



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



<b>PROCESSO</b>	<b>14041.720092/2017-22</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.974 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LUCAS DE ALBUQUERQUE FONSECA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

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

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Monica Renata Mello Ferreira Stoll e Diogo Cristian Denny. Designada para redigir o voto vencedor, nos termos do art. 114, §9º do RICARF a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias** – Redatora Designada

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, além da aplicação da multa qualificada (150%), referente aos exercícios 2013 a 2015.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 17/39), a autoridade lançadora destaca que a omissão de rendimentos recebidos teve como origem os valores supostamente recebidos como pagamento por serviços prestados entre Pessoas Jurídicas pela empresa interposta REDECOR, da qual o contribuinte é sócio, sendo na verdade repasse de remuneração paga ao contribuinte como médico, valores estes encontrados em fiscalização no SERVIÇOS HOSPITALARES YUGE LTDA (HOSPITAL SÃO FRANCISCO) quando da análise da interposição de pessoa jurídica existente para simular pagamento de mão de obra de serviços médicos.

Explana sobre o conceito de interposição de pessoa jurídica (“pejotização”) para dissimular contrato de trabalho, com a finalidade de reduzir a arrecadação de tributos. Cita casos semelhantes da chamada “pejotização”. Afirma contratações foi utilizada com mais frequência no que tange aos trabalhadores intelectuais, após o advento do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Faz abordagem das consequências na seara trabalhista e assevera que tal situação deve ser desmascarada pela fiscalização, que, amparada nos princípios trabalhistas examinados e tendo como objetivo final resgatar a tributação suprimida, tem o poder de desqualificar a ficção criada para fins de aplicar a correta tributação ao caso real. Privilegiando o princípio da primazia

da realidade, aplicado a "PEJOTIZAÇÃO", o que implica em desconsiderar o contrato de natureza civil existente.

Entende, o Auditor-Fiscal da RFB, Autoridade Tributária e Aduaneira, que a tentativa de burlar o recolhimento fazendo contratação por Pessoa Jurídica interposta, em nada interfere na tributação, haja vista a possibilidade de o Fisco autuar mesmo assim, como expresso no parágrafo único do art. 116, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, CTN. Corroborado pelo art. 118, I e II, do mesmo CTN.

A realidade encontrada pelo Auditor-Fiscal da RFB foi a de que os médicos: estão sendo intermediados por empresas de forma ilegal, estando na verdade trabalhando para o Hospital Yuge S.A., pelo fato de atenderem aos pacientes desse, numa clara situação de simulação de prestação de serviço, o que afronta a legislação, conforme demonstrado no relatório fiscal.

Ao analisar os textos dos contratos da empresa interposta ("pejotização") verificou que foram forjados contratos "padronizados" com diversos textos repetidos e inseridos no contrato com a finalidade de dar aspecto de legalidade a situação irregular que acobertam.

Concluiu, a autoridade autuante que os negócios celebrados entre o contribuinte fiscalizado e empresas interpostas com o intuito de burlar as legislações tributária, previdenciária e trabalhista, embora tenham sido realizados com a anuência desses trabalhadores, não podem alterar ou extinguir definições instituídas por Legislação Federal, especificamente quando se trata de determinar fatos geradores de obrigações tributárias. As disposições dos acordos efetuados entre essas partes não vinculam o Fisco, razão pela qual devem incidir tributos sobre as verbas pagas a empregados com a utilização de empresas interpostas.

A Fiscalização apurou que, em que pese todo o contexto da legislação trabalhista, tributária e de Agências Reguladoras, ainda que os contratos de prestação de serviços haverem sido celebrados com pessoas jurídicas (formal ou verbalmente), a prestação dos serviços contratados se deu por parte de empregado. Diante desse quadro, a legislação aqui analisada, opera como se, juridicamente, tais contratos não produzam os efeitos que lhes são típicos para os fins da tributação. A verificação é de que a contratação de empresas médicas para prestar serviços para o Serviços Hospitalares Yuge S.A. não passa de uma camuflagem jurídica para acobertar e dissimular a contratação empregados.

A apuração da remuneração se deu com base no contrato social da empresa REDECOR, combinado com demonstrativo de distribuição de lucros, conforme referenciado no Relatório Fiscal, haja vista que a remuneração não é proporcional à participação no Capital Social da empresa e sim com base nos serviços efetivamente prestados pelo sócio, individualmente.

A aplicação de multa agravada, 150%, se deu pelo fato de haver a constatação de que de forma deliberada, em conluio de vontades, o contribuinte e o contratante, Hospital Yuge S.A. simularam contratos de prestação de serviços com o objetivo de promover a sonegação de tributos e contribuições.

Ressalta, ainda, o Auditor-Fiscal que a Lei nº 13.429/2017 não se aplica ao caso, haja vista que: os fatos ocorreram em período anterior à alteração legislativa, bem como a legislação modificada trata de empresas de trabalho temporário.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte (e-fls. 452/497), foi proferido Acórdão nº 09-64.701 - 6ª TURMA da DRJ em Juiz de Fora/MG, a qual julgou procedente o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 503/523):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento efetuado por autoridade competente, com a observância dos requisitos exigidos na legislação de regência.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Demonstrada a existência de indícios veementes de que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS POR MEIO DE INTERPOSTA PESSOA.

Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis por intermédio de interposta pessoa e não os ofereceu à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, resta confirmada a omissão de rendimentos apurada.

TRIBUTOS PAGOS EM PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada diante da constatação da prática de sonegação, utilizando-se de ato simulado.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. PRECLUSÃO.

Regra geral, toda prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado fazê-lo em momento processual diverso.

DECISÕES JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS

As decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra

ocorrência senão aquele objeto da decisão. A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente intimado em 16/10/2017 (e-fl. 527), inconformado com referida decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 13/11/2017 (e-fls. 539/573), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relato da DRJ:

Que serviços médicos são prestados exclusivamente por médicos, atuando como pessoa física ou constituídos em forma de pessoa jurídica, enquanto os serviços hospitalares são serviços auxiliares à atuação científica dos médicos, um suporte aos serviços médicos propriamente ditos, no qual são utilizados os meios possíveis para o aperfeiçoamento da ciência médica.

Sendo assim, o hospital e o profissional podem optar por outra forma de contratação, incluindo a contratação/prestação por meio de pessoas jurídicas especializadas, principalmente porque, no exercício da medicina a regra é que os serviços sejam prestados sem pessoalidade, habitualidade e sem subordinação jurídica.

Que ao prestar serviços em hospitais abertos mediante interposição de empresa especializada, o médico não pode ser considerado funcionário do estabelecimento, pois ausentes os requisitos para a caracterização de uma relação de emprego.

Apresenta como precedente Recurso Ordinário de Ação trabalhista que tramitou no TRT da 15ª Região que entende evidenciar a inexistência de qualquer irregularidade na contratação do Impugnante. Dentro desse cenário, não há como sustentar o auto com base neste fundamento, já que não prospera o argumento de que os prestadores de serviços são segurados empregados por terem atuado na atividade-fim dos hospitais autuados.

Menciona a sanção da Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017, a qual veio para dirimir e interpretar o ordenamento jurídico vigente, assegurando ser permitida a terceirização, inclusive da atividade fim, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal em suas Considerações Finais, apresentando entendimento fora da realidade.

Assevera que, em regra, a norma jurídica projeta sua eficácia para o futuro. Assim, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência, não devendo se falar em aplicação retroativa da lei. Pode-se dizer que esta é a regra geral do direito intertemporal. Excetuando que, o art. 106, I, do Código Tributário Nacional, que a lei se aplica ao ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ressalvando a aplicação de penalidade pela infração dos dispositivos interpretados.

Argumenta que o Fisco não demonstrou a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física enquadrando indevidamente o impugnante como empregado preceptor de verba salarial, bem como não apurou corretamente a base de cálculo do tributo que alega ser devido.

Aduz que se um determinado médico não podia prestar o serviço por um motivo pessoal, exemplo viagem a passeio ou participação em um Congresso, os demais sócios da empresa continuavam prestando os serviços normalmente ao hospital, sem que a ausência daquele médico prejudicasse a relação mantida entre as partes, que justamente, pela natureza de prestação de serviços do contrato entabulado não era comprometida pela ausência do médico "A" ou "B".

Considera frágil a instrução do processo por não haver os valores supostamente percebidos pelos médicos a título de remuneração. E que, no tocante à apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física lançado, a autoridade fiscal utilizou critério que sequer permite constatar de forma exata o suposto "salário" pago pelos hospitais.

Protesta pela compensação entre o valor supostamente devido e os tributos devidamente recolhidos pela REDECOR (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL). Tal compensação deveria ter sido feita antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

Resiste à aplicação da multa qualificada, aduzindo que cabia ao Fisco demonstrar, de forma cabal e indubitosa, a existência da vontade do Impugnante em realizar o "conluio", com o objetivo de proceder à sonegação fiscal. A evidência do dolo, exigida na lei, deve ser demonstrada de forma inequívoca na instrução probatória, permitindo a identificação de condutas que revelam expressamente à vontade direcionada à realização de determinado comportamento.

Complementa que a verdade sobre a prestação de serviços por meio de uma pessoa jurídica em momento algum foi escondida ou modificada. Tampouco houve qualquer alteração das características da relação jurídica havida entre a REDECOR e os hospitais, objetivando evitar o pagamento de tributos. Sendo o ponto de divergência, estritamente, jurídico, sem que tenha havido quaisquer práticas dolosas visando a ocultação do verdadeiro fato gerador tributário ou a sonegação de impostos.

(...)

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

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

**Conselheira Marcelle Rezende Cota, Relatora**

### **Admissibilidade**

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

### **Preliminar**

#### **Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa**

O Recorrente pugna que o lançamento seja decretado nulo por equívoco da autoridade lançadora ao considerar os rendimentos como sendo da pessoa jurídica.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo Recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal, "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos

geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

A exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos se encontram maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Especificamente em relação aos rendimentos serem ou não da pessoa física, essa matéria será tratada no mérito.

Portanto, não há o que se falar em anulação do ato administrativo.

### **Mérito**

#### **Reclassificação dos valores recebidos pela pessoa jurídica para a pessoa física – desconsideração do negócio jurídico – rendimentos do trabalho com vínculo empregatício**

Consoante relatado alhures, a presente autuação decorre da consideração, pela Autoridade Fiscal, dos valores recebidos pela pessoa jurídica (REDECOR), a qual o Recorrente é sócio, como sendo de natureza remuneratória decorrente de serviços prestados (honorários médicos com vínculo empregatício), havendo reclassificação das receitas da pessoa jurídica na pessoa física.

Por sua vez a Recorrente, em síntese, sustenta a insubsistência do Auto de Infração, já que o lançamento foi realizado com base em mera presunção, sendo válida a prestação do serviço pela pessoa jurídica a qual é sócio, além de haver outros sócios no quadro e não haver qualquer simulação como dito pela fiscalização.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um '*facere*' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal

diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

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

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

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

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

Cumprir destacar que, em 2017, como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, houve uma ampliação do conceito de terceirização, alterando também o art. 4-Aº, da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, nos casos de prestação de serviço, conforme transcrição in verbis:

**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).

Já o artigo 4º-A, §2º, 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.

Com isso, antes da promulgação da lei de terceirização, prevalecia a orientação do TST, fixada na Súmula 331 que proibia a terceirização, salvo de serviços de vigilância, conservação e limpeza e de serviços ligados à atividade-meio, sem pessoalidade ou subordinação direta.

O entendimento que prevalecia até então, de forma resumida, era da impossibilidade da terceirização da atividade fim.

Conforme a deliberação do STF sobre o tema, na ADC nº 66/DF, foi reconhecida a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, em dezembro de 2020, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas, entendendo também ser possível aplicar à interpretação do caso concreto, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas.

Portanto, após a decisão do STF, de forma definitiva, cabe a esse colegiado se adequar e afastar a interpretação da fiscalização de que a prática da criação de pessoa jurídica para prestar serviço não é por si só uma forma irregular no atual ordenamento jurídico brasileiro no que tange à ilegalidade da contratação de empresa terceirizada para as atividades fins.

Com isso, é possível concluir que o instituto em questão tem passado por reformulações evolutivas na interpretação de sua aplicação, especialmente na Justiça do Trabalho, onde tem sido comum o afastamento de vínculos empregatícios de pessoas jurídicas criadas por pessoas físicas que possuem alta qualificação. São os chamados **hipersuficientes**. Estes também estão descritos pelo 444, parágrafo único, da CLT, onde, nos termos do art. 611-A da CLT, possui maior flexibilidade para negociar os termos da sua atividade laboral, e que já naquela esfera tem tido tratamento trabalhista diferenciado, conforme assim é assim descreve:

Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o caput deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).

Neste contexto, observa-se que indivíduos com graduação, especialização e alta demanda no mercado, tendem a criar uma pessoa jurídica para prestar serviços a terceiros, mesmo que o contrato seja por um período maior de duração, podendo superar o exercício a que foi contratado. Nesses casos, como o que se encontra da presente autuação, o trabalhador hipersuficiente tende a ter maior liberdade para negociar os termos de seu contrato ou na execução deste, e, se insatisfeito, é altamente provável que o mercado ofereça outras oportunidades.

Assim, a liberdade contratual é observada por ambas as partes. Isso difere da situação de profissionais sem graduação ou especialização, que, ao recusarem os termos contratuais, prova mente irão encontrar dificuldades em se recolocar no mercado. E nesse contexto as leis trabalhistas tendem a ter uma proteção muito maior a esse trabalhador. Nesse cenário, pode-se, a depender do caso, concluir que há uma possível simulação ou fraude, onde a

liberdade de contratar é reduzida por uma das partes, e os termos de trabalho são mais rígidos em função de diversos fatores, como a necessidade de manter o emprego e a estabilidade financeira. Aqui, o empregado tende a ter um poder de negociação muito menor, em razão de ter uma mão-de-obra facilmente substituível. Ainda que possa existir alguma liberdade contratual, as tratativas negociais serão fatores determinantes para o trabalhador manter-se no emprego, frente ao fator da “necessidade financeira” para subsistência sua e de sua família.

Por outro lado, para o profissional “hipersuficiente”, com alta qualificação, que cria uma pessoa jurídica para prestar serviços, existem elementos típicos de uma estrutura de empresa, a exemplo do fator “risco”, inerente a qualquer empresa, e este elemento também está presente nessa modalidade da prestação de serviço. Inclusive, em caso de demissão, ele não terá direito ao seguro-desemprego ou a benefícios do regime celetista, sendo necessário buscar novos contratos de prestação de serviço. Sua busca por estes é constante. No entanto, esse risco é atenuado pela sua alta qualificação, o que facilita sua rápida recolocação no mercado de trabalho.

Ressalto, ainda, que houve, por parte da autoridade lançadora, esforço em construção teórica sobre a questão da pejetização. Em que pese ser despicienda tal tarefa em relatório fiscal posto que tal peça processual tem função precípua de esclarecer os fatos e documentos analisados e os motivos do lançamento o Auditor Fiscal notificante expressa seu posicionamento pessoal sobre a pejetização.

Ainda neste sentido, com a devida vênia ao ilustre fiscal autuante, não vislumbramos em seus argumentos fundamento suficientemente capaz de amparar o procedimento excepcional de descon sideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços médicos, cujo autuado é sócio.

Como se sabe, a livre iniciativa, a liberdade negocial e de contratação são direitos do contribuinte, não cabendo à autoridade fiscal rechaça-la tão somente porque considera (entende) fora de propósito às contratações, como grande explanação sobre pejetização elaborada pela Doute Fiscalização.

Tratando-se de procedimento excepcional, a descon sideração da personalidade jurídica de empresas, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que não concorda com as condutas do contribuinte, e por conta disso descon siderá-las, sem o devido fundamento legal (tributário).

Diante do presente caso, constata-se que ao presente caso, a prestação de serviço pela pessoa jurídica REDECOR, a qual, o Recorrente é um dos sócios, é plenamente válida, sendo uma opção negocial, estimulada pela legislação brasileira, em razão da previsão contida no art. 129 da Lei nº 11.196/20.

Assim sendo, deve ser considerado improcedente o lançamento.

Para aqueles que não coadunam com o entendimento acima esposado, seguiremos a análise dos requisitos da relação empregatícia. Isto porque, para que haja o lançamento

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

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a “descaracterização” dos serviços prestados pela pessoa jurídica, para caracterizar o seu sócio como segurados empregados da tomadora, **não** foi muito feliz em sua empreitada, **não** demonstrou e **nem** comprovou, no entendimento desta Conselheira, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, **especialmente a subordinação**, consoante se positiva do Relatório Fiscal da Autuação, de onde peço vênha para transcrever excerto de maneira a elucidar a questão:

50. 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.

51. 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)

- PAGAMENTO PELOS SERVIÇOS (ONEROSIDADE)

- IMPOSIÇÃO DE CUMPRIMENTO DE HORÁRIO E NORMAS DE CONDUTA (SUBORDINAÇÃO)

- IMPOSIÇÃO DE POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO (SUBORDINAÇÃO)
- IMPOSIÇÃO AO SEGURADO PARA O CUMPRIMENTO DAS NORMAS DA EMPRESA (SUBORDINAÇÃO)
- IMPEDIMENTO DE TRANSFERIR OBRIGAÇÕES/SERVIÇOS A OUTROS (SUBORDINAÇÃO/PESSOALIDADE)

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

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

Ademais, evidente a confusão entre personalidade na relação empregatícia e a obrigatoriedade dos serviços médicos serem prestados através de uma pessoa física legalmente habilitada para exercer a medicina.

Pela Lei n.º 12.842/2013, que dispõe sobre o exercício da medicina, somente pode ser denominado médico a pessoa graduada em curso superior de medicina. E as únicas pessoas que podem obter o diploma de graduação são pessoas físicas, conforme previsto pela Lei n.º 9.394/96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional).

Portanto, o profissional médico ser á sempre uma pessoa física, ou seja, as atividades privativas da medicina só podem ser executadas por médicos (pessoas físicas) e não por pessoas jurídicas.

Diante disso, por imposição legal, cuja inobservância constitui crime, qualquer hospital somente permite que os serviços contratados fossem prestados pelos “sócios”, pessoas físicas legalmente habilitadas para o exercício da medicina.

Para além do exposto, nos Contratos de Prestação de Serviços, como nos demais Aditivos, não há denominação dos médicos (pessoas físicas) que iriam realizar o serviço médico, exatamente porque contratava-se o quadro de sócios da clínica, nunca determinado médico individualmente considerado. Senão vejamos:

#### CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO DOS SERVIÇOS

O presente contrato tem por objeto serviços médicos Hospitalares, exames, diagnósticos e emissão de pareceres, na especialidade de CARDIOLOGIA, a serem prestados pela CONTRATADA, por intermédio dos seus sócios, prepostos ou terceiros por ela indicados, todos profissionais médicos regularmente inscritos no órgão fiscalizador do exercício da profissão.

**Acrescente-se também que a pessoa jurídica tem outros sócios, não sendo a fiscalização capaz de individualizar a prestação de serviços no tocante ao Recorrente (pessoa**

**física), sinalizando apenas a prestação de serviços da clínica REDECOR (pessoa jurídica) e a determinando por meio de notas fiscais e valores relativos à distribuição de lucros.**

A meu ver, as razões encimadas, também já são suficientes para afastar o lançamento. No entanto, seguimos a análise.

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

Nesse ponto, como já visto alhures, o STF considerou lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho nas atividades fins. Caindo por terra a acusação fiscal quanto este tópico.

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

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

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

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

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

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

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

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

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

Vejamos a imputação fiscal no tocante ao tema:

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.

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

**Não obstante todo o exposto, não encontro no Auto de Infração nenhuma prova da alegações fiscais. Inúmeros contratos, nenhuma prova, ou indício desta, que demonstre as alegações de vício de consentimento, pessoalidade ou ainda a necessária comprovação, mesmo que indiciária, da subordinação alegada.**

Há, sim, anexos que relacionam a pessoas jurídica a prestação de serviços ao Hospital (tomador), notas fiscais e contrato, ou seja, a pessoa jurídica prestou o serviço contratado.

NADA MAIS!

**Nenhuma comprovação, mesmo que indiciária, de que o Sr. Lucas de Albuquerque Fonseca estava subordinado, hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.**

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

No caso dos contratos de prestação de serviços firmados pela REDECOR, resta evidente a ausência de subordinação. Os médicos, incluindo o Recorrente, prestavam serviços com ampla autonomia e não apenas em razão da autonomia profissional, peculiar aos médicos por força da responsabilidade pessoal e profissional junto a seus pacientes, sejam médicos

empregados ou empreendedores, mas diante da autonomia administrativa, de conduta, horário, assiduidade e forma de atuação.

O Recorrente tinha ampla e total liberdade para dizer: (1) se ia prestar serviços para o hospital; (2) quando iria prestar serviços; (3) por quanto tempo; e (4) como iria prestar serviços.

Dessarte, não participava de reuniões, deliberações dos hospitais onde prestava seus serviços, não estava sujeito a suas ordens, que não devem ser confundidas com regras internas, aplicáveis a qualquer prestador de serviço.

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

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

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

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

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

Neste diapasão, improcedente o lançamento.

Em face do provimento do recurso neste aspecto, deixo de analisar as razões recursais no tocante a qualificadora da multa e aproveitamento/compensação do recolhimento do imposto por parte da pessoa jurídica.

### **Conclusão**

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

**VOTO VENCEDOR**

**Flavia Lilian Selmer Dias**, redatora designada

Embora concorde com a Relatora que o lançamento do crédito tributário deve ser afastado, faço por razões diversas que, nos termos do §9º do art. 114 do RICARF, aprovado pela Portaria nº 1634, de 21/12/2023, passo a apresentar.

**Características da relação de emprego**

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

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

I - como empregado:

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

(...)

Já o art. 3º da CLT:

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

Assim os requisitos, cumulativos, capazes de caracterizar a relação de emprego são: a personalidade, a habitualidade (não eventual), a onerosidade e a subordinação.

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

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

Na subordinação estrutural, integrativa ou objetiva se refere a uma submissão do empregado ou contratado à estrutura da organização em que está inserido. Ela é defendida pelo jurista Maurício Godinho Delgado, que define como: “a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços”.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

(...)

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

Demonstrada nos autos, **a partir dos elementos probatórios** apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, **mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego,**

correto o procedimento fiscal **ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.**

(...)

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

(Grifos não originais)

### Características da Pejotização

A primeira tarefa que compete à fiscalização é diferenciar uma terceirização de uma pejotização.

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

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

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

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

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

1. Contrato de prestação de serviço de forma “padrão” para todos os contratados. Considerando que a premissa na pejotização é a liberdade contratual para negociar o serviço que será prestado, a presença de forma pré-definida se amolda mais a relação de emprego.
2. Contratos com denominação genérica de serviços, por exemplo, serviços médicos, desenvolvimento de projetos, consultoria. Considerando que é o contrato que faz as “regras” entre as partes, não havendo outra forma de regular a relação, os serviços a serem prestados devem estar descritos de forma detalhada no instrumento. A determinação posterior de como deve ser a prestação do serviço é uma característica da relação de emprego.
3. Determinação de valor fixo por serviço prestado e o pagamento de valores compatíveis somente na relação de emprego.

No pagamento por serviço contratado no âmbito civil, não é comum o pagamento de vale alimentação, plano de saúde, indenização mensal de transporte ou hospedagem, que são direitos assegurados a à empregados.

4. Contratação de várias pessoas jurídicas para trabalharem em cooperação entre elas.

Considerando a liberdade de cada contratado para prestar o serviço, é incomum o trabalho entre eles de forma coordenada, pois não existe “uma gerência”, em nível superior, que direcione os trabalhos. Neste tipo de relação, não há o controle hierárquico, o que inviabiliza o modelo. Diferentemente é relação de emprego, que a subordinação permite exatamente que o trabalho dos vários empregados seja coordenado por alguém em nível hierárquico superior.

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

A relação de emprego tem uma característica que lhe é peculiar, a subordinação. A subordinação, por sua vez, é indissociável de outro conceito, o poder gerencial.

**É uma relação causa e efeito, se presente o controle gerencial do tomador (causa) sempre estar presente a subordinação do contratado (efeito), todavia, não havendo controle gerencial, também não haverá a subordinação.**

Nestes termos, faz pouco sentido discutir se há subordinação jurídica ou estrutural na relação estabelecida, pois o ponto central, e que vai fazer a diferenciação, é como o controle gerencial é exercido pelo tomador do serviço.

**Se, na análise do caso concreto, é possível verificar o poder gerencial do tomador sobre a forma, modo, local, e demais características essenciais do serviço a ser prestado, seu poder gerencial é máximo e, como decorrência lógica, a outra parte é subordinada na relação estabelecida.**

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

Então, em uma terceirização válida, ainda que sob forma de pejetização, o contratado deve dispor de uma liberdade e flexibilidade muito maior ao prestar o serviço, se comparado a uma relação de empregado.

Do contrário, não estamos diante de uma terceirização válida, pois, se o serviço é prestado com as mesmas características diretivas da relação de emprego, o contrato se presta a mascarar uma relação de emprego subjacente.

Isso posto, e conforme julgados do próprio STF, a licitude da terceirização, determinada no Tema 725, não é um conceito amplo, com fim de cancelar todo e qualquer contrato firmado entre pessoas jurídicas para prestação de serviço, também não se pode afirmar o oposto, entender que toda a relação denominada “pejotização” não é válida.

**O princípio da primazia da realidade pede, antes de tudo, a avaliação dos fatos com fim de determinar se há uma correspondência entre as normas estabelecidas no contrato, e a forma como, no mundo real, o serviço é prestado. Não estabelecido a correspondência entre contrato e realidade, não se pode cogitar a aplicação do Tema 725 do STF.**

O contrário, estabelecida a relação contrato x realidade, não se pode negar a forma de prestação tão somente sob o argumento da legalidade de contratar serviços fora das regras previstas pela CLT.

#### **Provas apresentadas no caso concreto**

As provas apresentadas no caso concreto dá conta da existência da prestação de serviço de consulta médica, feita pelos sócios da pessoa jurídica REDECOR, de dois modos distintos:

A primeira em uma infraestrutura própria como equipamento, enfermagem, recepcionista, em espaço locado dentro do Hospital, na especialidade de cardiologia, tem contorno de uma terceirização válida:

Tais documentos demonstram que, ao contrário das premissas incorretas contidas no Auto de Infração, a clínica possui excelente estrutura própria, com amplo ativo fixo, detalhado nos anos de 2010 e 2011, **além de consultórios para atendimento com equipamentos adquiridos e mantidos pela clínica**, inclusive no período de 2012 a 2014, **corpo de funcionários próprios que inclui Auxiliar de Enfermagem, Técnico de Enfermagem, Recepcionista, dentre outros (folhas de pagamento anexas) e médicos que atendiam tanto dentro do próprio estabelecimento, quanto fora. Cumpre registrar ainda que a clínica possui duas unidades e pretende dar início à construção de uma terceira na região administrativa da Ceilândia**, conforme Projeto de Arquitetura anexado, em imóvel adquirido por intermédio de Financiamento firmado com a Caixa Econômica Federal (Escritura Pública de Compra e Venda e Contrato de Financiamento também anexados à Impugnação). Quiçá porque ao final daquela petição havia a colação afinada ao direito de defesa do contribuinte “O Impugnante protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos.”, a Autoridade Julgadora entendeu não existirem provas e, equivocadamente, ignorou todos os anexos acostados àquela petição.

(grifos não originais)

E outra quando atendia à pacientes internados no hospital. Neste caso, toda a infraestrutura e direcionamento do trabalho era do contratante, e o contratado só prestava serviço de mão de obra. Aqui a relação mais se amoldava a uma relação empregatícia, e a pejetização era uma simulação da realidade, tal qual aponta o Relatório Fiscal.

Todavia, a fiscalização não fez distinção entre essas duas modalidades e considerou todas as notas fiscais emitidas pelo hospital como base de cálculo para apuração do rendimento dos sócios na pessoa física.

Assim, pela falta de separação entre essas duas modalidades distintas de prestação de serviço, entendo pelo cancelamento integral do auto de infração.

### **Conclusão**

Pelas razões acima expostas, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento para exonerar o crédito tributário.

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias**