



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



**Processo nº** 19839.010151/2010-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-012.439 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2024  
**Recorrente** HMP SERVICOS MEDICOS S.C. LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1988 a 30/06/1994

#### **DECADÊNCIA**

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando não há pagamento antecipado, ou da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte recolhe antecipadamente o tributo devido, ainda que de forma parcial.

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

Tratando-se de exigência fiscal embasada na caracterização de segurados empregados, imprescindível a caracterização dos pressupostos fáticos habitualmente existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, quais sejam: serviços prestados por pessoa física, subordinação, habitualidade / não eventualidade e onerosidade.

Não tendo a fiscalização demonstrado a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário, impõe-se o cancelamento do mesmo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: 1. reconhecer que os seguintes créditos tributários foram atingidos pela decadência: (i) todos os créditos referentes à competência 11/1992 e aquelas que lhe são anteriores, independentemente da regra aplicável; e (ii) nos termos do art. 150, § 4º, do CTN: (a) tocante às competências do período de 12/1992 a 04/1993, inclusive, os créditos referentes às contribuições dos segurados, da empresa e SAT/RAT; (b) ) tocante às competências do período de 05/1993 e 06/1993, inclusive, os créditos referentes às contribuições dos segurados; (c) tocante à competência 07/1993, os créditos referentes às contribuições dos segurados, da empresa, SAT/RAT e destinados a terceiros; e 2. no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 87) interposto em face da Decisão-Notificação nº 21.606-0/397/98 (p. 75), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata o presente de lançamento de débito, de contribuições devidas ao FPAS e Terceiros, decorrentes da aplicação das alíquotas próprias, calculadas sobre pagamentos efetuados pela Notificada, à "trabalhadores, prestadores de serviços médicos". A Notificada contratou, indiretamente, trabalhadores para exercerem atividades diversas na área médico-hospitalar, atividades essas coincidentes com o seu objeto social precípua. Tais trabalhadores, não obstante desempenhassem suas atividades nas instalações hospitalares da sede da Notificada, foram contratados por pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, as quais, assim, atuaram como empresas interpostas. A Fiscalização, ante o exposto, caracterizou os prestadores de serviços como empregados da Notificada, uma vez que a relação entre a Notificada e os referidos trabalhadores, que exerceram atividades na área médico-hospitalar, conteve todas as características de uma verdadeira relação empregatícia.

A empresa apresentou defesa tempestiva, requerendo a improcedência do lançamento, alegando o que se segue:

- a) que a NFLD tem por objeto compelir a Impugte. a recolher contribuições decorrentes do pagamento "a trabalhadores avulsos" e "empresas prestadoras de serviços médicos";
- b) que a legislação citada na NFLD constitui-se de leis ordinárias, não sendo portanto, leis complementares e por isso, inconstitucionais, posto que a contribuição social somente pode ser exigida mediante o concurso de lei complementar e na sua falta, torna-se inexigível;
- c) que as contribuições devem ser apuradas com base em folhas de pagamento, onde deve constar a remuneração dos empregados; entretanto, no presente caso, não foi o que ocorreu, pois as contribuições foram calculadas sobre pagamentos feitos a trabalhadores avulsos e empresa terceirizadas, que não são empregados;
- d) que sobre a folha de pagamento incide o FINSOCIAL, havendo, portanto, uma bi-tributação, o que é vedado;
- e) que a Impugte. dedica-se à atividade médica-hospitalar, dispondo de um corpo clínico próprio; quanto aos médicos contratados, os quais não são empregados, pois apenas utilizam-se do hospital para realizarem, por exemplo, cirurgias, o que não seria possível em seus consultórios particulares; que neste mister, são os médicos ou os planos de saúde que remuneram o Impugte. e não o contrário;
- f) que o médico é um profissional que comumente exerce seu mister em diversos hospitais, além de possuírem clínicas ou consultórios particulares;
- g) que o Impugte. celebrou contratos de prestação de serviços com diversas empresas médicas e até mesmo com consultórios particulares, fato que a fiscalização tomou conhecimento, e que tal procedimento é lícito e comum entre os que se dedicam à atividade médica; que muitas empresas contratam serviços, por exemplo, de limpeza, segurança, etc., mas nem por isso estes profissionais são considerados empregados;

- h) que o Impugte. possui corpo clínico próprio, cujos componentes são empregados, que além de atender seus pacientes, atende a Planos de Saúde Médica e por isso necessita de especialistas, em cada área médica, levando-a a contratar clínicas médicas e consultórios particulares, que, efetivamente, ficam a disposição do Impugte., para atender casos específicos, enquanto que os seus profissionais atendem aos casos comuns e corriqueiros;
- i) que a Fiscalização não poderia exigir contribuições em comento, sob a alegação de que os médicos que prestam serviços ao Impugte. são seus empregados; que a definição do profissional, ser prestador de serviços ou empregado é matéria exclusiva da Justiça do Trabalho;
- j) que os médicos e estagiários contratados não são seus empregados, mas prestadores de serviços médicos, com firmas regularmente constituídas;
- k) que os médicos contratados para prestarem serviços ao Impugte. desempenham livremente as suas funções, sem qualquer interferência do Impugte., sem subordinação, não possuem horário de trabalho, não recebem salário, mas sim remuneração pelos serviços efetivamente prestados;
- l) que as clínicas contratadas prestam serviços igualmente em outros hospitais e atendem pacientes que as procuram, não ficando os médicos à disposição do Impugte.;
- m) que a jurisprudência tem decidido que os médicos, prestadores de serviços, mediante contrato escrito, inscritos como contribuintes do ISS, não podem ser enquadrados como empregados, socorre-se de julgados;
- n) que a contribuição social que incidia sobre a remuneração paga a autônomos, diretores e trabalhadores avulsos foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal;
- o) que a jurisprudência trabalhista não considera empregado, o médico que não preenche os requisitos do artigo 3º da CLT. Arrola julgados;
- p) que não podia a fiscalização decidir que os médicos e as clínicas contratadas eram empregados do Impugte., como não são, e portanto não sendo empregados, indevida se mostra a exigência fiscal.

O órgão julgador de primeira instância julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos da susodita Decisão-Notificação n.º 21.606-0/397/98 (p. 75).

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 87, reiterando, em síntese, os termos da impugnação.

À p. 181 consta despacho da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) informando que, *na execução fiscal n.º 0030534-20.1999.403.6182 (DE13CAD n.º 32.379.867-5), à qual esteve apensada a execução fiscal n.º 0041263-08.1999.403.6182 (DEBCAD n.º 32.379.871-3 e 32.675.956-5) até fevereiro de 2017, foi proferida decisão interlocutória que reconheceu a decadência das competências de janeiro de 1988 a novembro de 1992, relativas ao DEBCAD 32.675.956-5.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débitos referentes às (i) contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, dos empregados e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como às (ii) contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre os valores pagos trabalhadores, prestadores de serviços médicos, no período de janeiro/1988 a junho/1994.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 24), tem-se que:

2. O fato gerador das contribuições previdenciárias cobradas pela NFLD em referência é o pagamento ou crédito, efetuado pela sociedade ora notificada, de remuneração a trabalhadores, prestadores de serviços médicos, nos termos do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

2.1 - A sociedade em referência contratou, indiretamente, trabalhadores para exercerem atividades diversas na área médico-hospitalar, isto é, atividade coincidente com o seu objeto social precípua; tais trabalhadores, não obstante desempenhassem suas atividades nas instalações hospitalares da sede da sociedade, foram contratados por pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, as quais, assim, atuaram como empresas interpostas.

Uma vez que a relação entre a sociedade ora notificada, tomadora final dos serviços, e os trabalhadores contratados indiretamente contiveram todas as características de uma relação de emprego, evidencia-se que a remuneração indiretamente paga ou creditada aos trabalhadores que exerceram atividades em suas instalações hospitalares foi indevidamente classificada em sua escrituração mercantil como pagamento efetuado por serviços contratados ou por serviços de terceiros, quando, em verdade, trata-se de verba de natureza salarial.

Desta forma, independentemente da forma de contratação dos trabalhadores, o salário-de-contribuição, correspondente ao pagamento ou crédito efetuado às pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, deixou de ser incluído, juntamente com a remuneração efetuada aos demais empregados da sociedade ora notificada (empregados administrativos, secretárias, enfermeiros etc), no cômputo do salário-de-contribuição total para fins de apuração das contribuições sociais devidas pela sociedade ora notificada, o que motivou a lavratura da presente NFLD.

A Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende, em síntese, os seguintes pontos:

(i) improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que os trabalhadores avulsos e empresas prestadoras de serviços (clínicas médicas), por não se tratarem de empregados, não incide contribuição previdenciária sobre os respectivos pagamentos;

(ii) as legislações citadas na autuação são leis ordinárias e a Constituição exige lei complementar para a cobrança das contribuições em análise;

(iii) bis in idem, pois sobre a folha de pagamento já incide FINSOCIAL;

(iv) a Recorrente possui corpo clínico próprio e os profissionais médicos que compõem esse corpo clínico efetivamente são empregados da Autuada;

(v) a definição do profissional ser prestador de serviço ou empregado é de competência exclusiva da Justiça do Trabalho; e

(vi) a jurisprudência tem decidido de forma reiterada que os médicos prestadores de serviço mediante contrato inscrito, inscritos como contribuintes do ISS (requisitos que se verificam no presente caso), não podem ser enquadrados como empregados.

Passemos, então, à análise das razões de defesa da Recorrente.

### **Da Decadência**

Embora não tenha sido alegada pela Recorrente, por se tratar de matéria de ordem pública, que pode ser conhecida a qualquer momento, inclusive de ofício, impõe-se verificar, no caso em análise, se o direito de o Fisco constituir o crédito tributário foi atingido (ou não) pela decadência.

No que tange à aferição do lustro decadencial, dois aspectos devem ser considerados: o prazo e o termo inicial para contagem da decadência.

Quanto ao prazo decadencial, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os art. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 e editou a Súmula Vinculante n.º 8, com o seguinte teor:

Súmula Vinculante n.º 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A partir da edição da Súmula Vinculante n.º 8, ocorrida em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatá-la.

Desse modo, o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias passa de dez para cinco anos, nos termos do CTN.

Falta agora determinar o termo inicial para sua contagem.

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Destarte, é primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

No caso em análise, o despacho de p. 181 da PGFN noticia que, no âmbito judicial, *foi proferida decisão interlocutória que reconheceu a decadência das competências de janeiro de 1988 a novembro de 1992, relativas ao DEBCAD 32.675.956-5, com base no art. 173, I, do CTN.*

Outrossim, tomando por empréstimo o despacho da Unidade de Origem constante às p.p. 177 a 180 do PAF 19839.001472/2010-35, da mesma Contribuinte - referente, inclusive, ao mesmo período fiscalizado – julgado nesta mesma sessão de julgamento, tem-se que:

8 - No presente crédito, com ciência do contribuinte em 17/08/1998, é possível afirmar que as competências de **01/1988 a 11/1992** estariam decadentes, considerando-se o prazo decadencial previsto no art.173, I, ou no art.150, § 4º do Código Tributário Nacional-CTN.

9 - Quanto à regra específica do Art. 150, "caput", § 4º do CTN (prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador) a mesma é aplicável a este crédito (**vide tabela abaixo**), uma vez que, existem recolhimentos para as rubricas **segurados, empresa, sat/rat** nas competências **12/1992 a 04/1993**, para **segurados** no período de **05/1993 a 06/1993** e para as **todas as rubricas** na competência **07/1993**, conforme se verifica na tela de Consulta Conta Corrente de Estabelecimento do Sistema de Arrecadação-DATAPREV.

(...)

10 - Diante do acima exposto, é possível concluir que deve ser reconhecida a **decadência parcial do débito** objeto desta notificação, **excluindo-se as competências consideradas extintas pela decadência**, compreendidas no período de **01/1988 a 11/1992, 12/1992 a 04/1993 (segurados, empresa, SAT/RAT), 05/1993 a 06/1993 (segurados) e 07/1993**, mantendo-se **como não decadentes os demais lançamentos do crédito**.

O lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que, no presente caso, ocorreu em 17/08/1998, conforme informação constante na p. 57.**

Neste espediente, à luz do despacho da PGFN de p. 181, bem como daquele exarado pela Unidade de Origem às p.p. 177 a 180 do PAF 19839.001472/2010-35, impõe-se o reconhecimento da perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, nos seguintes termos:

- até a competência 11/1992, inclusive, independentemente a regra aplicável; e
- nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, as seguintes competências e contribuições:
  - de 12/1992 a 04/1993, em relação às contribuições dos segurados, da empresa e SAT/RAT;
  - 05/1993 e 06/1993, em relação às contribuições dos segurados, e
  - 07/1993, em relação a todas as contribuições (empresa, segurados, SAT/RAT e terceiros).

### **Da Pejotização**

Conforme sumariamente relatado acima, tem-se que o lançamento tributário decorre da desconsideração, pela Fiscalização, da contratação realizada pela Recorrente da prestação de serviços médicos por meio de pessoas jurídicas, a denominada pejotização.

Neste espedeque, antes de adentrar no exame do caso concreto, impõe-se uma análise teórica do tema. Para tanto, socorro-me aos escólios do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, então presidente da 1ª TO d 2ª Câmara desta 2ª Seção, consubstanciados no Acórdão 2201-004.378, *in verbis*:

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

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

(...)

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

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício. Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

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

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

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

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um 'facere' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despicienda 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 nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

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

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

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

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

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

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

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

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

Com essas considerações, passemos à análise do caso concreto.

O Órgão Julgador de primeira instância, corroborando o entendimento da fiscalização, concluiu que a contratação de segurados empregados por empresa interposta é ilegal, quando se trata da prestação de serviços em atividade-fim, e presentes os requisitos da relação empregatícia.

Verifica-se, pois, que o núcleo da autuação está no binômio “contratação de prestação de serviços em atividade fim” e “requisitos da relação empregatícia”.

Pois bem!

No que tange aos “requisitos da relação empregatícia”, cumpre destacar que a autoridade administrativa fiscal não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar a caracterização dos pressupostos fáticos habitualmente existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, quais sejam: serviços prestados por pessoa física, subordinação, habitualidade / não eventualidade e onerosidade.

Em verdade, analisando-se o Relatório Fiscal (p. 24) emitido pela Fiscalização, verifica-se que neste **não consta** qualquer análise, exame, observação e/ou comentário acerca dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício.

É o que se infere, pois, da leitura do excerto abaixo reproduzido do REFISC:

2. O fato gerador das contribuições previdenciárias cobradas pela NFLD em referência é o pagamento ou crédito, efetuado pela sociedade ora notificada, de remuneração a trabalhadores, prestadores de serviços médicos, nos termos do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

2.1 - A sociedade em referência contratou, indiretamente, trabalhadores para exercerem atividades diversas na área médico-hospitalar, isto é, atividade coincidente com o seu objeto social precípua; tais trabalhadores, não obstante desempenhassem suas atividades nas instalações hospitalares da sede da sociedade, foram contratados por pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, as quais, assim, atuaram como empresas interpostas.

Uma vez que a relação entre a sociedade ora notificada, tomadora final dos serviços, e os trabalhadores contratados indiretamente contiveram todas as características de uma relação de emprego, evidencia-se que a remuneração indiretamente paga ou creditada aos trabalhadores que exerceram atividades em suas instalações hospitalares foi indevidamente classificada em sua escrituração mercantil como pagamento efetuado por serviços contratados ou por serviços de terceiros, quando, em verdade, trata-se de verba de natureza salarial.

Desta forma, independentemente da forma de contratação dos trabalhadores, o salário-de-contribuição, correspondente ao pagamento ou crédito efetuado às pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, deixou de ser incluído, juntamente com a remuneração efetuada aos demais empregados da sociedade ora notificada (empregados administrativos, secretárias, enfermeiros etc), no cômputo do salário-de-contribuição total para fins de apuração das contribuições sociais devidas pela sociedade ora notificada, o que motivou a lavratura da presente NFLD.

Dessa forma, não há que se falar, no caso concreto, em procedência do lançamento fiscal em razão da caracterização dos elementos típicos da relação de emprego, tendo em vista que, conforme acima demonstrado, assim não procedeu a fiscalização.

Com relação ao fundamento do lançamento referente à “contratação de prestação de serviços em atividade fim”, entendo que melhor sorte não assiste à autuação.

Isto porque, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324, declarou a legalidade da terceirização de serviços tanto na atividade-meio quanto na atividade-fim das empresas.

Concluiu, pois, aquela Corte Suprema, no julgamento da ADPF nº 324, que *é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho em pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, revelando-se inconstitucionais os incisos I, III, IV e VI da Súmula 331 do TST.*

Confira-se, pela sua importância, a ementa do julgado supracitado da Egrégia CORTE Suprema:

DIREITO DO TRABALHO . ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE -FIM E DE ATIVIDADE - MEIO . CONSTITUCIONALIDADE.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não

estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

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

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

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

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

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

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

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

Neste esboço, considerando que a contratação de empresa prestadora de serviço da atividade-fim da contratante não é ilegal e/ou inconstitucional e que, por si só, portanto, não é hábil para a caracterização de eventual vínculo empregatício entre as partes envolvidas e que, no caso concreto, a fiscalização não se desincumbiu desse seu ônus, impõe-se o provimento do recurso voluntário com o consequente cancelamento do lançamento fiscal.

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para (1) reconhecer que os seguintes créditos tributários foram atingidos pela decadência: (i) todos os créditos referentes à competência 11/1992 e aquelas que lhe são anteriores, independentemente da regra aplicável; e (ii) nos termos do art. 150, § 4º, do CTN: (a) tocante às competências do período de 12/1992 a 04/1993, inclusive, os créditos referentes às contribuições dos segurados, da empresa e SAT/RAT; (b) ) tocante às competências do período de 05/1993 e 06/1993, inclusive, os créditos referentes às contribuições dos segurados; (c) tocante à competência 07/1993, os créditos referentes às contribuições dos segurados, da empresa, SAT/RAT e destinados a terceiros; e (2) no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior