissionais de saúde declarados em GFIP. Tais profissionais são relacionados nessa página por área de atuação, conclui a autoridade fiscal, fl. 30:

51. De toda a informação trazida da internet verifica-se que o Hospital busca ser reconhecido pela estrutura própria, pelo corpo clínico de excelência, pelos profissionais renomados, com várias especialidades e ao anunciar seu corpo clínico sugere que os profissionais da área de saúde são integrantes do corpo clínico do próprio Hospital, e tenta mostrar que possui uma equipe especializada e multidisciplinar. Ou seja, o Hospital passa a noção para a sociedade e para os seus clientes que possui médicos e equipe de profissionais de saúde nos seus quadros, mas internamente se utiliza da “PEJOTIZAÇÃO” para ser um “HOSPITAL FANTASMA” que funciona sem médicos vinculados diretamente a ele, ou melhor, nem seria um hospital, seria no máximo um local onde médicos poderiam locar áreas e trabalhar por conta própria, o que beira o absurdo.

No curso da fiscalização, foram analisados os contratos firmados pela recorrente com as empresas prestadoras de serviços médicos, cujas conclusões da autoridade fiscal são apresentadas abaixo, fls. 32/33:

59. Para melhor entendimento da análise dos contratos entre o Serviços Hospitalares Yuge S.A e as empresas PEJOTIZADAS, verifica-se que tais contratos demonstram vários fatos como:

- a) os contratos datam de vários anos e são renovados por aditivos continuamente, o que indica claramente a habitualidade;
- b) fica clara a pessoalidade quando se verifica que são contratadas empresas PEJOTIZADAS que possuem profissionais de saúde como sócios e que estes mesmos profissionais “sócios” é que prestam os serviços pois a verdade é que nada mais são que empregados pessoas físicas travestidos de pessoas jurídicas;
- c) também, fica clara a noção de que os profissionais de saúde trabalham na atividade não eventual da empresa, afinal de contas o Hospital tem como atividade fim o atendimento médico/hospitalar;

d) de igual forma fica óbvio que exercem atividade remunerada com pagamento de remuneração disfarçado através de emissão de Notas Fiscais, ou seja, existe a onerosidade nos serviços;

e) E ainda são obrigados a cumprir normas e horários impostos pela empresa contratante (o Hospital Serviços Hospitalares Yuge S.A.), indicando a clara subordinação existente.

60. Para reforçar estes pressupostos encontrados na análise dos contratos entre o Hospital e as empresas interpostas (PEJOTIZADAS), conforme “ANEXO – Análise de alguns contratos para demonstrar que possuem as mesmas cláusulas dissimuladas pela PEJOTIZAÇÃO”, resume-se abaixo os principais fatos encontradas na análise destes contratos padronizados.

- CESSÃO DE ESPAÇO NO PRÓPRIO HOSPITAL (INDICANDO QUE SÃO EMPREGADOS TRABALHANDO NO ESPAÇO FÍSICO DA EMPRESA QUE OS CONTRATOU)
- INTERFERÊNCIA DIRETA NA ATUAÇÃO DOS EMPREGADOS (SUBORDINAÇÃO/PESSOALIDADE)
- FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS, UNIFORMES E EPIS (TÍPICOS DE RELAÇÃO COM EMPREGADOS)
- IMPEDIMENTO DE TRANSFERIR OBRIGAÇÕES/SERVIÇOS A OUTROS (SUBORDINAÇÃO/PESSOALIDADE)
- EXCLUSIVIDADE NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS (SUBORDINAÇÃO/PESSOALIDADE)
- IMPOSIÇÃO DE POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO (SUBORDINAÇÃO)
- IMPOSIÇÃO DE CUMPRIMENTO DE HORÁRIO E NORMAS DE CONDUTA (SUBORDINAÇÃO)
- PAGAMENTO PELOS SERVIÇOS (ONEROSIDADE)
- IMPOSIÇÃO AO SEGURADO PARA O CUMPRIMENTO DAS NORMAS DA EMPRESA (SUBORDINAÇÃO)
- E finalmente, TENTATIVA DE BURLAR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA IMPONDO O ÔNUS A TERCEIRO

A autoridade fiscal demonstrou presentes os requisitos caracterizadores dos segurados empregados, nos termos do art. 12, I, a da Lei nº 8.212/1991, conforme excertos apresentados a seguir, fl. 39:

85. O pressuposto da não-eventualidade está configurado pelo prolongado período em que os obreiros prestaram serviços remunerados ao Serviços Hospitalares Yuge S.A., combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes a atividade essencial e fim da empresa autuada.

(...)

Prosseguindo, quanto à onerosidade, veja excerto do Relatório Fiscal, fl. 40:

88. Quanto aos pressupostos de que a prestação de serviço era realizada por "pessoa física" com "Onerosidade", se revelam incontestáveis na medida que para a prestação de serviços médicos, foram criadas empresas interpostas que tem convenientemente em seus quadros de sócios, os médicos necessários como empregados para desempenhar a atividade exigida pelo hospital.

89. O pressuposto da onerosidade, é facilmente identificado a partir da comprovação contábil e por notas fiscais das empresas interpostas, o que comprova que todos os profissionais de saúde eram remunerados periodicamente pelo respectivo trabalho. Pois, em regra, a remuneração das pessoas físicas, contratadas sob a fachada de pessoa jurídica interpostas ("PEJOTIZADAS"), é mensal e encontra-se pactuada em cláusula contratual específica, geralmente em valor variável, a ser pago em prazo certo.

90. As notas fiscais no "ANEXO Notas Fiscais por amostragem", demonstram que existe apenas uma intermediação para que os médicos e profissionais de saúde recebam seus honorários, deixando claro que é um mero pagamento de honorários pelos serviços prestados pelos médicos ou demais profissionais de saúde que estão efetivamente sendo pagos.

Quanto à pessoalidade, é ver excerto fl. 40:

91. Por se tratar de prestação de serviços médicos, a pessoalidade é patente, pois faz-se necessário a interveniência de profissionais de saúde de quem são exigidos requisitos funcionais, como: registro no CRM, formação e especialização, que permitem que o profissional e somente ele possa executar os procedimentos nos pacientes do Serviços Hospitalares Yuge S.A., e acrescente-se que existe uma exigência contratual de cada profissional ser cadastrado/acompanhado pelo hospital.

92. De acordo com análise já explorada neste Relatório Fiscal, restou clara serem completamente dispensáveis as pessoas jurídicas interpostas na execução dos serviços médicos, haja vista todos os meios necessários para a realização do trabalho do médico estarem a disposição de cada profissional fornecidos pelo próprio Hospital. Sendo considerada como uma relação simulada e de fachada a triangulação que envolve a contratação de médicos utilizando a ficção criada "Médico x Empresa Interposta x Serviços Hospitalares Yuge S.A.".

Quanto à subordinação, relata a autoridade fiscal, fl. 40:

93. E fica clara a subordinação em todos os contratos pois ao participar do Corpo Clínico do hospital o médico passa a sujeitar-se à hierarquia do hospital, ao Estatuto Social, ao Regulamento Interno, ao Regimento do Corpo Clínico e as Normas de Serviços impostas pelo hospital.

Em reforço, destaca-se algumas das situações fáticas que demonstram a relação de emprego, conforme posto pela autoridade fiscal, fls. 40/41:

- c) Identidade de objetivos sociais entre as empresas interpostas e o Hospital Serviços Hospitalares Yuge S.A.;
- d) Transferência ilegal de responsabilidade tributária, trabalhista e civil, da pessoa jurídica contratante para empresa interposta (contrariando o art. 176, CTN c/c arts. 927 e 932, código civil, e art. 9º da CLT)
- e) Imposição típicas de contratação de empregados para contratação de profissionais de saúde como Pessoa Jurídica, conforme sugere o credenciamento imposto aos médicos pelo hospital;
- f) Serviços prestados em regra pelos médicos sócios das empresas interpostas, nas dependências do Hospital, indicando claramente relação de emprego;
- g) Contratação e atuação do médico, inclusive o atendimento, regulados de forma impositiva pelos regimentos do Hospital, ou seja, não respeitando os limites de autonomia que seria esperado em uma relação entre duas pessoas jurídicas, pois as pessoas jurídicas interpostas “PEJOTIZADAS” através dos seus sócios/médicos não fazem tudo que desejem, mas seguem à risca orientações do Hospital Serviços Hospitalares Yuge S.A.;
- h) Pagamentos efetuados pelo Hospital a supostas Pessoas Jurídicas, mediante emissão de notas fiscais mensais, geralmente, em valores variáveis, em retribuição aos serviços médicos ou honorários médicos ou honorários a profissionais de saúde, deixando claro que são pagamentos pelo trabalho destes profissionais, portanto, tais valores pertencentes pessoalmente aos profissionais e não a empresas “ANEXO notas fiscais por amostragem”;
- i) Contratos de prestação de serviços padronizados, no estilo Contrato de Adesão, em geral, firmados por período fixo, e sendo renovados mediante termo aditivo, conforme “ANEXO Contratos e Aditivos”;

O exame dos contratos firmados entre a recorrente e as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de saúde revela a existência de simulação.

Nos contratos acostados aos autos, fls. 01 e seguintes, em particular aqueles padronizados, verifica-se que o objeto contratado é descrito de forma genérica, indicando apenas a prestação de serviço em determinada área. Não se especifica a quantidade de profissionais, nem período de disponibilidade ou qualquer outro tipo de métrica que possibilite à empresa contratada quantificar os recursos humanos que deverá colocar à disposição da contratante, o que torna economicamente impossível a viabilização do negócio. Em verdade, não se quantifica o serviço a ser prestado porque o que está a se contratar é a força de trabalho dos sócios profissionais de saúde: médicos, fisioterapeutas etc.

Nestes mesmo contratos, não consta a definição do valor do contrato ou do preço. Em alguns casos, verifica-se apenas o valor da visita a pacientes internados na UTI (R\$ 170,00).

Cito, por exemplo, os contratos acostados às folhas: 99/103, 104/108, 114/116, 124/126, 127/131, 132/136, 137/139, 141/145, 146/148, 151/155, 157/161, 162/164, 166/170, 182/184, 185/189, 190/192, 194/198. Dessa forma, não se mostra plausível que empresas que possuem como finalidade a obtenção de lucro firmem contratos de prestação de serviço sem o estabelecimento de um preço a ser pago.

Revela-se, portanto, o conluio entre a recorrente e os profissionais de saúde sócios das empresas prestadoras de serviço com o fim de esconder a relação de emprego e, dessa forma, evitar a incidência do imposto de renda da pessoa física da parte dos profissionais, bem como evitar a incidência das contribuições sociais por parte da recorrente.

No anexo do Relatório Fiscal acostado à folha 248 e seguintes, a autoridade fiscal apresenta análise dos contratos indicando presentes os requisitos dispostos no Art. 12, I, a da Lei nº 9212/1991, que define os requisitos para a caracterização do segurando empregado.

Pelo exposto, verifica-se, no presente caso, que a recorrente **não** se utilizou da regular terceirização de suas atividades. Ao contrário, valeu-se de interposta pessoa jurídica para dissimular a relação de emprego com o fim de sonegar tributos.

Com efeito, correta a qualificação da multa de ofício, uma vez constatado o conluio entre a recorrente e os profissionais de saúde com o fim de sonegar tributos. É ver trecho de Relatório Fiscal, fl. 43:

100. E destaca-se que particular importância assume neste caso a **simulação fiscal**, que se traduz na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes do negócio jurídico, com o objetivo de reduzir ilegalmente a carga tributária.

101. De todo o anteriormente exposto registra-se que o processo de "PEJOTIZAÇÃO" criado pelo Hospital configura-se como **SONEGAÇÃO, FRAUDE, CONLUIO e SIMULAÇÃO** com **DOLO** claro, ou seja, houve a vontade do Hospital em provocar o afastamento do ato real (utilização de segurados empregados) com a simulação imposta por uma roupagem diversa (contratação de pessoa jurídica interposta). Impõe-se, portanto, aplicação do inciso VII do art. 149 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 149 - **O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:**

[...] VII- **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;**

[...] (grifo nosso)

102. O Serviços Hospitalares Yuge S.A. e os profissionais de saúde (médicos e outros) de forma deliberada em conluio de vontades criaram a falsa roupagem chamada de "PEJOTIZAÇÃO" para mascarar contratos empregatícios com o objetivo de promover a sonegação de tributos e contribuições cometendo o

ajuste doloso de que trata o artigo 73 da Lei nº 4.502/64. 103. As pessoas envolvidas na “PEJOTIZAÇÃO” (Serviços Hospitalares Yuge S.A., os profissionais de saúde e as empresas interpostas) se associaram para impedir que ocorresse o fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes da relação de trabalho existente entre os profissionais de saúde e o Hospital criando uma relação fictícia de terceirização de mão de obra não condizente com a realidade dos fatos. Assim promoveram uma ação dolosa que, conforme demonstrado anteriormente, resultou na redução dos tributos devidos incidindo, portanto, nas tipificações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da referida lei, quais sejam, sonegação, fraude e conluio com o objetivo de fraude que teve como efeito a redução dos valores dos tributos recolhidos.

104. Assim o Serviços Hospitalares Yuge S.A. no que tange as apurações referentes a “PEJOTIZAÇÃO” está sujeito a aplicação do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, qual seja, **a duplicação da multa de ofício passando esta multa a corresponder a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores devidos pela prática detalhadas nos itens anteriores.**

Portanto, os argumentos trazidos pela recorrente não são capazes de infirmar o lançamento.

4 DA ALEGAÇÃO DE DISTORÇÃO NA AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A recorrente se insurge contra a aferição indireta adotada pela autoridade tributária para apurar a base de cálculo.

Não assiste razão à recorrente.

A autoridade tributária comprovou que a recorrente se utilizou de interposta pessoa jurídica para ocultar a contratação dos profissionais de saúde que prestavam serviço para a recorrente. Destaca-se trecho do Relatório Fiscal que trata do assunto, fl. 33:

56. Neste ponto, cabe ressaltar que o próprio Serviços Hospitalares Yuge S.A. (também conhecido como Hospital São Francisco) declara suas GFIPs com um número irrisório de médicos e profissionais da área de saúde, sob a alegação de que os mesmos não existem e no lugar destes profissionais quem presta serviço são Empresas Interpostas (“PEJOTIZADAS”), ou seja, é um hospital fantasma sem médicos para atender aos seus clientes.

Consta do Relatório Fiscal a forma de apuração adotada pela autoridade tributária, é ver, fl. 36:

67. Desta forma, para efeito da apuração da base de cálculo, sobre qual incidirão as contribuições previdenciárias, serão apuradas em procedimento fiscal de aferição indireta, de acordo com o citado art. 33, Lei nº 8.212/91. Os valores da base de cálculo serão lançados por mês de competência, e são equivalentes às importâncias mensais referentes aos serviços prestados pelos profissionais de

saúde, com interposição das pessoas jurídicas, declaradas em DIRF e registrados nas contas da escrituração contábil, conforme anexos, do presente processo. Sabendo-se que os lançamentos contábeis nas referidas contas contábeis têm como suporte as notas fiscais emitidas para justificar as remunerações auferidas pelos empregados “PEJOTIZADOS”.

Com efeito, correta a decisão de piso, cujo excerto é apresentado a seguir e adiciono aos fundamentos do presente voto, nos termos do §12 do art. 114 do RICARF, fls. 2070/2072:

De mesma sorte, não procede o argumento de nulidade do crédito apurado, porque o fisco utilizou como salários de contribuição os valores obtidos das correspondentes Notas Fiscais, comprovadas na contabilidade e devidamente elencadas nos anexos de seu relatório.

Trata-se de modalidade de aferição indireta da remuneração dos obreiros, dada a inexistência de outros elementos probantes dos valores despendidos com os mesmos pela autuada, uma vez que sua contabilidade não discrimina os referidos profissionais, mas se refere tão somente às pessoas jurídicas, o que foi, inclusive, objeto de AIOA - Auto de Infração de Obrigação Acessória.

Na situação supracitada, a prova se inverte, à luz do disposto no art. 33, § 3º da Lei 8.212/91, cabendo a impugnante demonstrar se nas referidas NFS há outras importâncias que não aquelas destinadas à remuneração dos profissionais em questão, ônus do qual a autuada se desvencilhou apenas parcialmente, quando apontou a inclusão da empresa BRASANITAS HOSPITALAR, de limpeza e conservação, que foi prontamente reconhecida como indevida pelo fisco, com proposta de exclusão dos valores a ela relativas, que é acolhida por este julgador.

(...)

Outrossim, os valores que remanescem no crédito foram suportados pela tomadora, já que os pagou aos contratados, havendo, assim, um liame entre os mesmos e os serviços prestados, passível, portanto, de caracterização como remunerações.

Não há, por conseguinte, qualquer mácula legal à aferição entabulada pelo fisco e, por extensão, não prospera a pecha de nulidade do AI em tela, arguida pela defesa.

Pelo exposto, não assiste razão à recorrente.

5 ALEGAÇÃO DE ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A recorrente alega erro na identificação do sujeito passivo. Se utiliza de retórica para tentar se excluir do polo passivo da obrigação tributária. Alega o recorrente, fl. 2251:

Sob tal formato, o paciente assume o papel de TOMADOR dos serviços prestados, o plano de saúde (ou o próprio paciente no caso de pagamento particular) passa a ser o CONTRATANTE dos serviços, o CONTRATADO é o médico ou clínica médica, e o hospital, em verdade, serve apenas para promover o REPASSE de tais verbas entre o convênio médico e a clínica.

Não é essa a imagem que a recorrente passa para a sociedade em sua página na Internet. Nas folhas 29 e seguintes a autoridade tributária apresenta trechos da página do hospital na Internet, de onde se depreende que o hospital presta serviços hospitalares em diversas áreas da medicina e busca credibilidade destacando a qualificação técnica de sua equipe médica, onde são relacionados os profissionais por especialização médica. Não são relacionadas pessoas jurídicas e sim os médicos com a indicação do respectivo CRM. A realidade fática que aflora é que os profissionais ali relacionados integram o corpo médico do hospital e não as pessoas jurídicas, como pretende a recorrente. Vide fl. 29.

Assim conclui a autoridade tributária, fl. 30:

51. De toda a informação trazida da internet verifica-se que o Hospital busca ser reconhecido pela estrutura própria, pelo corpo clínico de excelência, pelos profissionais renomados, com várias especialidades e ao anunciar seu corpo clínico sugere que os profissionais da área de saúde são integrantes do corpo clínico do próprio Hospital, e tenta mostrar que possui uma equipe especializada e multidisciplinar. Ou seja, o Hospital passa a noção para a sociedade e para os seus clientes que possui médicos e equipe de profissionais de saúde nos seus quadros, mas internamente se utiliza da “PEJOTIZAÇÃO” para ser um “HOSPITAL FANTASMA” que funciona sem médicos vinculados diretamente a ele, ou melhor, nem seria um hospital, seria no máximo um local onde médicos poderiam locar áreas e trabalhar por conta própria, o que beira o absurdo.

Não se pode olvidar, que se depreende dos contratos acostados aos autos que o objetivo era a contratação da força de trabalho dos médicos sócios das prestadoras de serviços. Portanto, não se sustenta a alegação de que o hospital seria mero repassador de recursos.

Por fim, quanto a questionamentos sobre multas por descumprimento de obrigações acessórias, registra-se que essa autuação não faz parte do presente processo.

6 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, acompanho a relatora quanto ao conhecimento e quanto à rejeição das preliminares e, quanto ao mérito, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinatura Digital

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti

ACÓRDÃO 2302-004.621 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 14041.720088/2016-83

DOCUMENTO VALIDADO