



Receita Federal

Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08

ACÓRDÃO Nº 108-028.121 - 32ª TURMA DA DRJ08
DATA DA SESSÃO 30 DE AGOSTO DE 2022
PROCESSO Nº 13136.720967/2021-51
INTERESSADO _____
CNPJ/CPF _____

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO. COMPETÊNCIA FUNCIONAL. POSSIBILIDADE.

Independentemente de prévia ação ou declaração judicial específica, o AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil tem competência legal, no curso da auditoriafiscal, para reconhecer a caracterização de vínculo empregatício, visando à tributação de contribuições previdenciárias.

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. COMPETÊNCIA FUNCIONAL. POSSIBILIDADE.

Independentemente de prévia ação ou declaração judicial específica, o AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil tem competência legal, no curso da auditoriafiscal para fins de lançamento tributário, para desconsiderar ato ou negócio jurídico, impondo-se, entretanto, a devida e comprovada motivação dos respectivos fatos ensejadores, conforme, inclusive, decisão com repercussão geral, proferida pelo STF.

CONTRATAÇÃO PLANTONISTA, MÉDICO OU PROFISSIONAL DE SAÚDE. CARACTERIZAÇÃO DE RELAÇÃO DE EMPREGO. LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991, REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048, DE 6 DE MAIO DE 1999 E INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2009, ARTIGO 6º, XXVI.

O reconhecimento da natureza de relação de emprego na hipótese da contratação de plantonistas, médicos e profissionais da saúde, em geral, deve necessariamente compatibilizar as pertinentes disposições da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e seu Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 com as disposições da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 (do inciso XXVI do artigo 6º), sendo imprescindível a análise detalhada e conclusiva das circunstâncias que inequivocamente estabeleçam a relação de emprego.

Impugnação Procedente**Crédito Tributário Exonerado****ACÓRDÃO**

Acordam os membros da 32ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente a Impugnação, ficando exonerados os créditos tributários lançados.

Acórdão sujeito ao reexame necessário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, e artigo 70, § 3º do Decreto nº 7.574/2011, em face do disposto no artigo 1º, § 2º da Portaria MF nº 63, de 9/2/2017.

A efetivação da exoneração do crédito tributário, ora decidida, fica condicionada a manutenção desta decisão pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Sala de Sessões, em 30 de agosto de 2022.

ALBERTO DE CASTRO FERNANDES JÚNIOR – Relator

MAYRA NOGUEIRA - Presidente

Participou do presente julgamento o Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil Pablo Eduardo Nais Magri, membro titular desta Turma.

RELATÓRIO

FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO FISCAL.

Trata-se de processo administrativo fiscal para constituição de crédito tributário correspondente às contribuições previdenciárias e contribuições para terceiros (entidade ou fundos) incidentes sobre a remuneração de segurados empregados.

Os valores lançados (principais e acréscimos legais), assim como respectivos fundamentos legais estão informados nos Autos de Infrações (fls. 2/12 e 14/33), dos quais o Relatório Fiscal (Relatório Fiscal – fls. 47/95) informa, em síntese, que:

1. O lançamento deu-se basicamente pela seguinte razão¹²:

2

*1.1) **Pejotização:** foram encontrados indícios de pessoa física prestando serviços médicos como pessoa jurídica, onde os pagamentos são realizados às empresas, nos anos de 2017 a 2018.*

(...).

*3) **PEJOTIZAÇÃO:** ao se analisar os contratos de parceria entre o _____ de _____ e as empresas a seguir relacionadas observa-se que os prestadores dos serviços possuem características inerentes a dos segurados empregados:*

(...).

2. São os seguintes os documentos com base nos quais consta ter sido realizado o lançamento fiscal:

2) Documentação analisada no decorrer da ação fiscal:

- Contratos de Prestação de Serviços;*
- Contrato Social de todas as empresas;*
- Balancetes de Verificação das empresas;*
- Comprovantes de Endereço das Empresas e dos Sócios;*
- SPED nota Fiscal – NF-e;*
- Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP;*
- SPED contábil;*
- Guias de Recolhimento das Contribuições Previdenciárias – GPS;*
- Documentação extraída dos Sistemas de Controle Interno da Receita Federal.*

3. Ressalva que os contratos firmados com os prestadores de serviços “é o mesmo, um contrato padrão” e destaca e transcreve estipulações contratuais, concluindo:

¹ Nas transcrições os destaques são reproduzidos conforme os originais.

² Segue um quadro informando as pessoas jurídicas e respectivos CNPJ.

3.2.2) Conforme ficou constatado, o _____ recorreu de uma sistemática irregular de contratações de empregados, profissionais da área de medicina e fisioterapia, realizando-as através de contrato de prestação de serviços celebrados com esses profissionais na figura de empresários, sócios de pessoas jurídicas – PJ.

3.2.3) A formação da convicção da existência do fato gerador se deu através dos fatos e evidências que comprovam que quem de fato prestava serviços para a atuada eram pessoas físicas na figura de sócios das pessoas jurídicas – PJ, mantendo-se de fato entre a atuada e os prestadores de serviços uma relação de emprego na forma como preceitua a Lei n° 8.212/91 em seu artigo 12, inciso I, alínea a.

(...).

3

4. Enuncia os fundamentos que respaldam o procedimento:

3.2.4) *Cumpre informar de imediato que é inerente à função da fiscalização constatar a existência ou não da relação empregatícia entre a empresa fiscalizada e as pessoas físicas que lhe prestem serviço, independentemente da forma como foram contratadas, nos termos do § 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo decreto n° 3.048/99. Nesse contexto, aplica-se à relação previdenciária o princípio da primazia da realidade, significando que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer.*

5. Aborda, então os aspectos relativos à caracterização do vínculo empregatício:

3.2.7.1) **Pessoa física e pessoalidade:** *é dispensável a existência da PJ na execução dos trabalhos. Necessário é na verdade que exista uma pessoa específica, preparada e com capacidade técnica adequada para cumprimento da demanda contratada. Daí a pessoalidade. Quem detém o conhecimento e que realiza as tarefas designadas é a pessoa física e não a pessoa jurídica. O contrato de trabalho é ajustado em função de determinada pessoa. Nesse sentido é que se diz que o contrato de trabalho é intuitu personae. O trabalho com o qual o empregador tem o direito de contar é o de determinada e específica pessoa e não outra. A prestação dos serviços é feita por pessoas físicas, representadas por profissionais da área de medicina, contratadas sob a máscara de pessoas jurídicas. Apesar da formalização de contrato como sendo entre pessoas jurídicas, atuada e seus prestadores de serviços, isto não condiz com a realidade quando da execução dos serviços. A prestação dos serviços somente é feita por pessoas físicas por ser esta a forma admitida. Com o exposto, fica claro que a relação se dá entre o _____ de _____ e os contratados na identidade de suas pessoas físicas.*

3.2.7.2) **Não eventualidade:** *diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da empresa. Sobre a não eventualidade deve-se destacar que ela não deve ser confundida com a frequência, com a jornada, com o horário de trabalho ou com o local onde se desenvolve o trabalho. Diz respeito somente à natureza do serviço. Quanto a esse pressuposto, o _____ Miranda Moreira de _____ é uma empresa que tem por objeto social a prestação de assistência hospitalar, nele funcionando todas as especialidades médicas, tais como alergista, anestesista, angiologista,*

cardiologista, cirurgião de cabeça e pescoço, cirurgião buco maxilar, cirurgião geral, cirurgião pediátrico, prestados no estabelecimento do _____ de _____, o que reforça a tese de subordinação. Os contratos entre o _____ de _____ e as pessoas jurídicas – PJ que acobertariam a relação laboral são uniformes, têm o mesmo padrão, conteúdo, cláusulas e outras características, o que por si só já preconiza a subordinação, considerando que, no universo de dezenas deles, todos os contratados não têm liberalidade para interpor quaisquer parênteses, tal é a regra já imposta pela subordinação a que estão submetidos.

3.2.7.4) Remuneração: *a remuneração é a retribuição ao empregado pela prestação de serviço. Está consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, os quais são efetuados, basicamente, duas vezes ao mês, apesar de mascarados como pagamentos a pessoas jurídicas, respaldados em notas fiscais de prestação de serviços, que nessa ação fiscal estão sendo considerados como remuneração.*

4

6. Acrescenta as seguintes constatações, extraídas dos registros e cadastros da Receita Federal do Brasil:

3.8.1) Pela análise da DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte apresentada pelo _____ à Receita Federal, verifica-se que volume significativo das receitas das pessoas jurídicas é oriundo da prestação de serviços para a fiscalizada. Grande parte delas atuava com exclusividade.

Em exame das declarações GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social verificou-se que, aproximadamente, 96% (noventa e seis por cento) das pessoas jurídicas não contrataram empregados ou, em raríssimos casos, fizeram contratação de apenas um empregado, que não envolveram profissionais para atividades fins das empresas e sim para serviços burocráticos e auxiliares, sem qualificação, com baixos salários. Analisando as GFIP verificou-se também que desses 96% das pessoas jurídicas, estas declararam (em sua maioria absoluta) apenas os sócios como contribuintes individuais. As contribuições previdenciárias recolhidas eram somente sobre a retirada pró-labore estimada em um salário-mínimo. Outros apresentaram GFIP sem movimento.

7. Avalia as disposições pactuadas nos contratos firmados com as pessoas jurídicas, destacando os aspectos que considera próprios da caracterização do vínculo empregatício:

3.2.10) Serão analisados neste tópico as contratações de serviços feitas pela fiscalizada para acobertar as contratações de empregados. Constam anexados contratos firmados entre a autuada e prestadores de serviços.

3.2.10.1) Analisados os contratos de prestação de serviços que tinham a pretensão de respaldar a relação jurídica entre o _____ e as pessoas jurídicas – PJ, constatamos que tinham as mesmas características:

- Mesmo padrão, mesmo conteúdo e cláusulas comuns;*
- Cláusulas OBJETO redigidas de forma genérica, superficial e padronizada, sem descrever e especificar detalhadamente o serviço contratado;*

- *Os contratos, em sua grande maioria, são testemunhados pelas mesmas pessoas; apesar de não identificadas, as assinaturas sempre se repetem.*

3.2.19.2) De acordo com o PARÁGRAFO QUARTO: Os serviços serão prestados pelos médicos associados, quotistas ou empregados da CONTRATADA, nas dependências do CONTRATANTE. Os médicos prestadores dos serviços deverão utilizar a estrutura da CONTRATANTE, sendo-lhes vedado contratar, locar, adquirir, usar qualquer equipamento ou medicamento de terceiros, em nome da CONTRATANTE, sem autorização expressa desta.

3.2.10.3) Transcreveremos a seguir a Cláusula Quarta que dispõe sobre os valores dos serviços prestados:

CLÁUSULA QUARTA – DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE: A CONTRATANTE se obriga a:

5

...

g) Repassar à CONTRATADA os valores pagos pelos convênios/pacientes, em razão dos serviços médicos prestados, nas formas e condições ajustadas com cada convênio, pelo que declara a CONTRATADAS, neste ato, que tomou ciência prévia de cada ajuste firmado entre o Hospital e os convênios que mantém relacionamento;

h) Cientificar a CONTRATADA sobre qualquer alteração/ajuste nos valores a serem pagos, a título de honorários, pelos convênios e demais pessoas jurídicas, sejam elas de direito público ou não;

i) Proceder com o repasse dos honorários médicos em até 45 (quarenta e cinco) dias do recebimento, exceto no caso de pacientes particulares, quando o repasse ocorrerá imediatamente ao pagamento;

...

8. Segue alinhando constatações que considera relevantes na determinação do vínculo empregatício:

3.2.11) Na contabilidade do _____ não constam recebimentos de aluguéis por parte dos prestadores de serviços, identificados no item 3.2 acima, pelo uso do espaço físico do Hospital, o que reforça a caracterização da relação pessoal dos sócios com o Hospital como de segurado empregado.

3.2.12) Analisando a conta contábil nº 83520 – serviços médicos, a fiscalização apurou que em mais de 95% (noventa e cinco por cento) de todos os HISTÓRICOS dos lançamentos contábeis aparece a expressão: “Despesa com prestação de serviço médico pj a fulano de tal”.

3.2.13) Analisando algumas das prestadoras de serviços, acima elencadas, apuramos o que se segue:

(...).

9. Arrola dados de pessoas jurídicas, das quais considerou existir relação de emprego entre o respectivo sócio ou titular da empresa e o _____. Acrescenta, em cada caso, observações acerca de constatações feitas, que não seriam típicas e próprias de pessoas jurídicas que realmente existissem e fossem independentes do contratante, o _____ . Sob tal aspecto, relata as seguintes constatações:

- a) Confusão patrimonial (as empresas figuram instaladas nas dependências das residências dos sócios e não contabilizam despesas com aluguéis, consumo de água, luz e serviços de comunicações (telefone e internet);
- b) Recorrente falta de registro das empresas no CRM;
- c) Casos em que o responsável pela contabilidade dos prestadores de serviços seria o próprio profissional que presta serviços para o _____ ;

d) Estipulações contratuais com os “prestadores de serviços”, segundo as quais o _____ estaria obrigado a “Disponibilizar toda a infra-estrutura física, exames, bem como qualquer outra necessidade que fizer parte do conjunto técnico e operacional que o hospital possuir”. Conclui:

3.2.14) Depois do exposto fica claro que as empresas acima relacionadas são empresas criadas com a única finalidade de atender a uma exigência da Contratante afim de mascarar a verdadeira relação de emprego existente entre o médico e o _____ . Assim estatui o art. 15 da lei nº 8.212/91:

(...).

10. Ressalva as disposições da do artigo 206 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

11. Acrescenta constatações e ressalvas, quanto à caracterização da relação de emprego, em face das presentes circunstâncias:

3.2.15) Conclusões: pelas exposições retro, foram demonstrados fatos, relações e situações, pode-se concluir, com segurança, a existência de relação de emprego entre o _____ e os profissionais contratados. É de se registrar, que não é requisito essencial na definição de empregado a exclusividade da prestação dos serviços. Não é necessário que o empregado preste serviços a somente um empregador. A lei não faz essa exigência. Assim, plenamente justificado o recebimento pelo empregado de eventuais valores como remuneração além daqueles pagos pela fiscalizada. Os contratos de prestação de serviços são padronizados, têm o mesmo conteúdo, cláusulas comuns e descrição do objeto feita de forma genérica. Pelo

amplamente exposto fica evidenciado que os contratados como prestadores de serviço, na verdade, eram os profissionais, pessoas físicas na figura de um ou mais sócios das pessoas jurídicas – PJ que, em caráter não eventual, executavam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades fins da empresa fiscalizada na obtenção de resultados operacionais, objeto do seu empreendimento econômico. Portanto, estão presentes na relação laboral em análise os elementos básicos que definem a relação de emprego, ou seja, subordinação, não eventualidade e pessoalidade na prestação do trabalho, mediante remuneração. Desconsiderar a personalidade jurídica, no presente caso, não significa desconstituir a pessoa jurídica e sim não a reconhecer como tal, no que diz respeito às contribuições sociais, para que sejam tidos como salários-de-contribuição os pagamentos efetuados aos segurados empregados aqui alcançados.

12. Reporta-se às manifestações do _____ na sua página eletrônica, concluindo:

*Ora, esses Princípios Filosóficos coadunam com o descrito na Prestação de serviços de **hoteleria** hospitalar. Para tanto faz-se necessário que o Hospital disponha de MÉDICOS (pessoas físicas) qualificados para a realização desse atendimento humanizado. Quem detém o conhecimento e que realiza as tarefas designadas é a pessoa física e não a pessoa jurídica. A hotelaria hospitalar privilegia "a satisfação de todas as necessidades do paciente bem como a integridade física, a privacidade, a individualidade; respeitando os valores éticos e culturais, com o máximo de confidencialidade de toda e qualquer informação pessoal." (WATANABE, 2008). "O caminho encontrado é a hotelaria*

7

hospitalar, uma tendência que veio para livrar os hospitais da "cara de hospital" e que traz em sua essência uma proposta de adaptação à nova realidade do mercado, modificando e introduzindo novos processos, serviços e condutas" (TARABOULSI, 2003, p. 18).

13. Informa os fundamentos legais que dão base aos lançamentos fiscais e aos parâmetros determinantes dos valores apurados e complementa, concluindo, com as informações relativas à apresentação de contestação.

O Relatório Fiscal se encontra acompanhado de documentos diversos, dentre os quais: a) planilha demonstrativa dos valores considerados, mês a mês, por prestador de serviços (pessoas jurídicas, identificadas pela denominação e número do CNPJ); b) planilha com relação das correspondentes notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas; c) intimações, contratos de prestação de serviços, contratos societários e notas fiscais, respostas de intimações, inclusive de prestadores de serviços.

IMPUGNAÇÃO – RAZÕES DO CONTRIBUINTE.

O _____ apresentou sua Impugnação (fls. 6.416/6.456), com a qual, em síntese:

1. Protesta pela tempestividade e pela suspensão da exigibilidade dos créditos tributários lançados.
2. Assim resume as razões que entende teriam dado base aos lançamentos fiscais:

Conforme se verifica do Relatório Fiscal (fls. 47/96), a autuação fiscal decorre da premissa de que o Impugnante teria se utilizado de pessoas jurídicas interpostas com a finalidade de ocultar vínculo empregatício supostamente existente entre o Hospital e os médicos prestadores de serviços, para, assim, não se submeter ao recolhimento da Contribuição Previdenciária patronal, bem como da Contribuição de Terceiros destinada a outras entidades.

A Fiscalização, então, desconsiderou os contratos de prestação de serviços pactuados entre o Impugnante e 42 (quarenta e duas) pessoas jurídicas, passando a considerar os valores constantes das Notas Fiscais emitidas como se salário fossem, exigindo a Contribuição Previdenciária patronal, Contribuição ao GILRAT e a Contribuição de Terceiros, totalizando o valor principal de R\$ 1.921.394,06, acrescido de multa de ofício (75%) e juros de mora, conforme resumido no quadro abaixo:

(...).

3. E assim avalia o procedimento:

Contudo, a desconsideração dos contratos legítimos pactuados entre o Impugnante e as pessoas jurídicas prestadoras de serviços é absolutamente ilegal e não encontra respaldo na legislação tributária, revelando um viés puramente oportunista e arrecadatário da Fiscalização, em franco descompasso com a esperada moralidade pública.

4. Resume as teses que defende:

8

Assim, como se demonstrará a seguir, a autuação fiscal não merece prosperar, posto que:

(i) a competência para processar e julgar as controvérsias trabalhistas é exclusiva da Justiça do Trabalho (artigo 114, incisos I e IX, da Constituição Federal);

(ii) a autuação fiscal é baseada em presunção, pois não logrou êxito na comprovação dos elementos da relação empregatícia;

(iii) a desconsideração de pessoa jurídica e de negócios jurídicos válidos exige a prova do desvio de finalidade e da confusão patrimonial e é ato exclusivo do Poder Judiciário, à luz do artigo 50 do Código Civil;

(iv) a legislação trabalhista permite o desenvolvimento de atividades de natureza científica por meio de pessoa jurídica, ainda que a prestação de serviços se refira à atividade fim do tomador dos serviços; e

(v) inexistente vínculo empregatício entre o Impugnante e os prestadores de serviços, posto que ausentes os elementos constituintes da relação empregatícia, em especial a

habitualidade e a subordinação, como já reconhecido por meio da Ação Civil Pública nº 0010550-67.2019.5.03.0135.

5. Assim, argui, preliminarmente, a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de “reconhecer vínculo empregatício”, recorrendo a dispositivos constitucionais (artigo 114, I e IX), CLT (artigo 39); Lei nº 13.844/2019 (artigo 48-A) e Instrução Normativa, acusando a ocorrência de “usurpação de competência”. Acrescenta que não teriam sido cumpridas as exigências e formalidades do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, incidindo, por isso, as disposições do artigo 59 do mesmo Decreto. Menciona e transcreve doutrina e jurisprudência.
6. Refere-se à ação civil pública nº 0010550-67.2019.5.03.0135, que teria afastado a existência dos vínculos empregatícios.
7. Referindo-se ao artigo 142 do CTN, e transcrevendo jurisprudência administrativa, defende que haveria “ausência de comprovação dos elementos da relação empregatícia – ônus da fiscalização não cumprido de forma suficiente”, assim avalia o procedimento:

A desconsideração dos negócios jurídicos válidos e a caracterização da relação empregatícia é ônus da Fiscalização, com o qual não se desincumbiu a i. Auditora Fiscal atuante. A atuação fiscal é baseada em presunção, já que não há prova suficiente que possa atribuir aos prestadores de serviços a qualidade de segurados empregados.

O lançamento fiscal faz apenas suposições sobre a existência de vínculo empregatício entre o Impugnante e as pessoas jurídicas contratadas. Ao longo do lançamento fiscal há apenas a réplica de cláusulas contratuais, um resumo da situação cadastral das pessoas jurídicas e afirmações vazias no sentido de que a criação das empresas teve como “única finalidade de atender a uma exigência da Contratante” (folha 42 do Relatório Fiscal).

9

8. Argumenta que haveria “impossibilidade de desconsideração das pessoas jurídicas e dos negócios jurídicos válidos – art. 50 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) /2002”. Ressalva as disposições da Lei nº 11.196/2005 (artigo 129). Ressalva:

No presente caso, insta ressaltar que não há nos presentes autos qualquer menção à constatação de desvio da finalidade empresarial ou confusão que pudessem autorizar a desconsideração da personalidade jurídicas das pessoas jurídicas contratadas pelo Impugnante. De todo modo, ainda que tais elementos pudessem ser comprovados, uma vez mais, a sua análise deveria ser submetida ao crivo do Poder Judiciário.

(...).

Uma vez, portanto, que não se demonstra ter ocorrido o uso ilegítimo da personalidade jurídica para fraudar o cumprimento das obrigações (desvio de finalidade) ou na ausência de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o de seus sócios (confusão

patrimonial), ainda mais pela Autoridade Fiscal sem o aval do Poder Judiciário, com fulcro no disposto no artigo 50 do Código Civil, não se pode desconsiderar a personalidade jurídica para fins de pretensa caracterização de vínculo empregatício, posto que também por este motivo o lançamento é nulo.

9. Aborda os elementos caracterizadores da relação de emprego e reitera as disposições do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, fazendo também referência à Lei nº 13.467/2017, quanto à possibilidade de terceirização da atividade-fim. Faz, também, referência às decisões do STF, relativas à ADPF 324, ADC 66 e RE nº 958.252/MG. Menciona e transcreve jurisprudência.
10. Nega que houve “elementos ensejadores de vínculo empregatício entre o hospital e os prestadores de serviços”. Retoma., então, a discussão dos elementos caracterizadores da relação de emprego.
11. Refere-se à Ação Civil Pública promovida pelo Ministério Público do Trabalho de Governador Valadares (nº 0010550-67.2019.5.03.0135), que teria desfecho favorável _____, desde a decisão de primeira instância e que teria sido mantido por decisão do TST. Junta os documentos que comprovariam suas afirmações.
12. Abordando novamente os aspectos relativos aos elementos caracterizadores da relação de emprego, destaca a ausência da impessoalidade, em face da possibilidade de troca entre os médicos prestadores de serviços. Quanto à remuneração dos serviços, referindo-se ao artigo 206 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, ressalva:

Nesse sentido, o Impugnante anexa à presente defesa também alguns contratos pactuados com os planos de saúde e com o SUS, os quais são apresentados aos prestadores de serviços para ciência da forma em que ocorrerá a remuneração dos serviços prestados (doc. 07). A bem da verdade, em função da liberdade de atuação em virtude de existência de hospitais de quadro clínico aberto, como é o caso do Impugnante, as operadoras de planos de saúde não conseguem negociar com milhares de médicos individualmente, de modo que por imposição dos convênios o pagamento dos honorários médicos é feito em conjunto com o de serviços hospitalares pela utilização de sua estrutura.

10

Assim, ao contrário do que pretenda fazer crer a Fiscalização, o Impugnante não tem qualquer ingerência ou conhecimento sobre os valores pagos diretamente pelos planos de saúde às clínicas médicas, nem pela forma de pagamento pelos serviços prestados por essas pessoas jurídicas. O Impugnante apenas repassa aos prestadores de serviços os valores indicados nas Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviços.

(...).

Por fim, válido esclarecer que não subsiste a alegação fiscal no sentido de que o mero lançamento contábil na conta de resultado como custas dos valores recebidos das operadoras de saúde e repassados aos prestadores de serviços afasta a qualidade de mero repassador dos honorários médicos, o que atrairia a exigência do crédito previdenciário.

13. Aborda, também, aspectos relativos à habitualidade e subordinação, em relação ao que argumenta:

Ou seja, para a Fiscalização, a subordinação restaria configurada, porque a atividade exercida pelos prestadores de serviços está relacionada à atividade-fim do Impugnante, de modo que a sua inserção na estrutura organizacional do Hospital atrairia a obediência às normas e ao controle dos Diretores do Hospital. As afirmações não vieram acompanhadas de nenhuma comprovação, além da mera presunção fiscal.

Em relação à prestação de serviços relacionada à atividade-fim do Impugnante, novamente é preciso repetir que esse debate está superado, principalmente a partir da Reforma Trabalhista, com a introdução da atual redação dada ao artigo 4º-A da Lei 6.019/1974, que passou a reconhecer a licitude da terceirização também da atividade-fim.

Nesse sentido, se a terceirização da atividade-fim atraísse necessariamente a subordinação, significaria dizer que o conceito de terceirização estaria fadada ao fracasso, de modo que o vínculo empregatício estaria sempre presente.

14. Transcreve passagens de depoimentos de médicos prestados nos autos da aludida Ação Civil Pública e ressalva que alguns dos prestadores de serviços já haviam se constituído e prestavam serviços como pessoas jurídicas antes da contratação com o _____. Acrescenta que os prestadores de serviços atuam também da mesma forma em outras entidades, o que “afastaria a subordinação” e demonstraria que não se trata de imposição do _____.

15. Ressalva, em tópico próprio, a “necessidade de dedução dos valores pagos à título de contribuição previdenciária pelas pessoas jurídicas – posicionamento pacífico do CARF” (sic).

16. Formula seus pedidos: a) total improcedência do lançamento; b) “abatimento” dos valores recolhidos a título de pró labore; c) protesto pela produção de provas, eventualmente necessárias.

A Impugnação encontra-se acompanhada, dentre outros, de cópias de peças processuais e de relações de notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços considerados.

11

VOTO

Presentes os requisitos legais de admissibilidade, a Impugnação deve ser conhecida.

CIRCUNSCRIÇÃO DA MATÉRIA A SER JULGADA.

O lançamento fiscal basicamente adotou a premissa de que as pessoas físicas que

figuraram como sócios-dirigentes de determinadas pessoas jurídicas mantinham, na realidade, relação de emprego com o _____.

As empresas, que figuram como contratadas para prestar serviços ao _____, estão arroladas no quadro que integra o Relatório Fiscal (fls. 50/51), que, no seu item 3.2.13, faz relato de constatações, em relação a cada uma delas.

O procedimento fiscal adota, pois, as seguintes premissas, com base nas respectivas constatações:

1. Todos os pagamentos feitos a tais empresas foram considerados como feitos aos correspondentes sócios-dirigentes (médicos e fisioterapeutas) que prestaram serviços ao _____.
2. Basicamente foram consideradas as seguintes circunstâncias como determinantes da caracterização da relação de emprego e não da prestação de serviços por pessoa jurídica, como figurou:
 - a) Assinatura de “contrato padrão”, dos quais são destacados os aspectos que seriam próprios da relação de emprego;
 - b) As relações dos prestadores de serviços (as pessoas físicas) com o _____ se amoldariam na definição legal de empregado obrigatório da Previdência Social, de que trata o inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estando, assim, presentes os elementos determinantes da relação de emprego: pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade (pagamento de remuneração);
 - c) São destacadas constatações feitas a partir da análise das DIRF que corroborariam a convicção: receitas com “volumes significativos” oriundos do _____; “grande parte” das pessoas consideradas empregadas com atuação exclusiva para o _____; percentual de 96% das empresas não contratavam empregados e as que contrataram, referiam-se a profissionais “sem qualificação”, figurando os sócios como contribuintes individuais; contribuições previdenciárias recolhidas somente sobre o pró-labore com a base-de-cálculo de um salário mínimo;
 - d) Os prestadores de serviços estão submetidos à obrigação de utilizar a “estrutura” do _____, para atender clientes desta instituição.
3. Consta análise individual das pessoas jurídicas, cujos dirigentes foram considerados empregados do _____, destacando, em cada caso, os fatos e circunstâncias que corroborariam a caracterização da contratação de empregados (item 3.2.13):

12

- a) Instalação das empresas em imóveis vinculados ao próprio “sócio” ou sua família, sem pagamentos de aluguéis e demais despesas de manutenção, assim como de fornecimento de água, energia elétrica e de comunicação;

- b) Empresas emitem notas fiscais em sequência para o _____; c) algumas empresas não cadastradas no CRM;
- c) Empresas individuais ou constituídas pelo prestador de serviços e seus familiares, sem empregados e sem estrutura própria de prestadores de serviços;
- d) Contratos com garantia de remuneração mínima pelos serviços prestados;
- e) Em alguns casos, o contabilista é o mesmo que presta serviços ao _____.

A Impugnação, em síntese:

1. Procura demonstrar que os procedimentos adotados pelo _____ – contratação de pessoas jurídicas para prestar serviços próprios de médicos plantonistas e fisioterapeutas – são regulares;
2. Argumenta que não seria competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil caracterizar a existência de vínculos empregatícios;
3. Argumenta também que, tendo ocorrido “desconsideração de personalidade jurídica”, tal dependeria de requisitos específicos;
4. Menciona a tramitação de ação civil pública, relativa à mesma questão, patrocinada pelo Ministério Público do Trabalho, com resultado favorável para o Contribuinte.

São, pois, as questões a serem aqui dirimidas.

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RECONHECIMENTO DE RELAÇÃO DE EMPREGO NO CONTEXTO DO LANÇAMENTO FISCAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A Impugnação defende que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil não teria competência para declarar a existência de vínculo empregatício e que tal atribuição legal seria exclusiva da Justiça do Trabalho.

Ocorre que a auditoria-fiscal tributária, empreendida com base no artigo 142 do CTN e realizada com observância das pertinentes disposições legais, especialmente as constantes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, exige a análise das mais diversas hipóteses legais de incidência tributária (cada uma delas com suas premissas, disposições, regras e condições específicas), constituindo um procedimento dinâmico e complexo, que naturalmente envolve conceitos e institutos jurídicos, que não são necessariamente próprios e específicos do Direito Tributário, em cujo contexto, aliás, dá-se a aplicação das regras contidas nos artigos 107 a 111 do CTN.

Neste contexto dá-se, por exemplo, a análise de contratos e a classificação dos atos jurídicos praticado, o que invariavelmente envolve questões complexas, dadas as mais diversas possibilidades de realização dos negócios.

Tomemos o exemplo da análise da contratação de serviços:

1. A contratação dos serviços pode se dar, a depender de condições específicas, com pessoas jurídicas ou físicas. Sendo pessoas físicas, pode ser mediante a contratação de empregados ou trabalhadores autônomos. E, no caso de prestadora de serviços, pessoa jurídica, mediante contratação civil de prestadora de serviços.
2. A depender dos serviços e da conveniência das partes, os serviços podem ser executados nas dependências do contratante ou do contratado. Podem, também, ainda, envolver ou não o fornecimento de equipamentos e materiais por um ou pelo outro.
3. Os serviços podem ser de necessidade permanente ou eventual de quem contrata.
4. A determinação do pagamento pode ser direta e imediata, mas pode depender de fatos e condições supervenientes.

Enfim, são inumeráveis as possibilidades e variantes possíveis, que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil enfrenta, ao analisar a eventual possibilidade da ocorrência, por exemplo, de determinada hipótese de incidência tributária. Assim:

1. Havendo questões relativas à contratação de serviços, caberia à Justiça Civil previamente estabelecer a natureza e extensão do negócio, para que se possa extrair as consequências tributárias relevantes para o lançamento fiscal?
2. Tendo sido os atos praticados irregularmente, inclusive em circunstâncias que determinem a qualificação ou agravamento da penalidade administrativa aplicável, haveria que se condicionar a exigibilidade do tributo à declaração da Justiça Criminal?

Ora, sendo o Direito uma ciência, dotada de um conjunto orgânico e harmonioso de princípios e regras, decorrentes das disposições constitucionais ou legais específicas, não é possível admitir, a menos que se inviabilize o ordenamento jurídico, que um de seus ramos esteja submetido ao prévio conhecimento ou disposição de outro (na forma de prévias decisões judiciais específicas), sob pena de ficar absolutamente inviabilizada a administração pública.

O Direito Tributário e o Direito Administrativo, assim como a Administração Tributária Federal, regem-se por princípios e disposições legais próprias e específicas. Por consequência, os agentes públicos, que se encontram vinculados a obrigações funcionais e dotados de prerrogativas legais inerentes às correspondentes funções, atribuições e competências, devem praticar seus atos de ofício, estritamente balizados e limitados pelas respectivas disposições legais, independentemente de consultas ou decisões proferidas com base em outros ramos do Direito, excetuando-se, é óbvio, hipóteses legais específicas, devidamente presentes e demonstradas no caso concreto, em cujo contexto impõe-se necessariamente, é óbvio, o atendimento das regras e formalidades legais atinentes ao ato administrativo, em geral, ou, neste caso, especificamente, inerentes à prática dos atos

relacionados à tributação, sem evidentemente deixar de atender às regras essenciais da competência e da devida motivação.

É precisamente neste contexto que deve ser analisada a questão relativa ao reconhecimento, em auditoria-fiscal, da relação de emprego do prestador de serviços e seu contratante, quando sua formalização ou a classificação original se dá de outra forma. Assim:

1. Tratando-se de questão essencial à determinação da ocorrência da hipótese de incidência tributária e ocorrência do respectivo fato gerador, a reclassificação do negócio jurídico dá-se imediatamente, no próprio âmbito da auditoria-fiscal.
2. É certo que, para tanto, como condição à validade do procedimento, devem ser apresentados e demonstrados todos os fatos e circunstâncias determinantes de tal entendimento.
3. Feito isso, realiza-se o lançamento fiscal, que se submete às diversas instâncias de análise, inclusive e eventualmente do próprio Poder Judiciário, sendo certo que a cobrança efetiva (ou seja, na prática) do respectivo crédito tributário somente será possível, quando tais etapas de análise e discussão estiverem devidamente superadas.

Destas premissas, pois, podem, resumindo, ser extraídas as conclusões de que:

1. Em face das hipóteses legais de incidência tributária (cada uma delas com suas regras, condições e premissas legais específicas), o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem não apenas a competência, mas o dever funcional de realizar as diligências e empreender as providências necessárias, visando justamente estabelecer a eventual existência de créditos tributários a serem constituídos pelo lançamento fiscal, além, evidentemente, de constatar (ou não) o cumprimento das pertinentes obrigações tributárias acessórias, impondo-se as respectivas medidas legais cabíveis.
2. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil não está vinculado à denominação, à classificação, à forma ou à aparência que o Contribuinte tenha dado ao negócio ou ato jurídico, especialmente considerando que nem sempre os motivos determinantes de tais iniciativas são necessariamente regulares ou os juridicamente mais adequados, sem deixar de considerar, também, o cometimento de equívocos, dada a natural complexidade de que frequentemente se revestem os negócios e atos jurídicos realizados.
3. É certo que, no contexto da auditoria-fiscal, considerada a potencial diversidade e complexidade de situações suscitadas pelas inúmeras hipóteses de incidências tributárias, que, na sua caracterização e determinação, envolvem conceitos e institutos jurídicos diversos, e, até mesmo, disposições legais que não estão necessariamente inseridas no contexto específico da legislação tributária, a subordinação do entendimento do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil à prévia e formal declaração do reconhecimento ou da confirmação de determinado entendimento, por decisão judicial, virtualmente inviabilizaria a realização do lançamento fiscal, procrastinando-o desnecessariamente e comprometendo a essencial função pública da arrecadação tributária.
4. O lançamento fiscal não pressupõe, pois, a exigência do prévio reconhecimento judicial, pela Justiça do Trabalho, da existência do vínculo empregatício, competindo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, ao realizar lançamentos fiscais, identificar, descrevendo fundamentada e conclusivamente,

a ocorrência da correspondente hipótese de incidência, ou seja, a ocorrência de remuneração de segurados empregados, ainda que os negócios tenham sido revestidos de outras formas ou denominações.

Especificamente quanto à questão suscitada, é bem verdade que compete à Justiça do Trabalho processar e julgar as ações oriundas da relação de trabalho (inciso I, artigo 114 da Constituição Federal). Mas, quando no exercício de suas funções legais, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constata que uma pessoa física, formalmente contratada sob qualquer outra aparente condição, presta serviços como empregado e o classifica como tal, não pratica qualquer invasão de competência, pois sua atuação visa apenas constituir o crédito tributário incidente sobre as remunerações pagas aos segurados obrigatórios da Previdência Social, prerrogativa esta expressamente autorizada pelo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que estabelece:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...).

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado (redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999).

(...).

Aliás, estas disposições inserem-se nos mecanismos necessários para dar eficácia às atribuições legais emanadas do artigo 142 das disposições do CTN:

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

(...).

Assim, no curso da auditoria-fiscal, por constituir função básica do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, a investigação da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, os fatos, os atos e os negócios jurídicos formalizados, sob quaisquer outras formas, são analisados sob as perspectivas e diretrizes legais da Lei nº 8.212/1991 (a Lei Básica da Previdência Social) e seu respectivo Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. E, quando identificados os respectivos requisitos legais, tais fatos, atos e negócios jurídicos são reclassificados, podendo eventualmente resultar em lançamentos fiscais sobre fatos geradores, que, até então não haviam sido reconhecidos, como tal, pelo Contribuinte.

Tal procedimento encontra abrigo legal no próprio CTN (artigo 142) e não está vinculado ou subordinado ao prévio e formal reconhecimento, por outra instância ou foro de decisão, seja judicial ou administrativa, ressalvado, evidentemente o direito do Contribuinte de questionar

administrativamente a legalidade do procedimento, podendo, também, recorrer ao Judiciário pelos meios legais próprios.

Especificamente quanto à existência de vínculo empregatício, se, de um lado, cabe, à Justiça do Trabalho dirimir questões relativas ao contrato individual de trabalho, não é minimamente razoável que os contribuintes possam classificar a relação obrigacional estabelecida de acordo com suas conveniências, interesses ou mesmo sinceras convicções, escudando-se na competência da Justiça especializada, como pré-requisito para o lançamento fiscal. A prevalecer esta proposição, os seguintes questionamentos poderiam ser feitos, quanto aos procedimentos da Administração Tributária:

1. Deve aceitar passivamente, sem questionar, situações em que considere estar presentes os requisitos legais determinantes da ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias (o pagamento de remunerações a empregados ou de remunerações a administradores, transvestidos de outras formas)?
2. Deve interromper a ação fiscal, sendo, então, necessário promover (ou requerer que se instaure, através da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) a competente ação judicial junto à Justiça do Trabalho, aguardando os trâmites, para, finalmente, depois de decisão final irrecorrível, realizar o lançamento fiscal?
3. Deve recorrer à Fiscalização especializada do Ministério do Trabalho ou ao competente órgão do Ministério Público, para provocar a discussão judicial da real natureza da contratação, instaurando, assim, eventualmente o processo judicial e aguardar seu definitivo desfecho?

Considerando as diretrizes jurídicas emanadas do Direito; considerando a incidência dos princípios da eficiência, da celeridade e da racionalidade de que deve se revestir os atos administrativos; considerando a autonomia de que se reveste o Direito Tributário (ou, mais especificamente, a autonomia da função de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil), impõem-se a conclusão de que as respostas a tais perguntas não de ser necessária e obviamente negativas, pois, além do mais, tal procedimento – estabelecer que se encontra caracterizada a contratação de empregados travestida de outra forma – não constitui decisão irrecorrível ou irreversível, na medida em que poderá ser amplamente debatida no próprio e respectivo processo administrativo, além de estar sujeita, dependendo da vontade do Contribuinte, à discussão em outras instâncias e foros judiciais, até que seja (ou não) final e definitivamente reconhecida.

No que se refere à alegada inexistência de relação de emprego que justifique a hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, cumpre esclarecer que são considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, uma vez configurados os pressupostos do artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, que assim dispõe:

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;*

(...).

Pode-se, então, concluir que o fato hipotético previsto pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 para se configurar o segurado empregado, para fins previdenciários, exige a constatação dos requisitos da pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração, os quais, uma vez detectados, fazem surgir para o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil o poder-dever de exigir o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes, competindo-lhe não a simples prerrogativa, mas propriamente a obrigação de examinar a relação jurídica formalizada, independentemente da forma (aparência) ou do nome ou a forma que se dê ao negócio jurídico, podendo, inclusive, e pelas mesmas razões, desconsiderar as classificações contábeis (ou denominações) atribuídas aos pagamentos.

Constatados os elementos definidos no artigo 12, inciso I, "a", da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para caracterização da pessoa física como segurado empregado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem, portanto, o poder-dever de lançar as contribuições previdenciárias correspondentes, ainda que o Contribuinte tenha revestido seu procedimento de outra aparência ou lhe atribuído outro nome.

À Justiça do Trabalho compete julgar as controvérsias entre empregados e empregadores decorrentes da relação de emprego, o que não se confunde com o ato de fiscalização tributária, que possui natureza e motivação jurídica própria.

É justamente por isso que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu (destaques acrescentados):

*Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto de acórdão, cuja segue transcrita: "EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTÔNOMOS. MÉDICOS E DENTISTAS. CONFIGURAÇÃO DO VINCULO EMPREGATÍCIO PARA EFEITOS PREVIDENCIÁRIOS. DIFERENÇAS. IMPROCEDÊNCIA. Rejeitada a preliminar apresentada nas contra-razões. A autarquia interpôs recurso de apelação dentro do prazo estabelecido no artigo 188 do CPC. O ponto central da controvérsia é saber se os médicos e dentistas contratados pela embargante são empregados ou autônomos, pois, constada a primeira hipótese, a consequência lógica é a improcedência dos embargos à execução. A CDA e a respectiva notificação de lançamento de débito, foram lavradas de acordo com o artigo 2º, § 5º, da Lei 6830/80 e obedeceram a todos os requisitos legais, a fim de garantir a exigibilidade do quantum devido. **Não procede o argumento de que a autoridade não tem competência para descaracterizar a prestação de serviços como autônomos, porquanto a fiscalização não foi realizada com objetivo de apurar débitos ou aplicar penalidade por infração à legislação trabalhista. A atuação limitou-se à análise da relação jurídica para efeitos previdenciários. A utilização dos conceitos acerca do que é empregado ou autônomo não caracteriza abuso ou incompetência, porquanto é a própria legislação previdenciária que os utiliza para discriminar as diversas espécies de segurado e as respectivas contribuições, de modo que são comuns e indispensáveis***

para sua realização. (...). Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 31 de março de 2011. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI - Relator –188 CPC 2º § 5º 683 3º CLT 102 III a Constituição 8.212 (739319 SP, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, data de Julgamento: 31/03/2011, data de Publicação: DJe-069 DIVULG 11/04/2011 PUBLIC 12/04/2011).

A precisão e obviedade das assertivas destacadas dispensam outras considerações. É este, aliás, também o entendimento consolidado no STJ, que em decisão proferida pelo Ministro CASTRO MEIRA (REsp nº 575.086/PR, em 21/03/2006), assim se posicionou:

O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente do exame na Justiça Trabalhista. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes e fiscais tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, porém, somente para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, mas à Justiça do Trabalho cabe reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos advindos. O agente fiscal do INSS exerce atos próprios quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados, podendo submeter-se tal avaliação administrativa ou judicial.

Referido entendimento está em consonância com outros acórdãos proferidos pelo STJ, conforme se pode verificar das ementas a seguir transcritas:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 894015/AL 2006/0227932-9 Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) Órgão Julgador - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 06/02/2007 Data da Publicação DJ 12.04.2007, p. 251.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INSS. FISCALIZAÇÃO DE EMPRESA. CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DECLARADO. COMPETÊNCIA. AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE. REEXAME DO SUBSTRATO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ. I - O INSS, "ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação" (REsp nº 515.821/RJ, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 25/04/05). II - Destaque-se que remanesce hígida a competência da Justiça do Trabalho na chancela da existência ou não do aludido vínculo empregatício, na medida em que: "O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestado, seja administrativamente, seja judicialmente" (REsp nº 575.086/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 30/03/06). III - O acórdão recorrido, ao dirimir a controvérsia, entendeu que inexistiu prova que afastasse a validade da NFLD, sendo que, para rever tal posicionamento, seria necessário o seu reexame, que serviu de sustentáculo ao convencimento do julgador, ensejando, no caso, a incidência da Súmula nº 07/STJ. IV - Agravo regimental improvido (...).

RECURSO ESPECIAL Nº 236279-RJ. Relator Ministro GARCIA VIEIRA. Publicação DJ 20/03/2000.

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

Assim, a questão encontrando-se consolidada na jurisprudência do STJ, foi submetida ao STF (ADPF nº 647), que, em 15 de março de 2022, proferiu decisão (já transitada em julgado), em sessão virtual de 11 a 18 de fevereiro de 2022, assim se posicionando sobre o tema (ementa e decisão):

Ementa

EMENTA: ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF: ATRIBUIÇÃO DO AUDITOR PARA RECONHECER VÍNCULO EMPREGATÍCIO E EFETUAR O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE. POSSIBILIDADE DE EXAME DAS DECISÕES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PELO PODER JUDICIÁRIO POR INSTRUMENTOS PROCESSUAIS INDIVIDUAIS ADEQUADOS. NÃO CONHECIMENTO DA AÇÃO. MÉRITO: INEXISTÊNCIA DE CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL RELEVANTE. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL IMPROCEDENTE.

Decisão

Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Marco Aurélio, que não conheciam da arguição de descumprimento de preceito fundamental e, se superado o óbice, julgavam improcedente o pedido formulado, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Falaram: pela requerente, o Dr. Rodrigo de Oliveira Kaufmann; pelo amicus curiae Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Trabalho - SINAIT, a Dra. Milena Pinheiro Martins; e, pelo amicus curiae UNAFISCO NACIONAL - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o Dr. Fábio Zambitte Ibrahim. Plenário, Sessão Virtual de 11.6.2021 a 18.6.2021. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, não conheceu da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do voto da Relatora. Não votou o Ministro André Mendonça, sucessor do Ministro Marco Aurélio, que votara em assentada anterior. Plenário, Sessão Virtual de 11.2.2022 a 18.2.2022.

Consideradas, pois, as decisões referidas e transcritas, não há mesmo no âmbito do STJ ou STF, óbices jurisprudenciais à tese da legalidade do procedimento, que deve, assim, balizar-se pelas regras e condições legais correlacionadas, quais sejam (referência apenas à hipótese de que trata este lançamento):

1. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 – assim trata dos “segurados obrigatórios da Previdência Social”, que tenha a condição de empregado:

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; b) (...).

2. O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 repete tais disposições no seu artigo 9º. E, na sequência, estabelece:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...).

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado (redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999).

(...).

3. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 dispõe (especificamente quanto às questões em análise):

Art. 6º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado:

I - aquele que presta serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não-eventual, com subordinação e mediante remuneração;

(...).

XXVI - o médico ou o profissional da saúde, plantonista, independentemente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração;

(...).

Concluindo, portanto:

1. Quando o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil considera presentes os requisitos legais que caracterizam a pessoa física prestadora de serviços como segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de segurado empregado, relatando e identificando devidamente os fatos e razões que, segundo seu entendimento e constatações, dão fundamentos a tal entendimento, dá apenas cumprimento às determinações legais pertinentes, aqui mencionadas e transcritas, constituindo, pois, procedimento perfeitamente legal.
2. Outrossim, tratando-se de “médico ou o profissional da saúde, plantonista, independentemente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração”, a contribuição deve necessariamente ser feita “na qualidade de segurado empregado”, em cuja hipótese cabe ressaltar que tal estipulação – circunstância de se tratar de “médico plantonista” – não deve ser adotada e aplicada sem que esteja conjugada e compatibilizada com as demais estipulações relativas à

caracterização do vínculo empregatício, como se verá em tópico específico, relativo à análise do caso concreto.

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS.

O _____ formalizou a contratação de médicos plantonistas e fisioterapeutas

através da contratação de pessoas jurídicas, o que foi desconsiderado pela auditoria-fiscal, que classificou o procedimento como contratação de empregados, realizando os lançamentos fiscais correspondentes. Em impugnação, o Contribuinte defende que a desconsideração teria sido indevida, na medida em que, além de não ter sido estabelecidos os devidos fundamentos, teria se dado irregularmente.

É suscitada, assim, a questão da viabilidade jurídica da desconsideração de negócio jurídico no âmbito da auditoria-fiscal. E, em caso positivo, quais seriam os requisitos a serem cumpridos.

É certo que, considerando as imposições tributárias, mas visando legitimamente otimizar os resultados dos seus negócios, os empreendedores arquitetam e formalizam negócios jurídicos, que, podendo ser válidos em princípio e em tese, submetem-se à auditoria-fiscal, cuja competência, no âmbito federal, é atribuída ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de constatar o devido cumprimento (ou não) da pertinente legislação tributária, na medida em que, nem sempre e necessariamente, as situações que se apresentam se revestem das condições e requisitos legais capazes de assegurar sua perfeita regularidade, considerada especialmente a natureza e essência dos negócios jurídicos, não obstante suas aparências ou denominações empregadas, que, não raro, se apresentam dissociadas da verdade.

Neste contexto, quando o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil apura, por exemplo, as contratações de prestadores de serviços, que os executam, na realidade, como empregados, mas cujos respectivos negócios jurídicos figuram como contratação de trabalhadores autônomos e ou pessoas jurídicas prestadoras de serviços, deve obrigatoriamente desconsiderá-lo, nos precisos termos e condições estabelecidas pelo CTN dispõe:

Art. 116. (...).

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

Em que pese a discussão doutrinária acerca das condições e limites da possibilidade de a autoridade administrativa “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador”, está bastante claro que a viabilidade jurídica de descaracterização está estabelecida. Efetivamente, o CTN, ao tratar da definição do fato gerador, impõe:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

22

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Então, a Administração Tributária, diante de uma situação em que os atos e negócios jurídicos se encontram formalizados, classificados, constituídos, tratados ou mesmo apenas singelamente submetidos à determinada denominação (participação nos resultados ou distribuição de lucros versus remuneração por serviços prestados ou prestação de serviços por pessoa jurídica versus contratação de empregados), não está vinculada a tais circunstâncias, pois, precisamente em cumprimento das disposições transcritas, a realidade se sobrepõe à aparência.

A forma dada ao ato ou negócio jurídico somente é válida, vinculando a auditoria-fiscal, quando efetivamente corresponda à realidade e também cumpra todas as exigências e formalidades legais pertinentes. Neste mesmo contexto, é que o CTN impõe:

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

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

Assim, para dar efetividade ao § único do artigo 116 do CTN, de modo a compatibilizá-lo com as demais disposições legais do próprio CTN (artigos 118 e 142), é muito mais razoável, lógico, efetivo e produtor que:

1. Seja adotada e aplicada a premissa legal de que o § único do artigo 116 do CTN assegura à Administração Tributária a prerrogativa de “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, cabendo eventualmente à legislação ordinária a possibilidade de estabelecer formalidades e procedimentos (parte final do aludido dispositivo).
2. É impossível, diante da própria dinâmica do processo legal do lançamento tributário, da própria realidade jurídica presente, que, nestas circunstâncias, a Administração Tributária permanecesse inerte, até que a legislação ordinária seja editada, limitando-se a aceitar como válidos todo o abuso de forma, toda a simulação de atos e negócios. Se assim fosse, desde sempre, inclusive antes da edição da Lei Complementar nº 104/2001, o cometimento de atos caracterizadores de abusos de forma e de simulação seriam admissíveis, exceto, é claro, admitindo-se a absurda hipótese de que as decisões o Poder Judiciário devam ser necessariamente etapas da auditoria-fiscal.
3. Sob este mesmo aspecto (da suposta necessidade automática de interveniência do Poder Judiciário na fiscalização tributária), não é possível estabelecer qualquer motivo legal ou mesmo razão,

minimamente lógica ou razoável, que imponha à Administração Tributária, no curso da auditoriafiscal, a interrupção ou suspensão da auditoria-fiscal, em face da suposta impossibilidade de desconsideração do ato ou negócio jurídico, até que decisão judicial específica trate do caso.

4. Ora, é certo que, para que tal validamente ocorra (seja desconsiderado o ato ou negócio jurídico), o agente atuante apresenta, no lançamento fiscal, as razões de fato e de direito que sustentam seu

23

entendimento, podendo o Contribuinte, em procedimentos de defesa, no âmbito administrativo, opor amplamente as suas razões, que haverão de ser apreciadas e decididas motivadamente, além da possibilidade do recurso ao Judiciário, sempre que o Contribuinte desejar discutir questões suscitadas em procedimentos de lançamento fiscal.

Aliás, a constitucionalidade das disposições do § único do artigo 116 do CTN, com a consequente conferência ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil "... [que] poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária" foi estabelecida no julgamento da ADI nº 2.446, cujo trâmite, com julgamento virtual, foi concluído em 9 de abril de 2022 (endereço eletrônico: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>), resultando em decisão pela legalidade do dispositivo, ficando, assim, realmente assegurada à "Autoridade Administrativa" a prerrogativa de "desconsiderar atos e negócios jurídicos", quando constatar (evidentemente de modo fundamentado) que tenham a finalidade de "dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária".

Assim, em que pese as correspondentes razões apresentadas pelo _____, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil exerceu regularmente suas competências e cumpriu seus deveres funcionais, ao considerar empregados, pelas pertinentes razões que invoca, os prestadores de serviços que figuram como titulares ou sócios-administradores de pessoas jurídicas contratadas para prestar os respectivos serviços.

Resta, de qualquer forma, analisar o caso concreto, cotejando as razões arroladas pela Fiscalização, com as demais circunstâncias presentes e as razões opostas pelo Contribuinte. É disso que esta decisão doravante passa a tratar.

O CASO CONCRETO.

Estão, pois, devidamente estabelecidas duas teses fundamentais, relacionadas às questões suscitadas pela Impugnação:

1. Primeira tese: no âmbito de auditoria-fiscal, que apure a existência de créditos tributários decorrentes da remuneração de segurados obrigatórios da Previdência Social, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para caracterizar a existência de vínculo empregatício, quando presentes e demonstrados os respectivos requisitos legais.

2. Segunda tese: neste mesmo contexto, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, quando constata que o ato ou negócio jurídico tenha sido formalizado com “a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, tem a prerrogativa de desconsiderá-lo, reclassificando-o, desde que o faça motivadamente, inclusive quanto à comprovação de suas constatações determinantes da natureza caracterizada.

Está claro, como aqui amplamente exposto, que ambas as teses, além de estarem fundadas em dispositivos legais e decisões jurisprudenciais do STF, estão também assentadas nas mais óbvias razões de ordem lógica que presidem a atuação da Administração Tributária na execução da sua função de cobrar tributos na forma da investigação e realização de lançamento fiscal, especialmente na execução da auditoria-fiscal.

24

Estabelecidas estas teses, impugnadas, portanto, sem fundamento pelo Contribuinte, passo propriamente à análise do mérito do caso concreto e específico, cotejando as razões invocadas pela auditoria-fiscal com as razões opostas pelo Contribuinte, levando também em conta demais circunstâncias relevantes e pertinentes, que possam ser extraídas dos autos e das demais fontes regulares de informações.

Existência de contratos de prestação de serviços padronizados, com o estabelecimento de condições que seriam próprias da relação de emprego.

Neste caso, efetivamente, algumas das disposições contratuais, dadas especialmente as circunstâncias em que os serviços foram contratados, se assemelham àquelas que seriam próprias da contratação de empregados. É necessário, entretanto, reconhecer que, eventuais contratações de pessoas jurídicas para prestar os mesmos serviços que também poderiam ser contratados com empregados, implicariam e justificam igualmente na fixação de semelhantes condições contratuais, na medida em que os serviços são prestados nas dependências do contratante e se referem precisamente à sua própria atividade.

Quanto à constatação de “padronização” dos contratos, destacada pela Fiscalização:

1. Realmente indica a condição de maior poder de negociação do contratante, o _____, que dispõe de posição que permite “impor” condições, podendo, inclusive, escolher seus prestadores de serviços (médicos).
2. Entretanto, como se trata de contratos e condições que se repetem (sejam os contratados pessoas físicas ou jurídicas), é admissível a “padronização”, justamente por se referirem a condições e circunstâncias comuns e frequentes no tipo de contratação considerado.
3. É usual que contratantes, pouco familiarizados com as formalidades jurídicas, adotem, por simplificação, instrumentos de contratação que sejam “modelos” de procedimentos.
4. Assim, a “padronização”, embora realmente seja própria de contratações de empregados, pode, nas presentes circunstâncias, ser admissível para a contratação de pessoas jurídicas, não constituindo, pois, e necessariamente, indicativo da contratação de empregados.

Prestação de serviços diretamente pelos titulares ou sócios-administradores das pessoas jurídicas, com a constituição de empresas basicamente composta pelo prestador de serviços e seus familiares e instaladas no endereço residencial do sócio, sem a devida apropriação e registro de despesas próprias e essenciais ao empreendimento.

A forma como as pessoas jurídicas são criadas, se organizam e funcionam pode efetivamente sugerir que o verdadeiro objetivo seria eventualmente a contratação, como empregados, de pessoas físicas específicas e que a constituição das correspondentes pessoas jurídicas seria apenas uma forma de mascarar o procedimento.

Em tese, entretanto, é juridicamente possível a contratação, na forma empreendida, sendo, pois, plausível, que determinado profissional especializado constitua uma pessoa jurídica para prestar serviços da sua especialidade, visando eventualmente auferir benefícios tributários que tal

25

empreendimento possa eventualmente lhe assegurar (pelo menos segundo sua avaliação), recorrendo, inclusive, a parentes para compor o quadro societário, o que corriqueiramente ocorre.

Não obstante algumas empresas terem sido constituídas, ao que consta, para atender à sistemática adotada pelo _____, há nos autos relatos de casos de empresas constituídas anteriormente, e, até mesmo, de caso em que a respectiva empresa não teria sido constituída, sendo os serviços prestados por pessoa física, na condição de “autônomo”.

A constituição de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, que não contrate empregados, não obstante sugerir a possibilidade de que se tenha dado a contratação pessoal do titular ou sócio-administrador, não implica inequivocamente nesta conclusão, devendo, cada caso, ser analisado em suas próprias especificidades. E, tratando-se de prestação de serviços médicos, dadas as suas peculiaridades (custos de instalações, equipamentos, por exemplo), é crível que o profissional opte pela prestação de serviços através de pessoa jurídica, movido também, inclusive, por razões tributárias, quando compara as vantagens entre o exercício das atividades por pessoa física ou por pessoa jurídica (optando pela sistemática do lucro presumido, por exemplo, ao invés de receber como pessoa física, cuja tributação é diferente).

Aliás, considerando as particularidades da contratações de médicos (dentre outros profissionais especializados), a própria Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 estabelece uma exceção, na hipótese de retenção (Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 31), certamente levando em conta a frequência com que os serviços são prestados pelo titular ou sócioadministrador da pessoa jurídica, sem o concurso de empregados:

Art. 120. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

(...).

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente;

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.

§ 1º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso II do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento no mês anterior foi igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição.

§ 2º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, por profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, ou consignará o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

26

§ 3º Para fins do disposto no inciso III do caput, são serviços profissionais regulamentados pela legislação federal, dentre outros, os prestados por administradores, advogados, aeronautas, aeroviários, agenciadores de propaganda, agrônomos, arquitetos, arquivistas, assistentes sociais, atuários, auxiliares de laboratório, bibliotecários, biólogos, biomédicos, cirurgiões dentistas, contabilistas, economistas domésticos, economistas, enfermeiros, engenheiros, estatísticos, farmacêuticos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, geógrafos, geólogos, guias de turismo, jornalistas profissionais, leiloeiros rurais, leiloeiros, massagistas, médicos, meteorologistas, nutricionistas, psicólogos, publicitários, químicos, radialistas, secretárias, taquígrafos, técnicos de arquivos, técnicos em biblioteconomia, técnicos em radiologia e tecnólogos.

Neste contexto, é preciso considerar que a atividade médica, por excelência, sob o ponto de vista da formalização do negócio, sugere várias possibilidades:

1. Prestação de serviços como autônomo (profissional “liberal”), hipótese em que o médico usualmente atua em consultório, próprio ou de terceiros.
2. Atuação através de cooperativas profissionais (como a UNIMED, por exemplo).
3. Contratação do médico como empregado, a depender das respectivas circunstâncias e obrigações que assuma, para prestar seus serviços (o que ocorre mais frequentemente nas instituições públicas).
4. Constituição de pessoa jurídica, o que, reiterando, pode se dar por razões tributárias ou de conveniência das partes ou mesmo do profissional contratado, ainda que, eventualmente, na prática, possa não ser esta a opção mais adequada ou vantajosa, na medida em que significa a renúncia de direitos e proteções trabalhistas em troca de supostas vantagens tributárias.

O exercício de profissões “liberais” em muito difere de outras atividades, em que tipicamente se formaliza o vínculo de emprego, considerando especialmente, por exemplo, as habilitações profissionais do contratado e as atividades a serem executadas, que possam demandar maior controle e supervisão.

O auxiliar de cozinha, o ajudante geral ou o segurança bancário ou de transporte de valores dificilmente poderiam firmar contratos de prestação de serviços, similares àqueles aqui considerados. Assim, em suma, a plausibilidade ou viabilidade legal da contratação de empregados ou de empresas prestadoras de serviços deve ser analisada sob os mais amplos aspectos e considerar as especificidades de cada caso, pois, mesmo dois profissionais, exercendo as mesmas atividades ou atividades similares, podem, eventualmente, estabelecer de forma diversa, mas validamente, a formalização dos contratos de trabalho e de prestação de serviços.

A instalação da empresa em endereço no qual, na realidade, não são exercidas quaisquer atividades (endereço do titular, sócio ou familiar), assim como a falta de apropriação e lançamento de despesas próprias e essenciais ao funcionamento do empreendimento, podem constituir evidências da potencial artificialidade do empreendimento, sugerindo, por exemplo, tratar-se de contratação de empregados, revestidos da condição de pessoas jurídicas. Considerando, entretanto, o desenvolvimento tecnológico e as práticas modernas da economia, quanto à constituição e funcionamento de empresas,

27

seus objetos sociais e suas atividades (serviços “intelectuais”, altamente especializados que não demandam necessariamente materiais e equipamentos, ou a forma e condições em que as tarefas são executadas), é juridicamente admissível que o empreendedor, por razões de economia e conveniência pessoal, adote tal procedimento, ainda que, de todo modo, a falta de apropriação de despesas próprias, típicas e essenciais ao funcionamento da empresa, possam denotar irregularidades tributárias (inclusive confusão patrimonial), circunstância esta que sempre merece ser devidamente considerada, pelos eventuais efeitos tributários relativos especialmente à apuração das receitas, das despesas e dos resultados do empreendimento.

Além do mais, no caso dos serviços médicos, pode ocorrer (e certamente ocorre com frequência) que o cliente (o paciente) esteja vinculado a um determinado convênio, que mantenha relações com o Hospital e com o médico, ou com apenas um deles. Pode ser, também, que do atendimento resultante de uma consulta e de eventuais exames, determine a necessidade, por exemplo, de uma intervenção cirúrgica, mais ou menos extensa, mais ou menos complexa. Nestas circunstâncias a remuneração, pelo convênio, de um ou de outro (o hospital e/ou médico), pode se dar de forma separada ou unificada, computando-se, apenas sob a perspectiva do hospital, os serviços e fornecimentos realizados ou a quantidade de dias de internação (estando incluídos os cálculos relativos aos serviços médicos de cirurgia e acompanhamento, por exemplo). Neste caso, sem aqui discutir, por impertinente, o mérito da legalidade ou da regularidade do tratamento fiscal e contábil dado à hipótese (acertos financeiros entre convênio e conveniados), é plausível que, apesar de todas as ressalvas quanto à regularidade fiscal do procedimento, os pagamentos, sendo feitos pelo convênio a uma das partes (o hospital, na maioria das vezes), envolva também valores da remuneração da outra parte (o médico). Por isso, em que pese eventuais restrições que possam ser feitas ao tratamento fiscal ou formalização

contábil, tal não se equipara à remuneração de empregados necessariamente, podendo constituir irregularidade fiscal, passível de sanção, em lançamento fiscal próprio.

Aliás, neste mesmo contexto, dada as especificidades dos serviços prestados, dos locais em que podem ser prestados e dos beneficiários ou contratantes dos serviços, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 prevê:

Art. 206. A utilização das dependências ou dos serviços da empresa que atua na área da saúde, pelo médico ou profissional da saúde, para atendimento de seus clientes particulares ou conveniados, percebendo honorários diretamente desses clientes ou de operadora ou seguradora de saúde, inclusive do SUS, com quem mantenha contrato de credenciamento ou convênio, não gera qualquer encargo previdenciário para a empresa locatária ou cedente.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, a entidade hospitalar ou afim se reveste da qualidade de mera repassadora dos honorários, os quais não deverão constar em contas de resultado de sua escrituração contábil, sendo que o responsável pelo pagamento da contribuição social previdenciária devida pela empresa e pela arrecadação e recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual será, conforme o caso, o ente público integrante do SUS, ou de outro sistema de saúde, ou a empresa que atua mediante plano ou seguro de saúde que pagou diretamente o segurado.

§ 2º Comprovado que a entidade hospitalar ou afim não se reveste da qualidade de mera repassadora, o crédito previdenciário será lançado:

28

I - com base nos valores registrados nas contas de receitas e de despesas de sua escrituração contábil;

II - mediante arbitramento quando for constatado que os honorários não constam em contas de receita e de despesa de sua escrituração contábil.

Com efeito, como é óbvio, os registros contábeis são essenciais para a identificação e caracterização das reais relações estabelecidas entre o contratante e seus contratados, independentemente da aparência de que se revistam os ajustes. A caracterização da relação de emprego, com a consequente desconsideração da contratação civil de prestação de serviços demanda, entretanto, a análise devida, circunstanciada, detalhada destas circunstâncias, que devem necessariamente ser conjugadas com as demais.

Neste mesmo contexto, o lançamento fiscal considerou como remunerações de empregados os pagamentos realizados às pessoas jurídicas, com base nas notas fiscais emitidas.

Mesmo analisada a questão, sob a perspectiva dos critérios de pagamentos e apuração dos valores devidos, inclusive com a garantia de remuneração mínima, em determinadas circunstâncias, não se pode excluir necessariamente a natureza empregatícia da contratação, pois na civil da contratação entre pessoas jurídicas, as mesmas condições poderiam ser estabelecidas.

A prestação de serviços exclusiva ou preponderante a determinado tomador de serviços constitui, sem dúvida, indicativo da existência de vínculo empregatício. Entretanto, é essencial que nestas hipóteses sejam alinhados fatos e circunstâncias específicas, aptos a demonstrar conclusivamente que, no caso específico, dá-se realmente a relação de emprego, a partir da constatação da exclusividade do prestador de serviços em relação ao tomador. Ou seja, o fato visto isoladamente, ou não conjugado com outras considerações específicas igualmente relevantes e determinantes da constatação da existência de vínculo de emprego, não é suficiente para determinar, com segurança, a caracterização do vínculo empregatício.

Exigência da personalidade. Contratação com vedação de sub-rogação das obrigações.

Efetivamente, o contrato de trabalho pressupõe necessariamente empregador e empregado, não sendo juridicamente possível que o empregado recorra a terceiros para prestar os serviços que lhe caibam, exceto, por exemplo, em hipóteses de troca ou substituição entre trabalhadores vinculados ao mesmo empregador, em condições específicas, mas não em relação a um contrato específico de trabalho, que pressupõe sempre o empregador e o empregado, em que este não se pode fazer substituir por terceiros, de sua livre escolha.

Neste caso concreto, a exigência da personalidade também pode ser analisada sob a mesma perspectiva, sendo as conclusões válidas em qualquer das hipóteses: permuta de turnos ou plantões entre empregados ou entre prestadores de serviços, contratados para realizar os mesmos serviços.

Efetivamente, o _____ escolhe os médicos, para os quais coloca suas dependências, instalações e equipamentos à disposição, objetivando obviamente atender seus clientes (pacientes). Entretanto, está bastante estabelecido que os médicos, não obstante tenham a obrigação

29

de cumprir escala (dias e horários preestabelecidos pelo contratante), podem, sem interveniência do contratante, fazer permutas, submetendo-se apenas à exigência de que tal se dê entre os médicos credenciados pelo contratante, o que relativiza a exigência da personalidade, assim entendida como requisito típico do vínculo empregatício.

Sob a mesma perspectiva pode ser analisada a questão da vedação à sub-rogação, imposta nos contratos de prestação de serviços. Efetivamente, tal circunstância poder também sugerir a personalidade na contratação e prestação dos serviços. Entretanto, reiterando, como a prestação de serviços médicos trata de atividade bastante específica, pessoal, extremamente sensível (relevante, pois cuidam da vida humana, em situações de potencial risco de morte), com óbvios desdobramentos de responsabilização civil, é mais do que razoável que o contratante – um Hospital – reserve o direito de escolher cada um dos seus prestadores de serviços, devendo a tais cogitações acrescentar as razões de ordem administrativa e de gestão do negócio, que justificam plenamente tal procedimento.

Assim, independentemente de ser empregado ou prestador de serviços, a vedação à sub-rogação também se justifica, neste caso.

Não eventualidade dos serviços prestados.

A circunstância de os serviços prestados constituírem necessidade permanente do contratante poderia corroborar a tese de que deveriam ser executados por empregados, na medida em que são relativos à sua atividade-fim.

Ocorre, efetivamente, que, com o advento da Lei nº 13.429/2017, que alterou o artigo 10 da Lei nº 6.019/1974, passou a ser legalmente admissível a terceirização até mesmo da atividade-fim. Por isso, tal circunstância – a não eventualidade ou necessidade permanente dos serviços contratados – deixou de constituir indicação peremptória da caracterização do vínculo empregatício. Aliás, a vedação à terceirização da atividade-fim, que era estabelecida pela Súmula nº 331 do TST, passou a ser tida como juridicamente viável, em face das alterações determinadas pela Lei nº 13.429/2017, cuja constitucionalidade foi firmada pelo STF (ADPF nº 324 e RE nº 958.252, com repercussão geral).

É, aliás, neste mesmo contexto que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 estabelece claramente a possibilidade da prestação de serviços do médico em outro local, que não seja necessariamente nas dependências de que seja o titular (artigo 206, já transcrito).

Existência de subordinação entre os prestadores de serviços e o _____.

Sob determinados aspectos – local da prestação dos serviços, equipamentos e instalações, clientela a ser atendida, dias e horários de atendimento – a subordinação se mostra, em tese, bastante caracterizada.

Devem, entretanto, ser considerados e sopesados outros aspectos da questão.

Tratando-se de serviços médicos (com regramento legal específico, quanto à forma de prestação, inclusive com normas rígidas sobre os aspectos éticos do exercício da profissão e quanto às condições das instalações e equipamentos), não é possível identificar o exercício da supervisão

30

especificamente na realização dos serviços prestados pelos médicos, característica esta – o controle direto das tarefas executadas – muito própria da relação de emprego.

Pelo que se depreende de depoimentos colhidos e reproduzidos nos autos, a relação do prestador de serviços (o médico, a pessoa física) com os gestores do Hospital dá-se no plano da contratação, da administração geral do negócio, como a fixação dos dias e horários de prestação de serviços ou quanto às instalações, equipamentos e utilidades disponibilizadas para o tratamento dos clientes (pacientes), distanciando-se claramente da situação de subordinação no âmbito do emprego, na qual a chefia supervisiona diretamente a forma como os serviços devam ser prestados e realizados, interferindo muitas vezes diretamente na execução. No caso concreto, a aferição da qualidade e eficiência dos serviços prestados dá-se, não pelo acompanhamento próximo ou direto, no momento em que os serviços são prestados (na consulta, na cirurgia, no acompanhamento na UTI), mas certamente pelo resultado geral, com base na eficiência profissional ou resultados clínicos gerais, reservando-se aos casos

específicos apenas atenção devida às investigações, em situações de insucesso ou controvérsia, o que nos remete a situações específicas, de questionamentos relativos à imperícia ou negligência profissional, ressaltando que, ainda assim, o controle não se dá pela relação de subordinação, mas sim no âmbito legal, da responsabilização profissional, das cogitações das questões éticas.

Assim, em regra, a “subordinação”, no sentido de supervisão, acompanhamento e até mesmo interferência no caso da prestação de serviços médicos (todos eles: consultas, intervenções e acompanhamento) é razoavelmente diferente daquela que objetiva acompanhar e controlar a execução e a qualidade dos serviços prestados propriamente pelo empregado, nas funções próprias (ou mais típicas) da relação de emprego.

Também sob a perspectiva da subordinação, a circunstância de serem os serviços prestados no estabelecimento do contratante, com uso de instalações, equipamentos e utilidades, também fornecidas pelo contratante, justifica-se por se tratar de hospital, que é estritamente obrigado a cumprir ampla quantidade de regulamentações da área da saúde (reporto-me novamente às disposições da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, no seu artigo 206, já transcrito). Deve-se considerar também que no hospital são realizados procedimentos diversos, de ambulatoriais a intervenções cirúrgicas mais ou menos complexas, que demandam consideráveis investimentos (ao quais o médico, como pessoa física, nem sempre tem acesso), além da manutenção de equipe de trabalho de apoio habilitada (enfermagem, médicos anestesiologistas e demais profissionais da área de saúde), que deve ser otimizada pelo uso compartilhado de toda a instituição, nas suas diversas especialidades.

Aliás, considerando principalmente as especialidades médicas que envolvem tratamentos mais complexos, como cirurgias e exames específicos, a prestação de serviços através de hospitais constitui a alternativa para a maioria dos respectivos profissionais, sem que necessariamente se vinculem por contrato de trabalho e possam ter acesso às instalações, equipamentos e materiais, que, de outra forma seria eventualmente inviável (como a obtenção e manutenção de estabelecimento próprio).

Tudo isso considerado, em síntese:

31

1. Todas essas circunstâncias realmente são sugestivas da contratação de empregados sob a forma de contratação de pessoas jurídicas, mas o contexto a ser considerado aqui é bastante amplo, complexo e dotado de algumas especificidades que demandam análise mais acurada.
2. Ambas as possibilidades – contratação de pessoas jurídicas ou de empregados (figurando como pessoas jurídicas) – não podem ser excluídas a priori.
3. Assim, é também razoável admitir aqui, nas presentes circunstâncias, que a “subordinação” tem natureza civil e não necessariamente empregatícia, podendo ser entendida como decorrência das obrigações legais e contratuais estabelecidas e não necessariamente da posição dos participantes da relação obrigacional analisada, que induzam à caracterização do vínculo empregatício.

DEMAIS QUESTÕES RELACIONADAS À CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGOS.

No âmbito da auditoria-fiscal, a caracterização da existência de relação de emprego, realizada pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, é juridicamente possível, inclusive quando implique na desconsideração de negócios jurídicos, como aqui já estabelecido.

É certo que, tratando-se de caracterização de vínculo empregatício, ou seja, do reconhecimento da existência de contrato individual de trabalho, a auditoria-fiscal deve preferencialmente cuidar de cada caso individualmente, pois, não obstante a adoção, pelo Contribuinte, de um procedimento padronizado, as situações específicas podem se revestir de peculiaridades, que as distingam entre si.

Ocorre, entretanto, com frequência, que o contratante, visando dar ao negócio a aparência de contratação civil de pessoas físicas ou jurídica, arquitetou uma estrutura articulada e harmônica, em que os casos se assemelham, por serem tratados exatamente da mesma forma. Nesta hipótese é viável que a análise (da caracterização da contratação de empregados) seja feita no conjunto das circunstâncias comuns e que as conclusões sejam extraídas também do mesmo conjunto.

No presente caso, em que pese terem sido feitos apontamentos específicos, em relação a cada uma das pessoas jurídicas contratadas (e cujos titulares e sócios-dirigentes foram considerados empregados), os fundamentos determinantes da caracterização da relação de emprego foram expostos e tratados basicamente em seu conjunto. Por isso, fundamentalmente se constatou que foram contratados médicos, mediante a formalização de contratos de prestação de serviços firmados com pessoas jurídicas, buscando extrair dessas circunstâncias as constatações e conclusões relativas à pessoalidade, à subordinação, à não-eventualidade e à onerosidade, características da relação de emprego.

No tópico anterior ficou assentado que:

1. Sob o aspecto teórico, ou seja, em tese, consideradas as atribuições e prerrogativas funcionais do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, o procedimento e as conclusões da auditoria-fiscal são juridicamente viáveis.
2. Entretanto, as circunstâncias elencadas pelo lançamento fiscal para considerar a formalização de relações de emprego, em que pese serem compatíveis com a relação de emprego, devem ser

32

inseridas no contexto próprio e específico em que os serviços foram prestados, considerando também os próprios serviços prestados e especialmente o tipo de prestadores de serviços.

3. Assim, concretamente, as relações estabelecidas entre o _____ e os contratados, destacadas pela auditoria-fiscal, não são conclusivas, pois, embora tenham, sob alguns aspectos, as características da relação de emprego, de outro lado, poderiam também ter sido estabelecidas no âmbito da contratação civil de prestação de serviços.

4. Há, entretanto, ainda, outra circunstância bastante relevante e pertinente a ser considerada, qual seja a discussão judicial das práticas implementadas pelo Contribuinte e submetidas à Justiça do Trabalho pelo Ministério Público do Trabalho, o que se deu basicamente pelas mesmas razões e constatações adotadas pela auditoria-fiscal, quanto à caracterização da relação de emprego entre as partes envolvidas. É disso que trata o tópico seguinte.

AÇÃO CIVIL PÚBLICA Nº 0010550-67.2019.5.03.0135.

A Impugnação ressalva a existência de uma ação civil pública proposta pela Procuradoria Regional do Trabalho da 3ª. Região, Município de Governador Valadares, cujo desfecho comprovaria a regularidade da contratação.

O objeto da medida judicial está assim descrito na respectiva petição inicial (fls. 6.577/6.625):

O Ministério Público do Trabalho instaurou, em 18/11/2016, o Inquérito Civil nº 000378.2016.03.006/9 (Documento 01) para investigar possíveis fraudes, pelo Réu, à legislação trabalhista, referentes à contratação de médicos como autônomos ou a partir de contratos civis firmados com pessoas jurídicas (pejotização), quando presentes os requisitos da relação de emprego.

Relevante esclarecer que, desde o início da investigação, restou definido que o objetivo do procedimento não seria a apuração de suposta terceirização ilícita, como a contratação de outra pessoa jurídica para atuar na atividade-fim do hospital – discussão essa, no momento atual, já superada – mas sim o mascaramento da relação de emprego pela utilização de outros vínculos jurídicos, especificamente a do trabalhador autônomo e o contrato civil com pessoa jurídica. Vale transcrever trecho da manifestação introdutória do inquérito civil, que é clara neste ponto (Documento 02):

(...).

Cuida-se, pois, basicamente da questão fundamental a ser dirimida: “mascaramento da relação de emprego pela utilização de outros vínculos jurídicos”, envolvendo contratação de “médicos como autônomos”, proposta em 2019, mas decorrente de inquérito civil iniciado em 2016 (ressalvo que o lançamento fiscal compreende o período entre janeiro de 2017 e dezembro de 2018). São relatadas as seguintes constatações: os profissionais, na sua maioria, prestavam serviços na condição de profissional autônomo; havia apenas uma médica contratada como empregada e apenas alguns prestadores de serviços tinham a contratação formalizada por documento.

Dada as várias possibilidades de contratação (empregados, autônomos, empresas prestadoras de serviços), deu-se a intimação e oitiva de médicos, com foco específico:

A escolha dos médicos ouvidos restringiu-se aos setores em que há atuação em regime de plantão (UTI e pronto-atendimento), atividades em que se revela maior a possibilidade de configuração da relação de emprego, em especial pela presença dos requisitos fáticos da pessoalidade, não eventualidade e subordinação.

Consta, então, que foram ouvidos os seguintes prestadores de serviços:

1. Carlos Nogueira Pires (clínica médica e cardiologia).
2. Leonardo Pereira Bastos (cardiologia e terapia intensiva).
3. Pedro Henrique Blank Abrantes (plantonista no pronto socorro).
4. Vinicius Zamboni de Cerqueira (plantonista do pronto socorro e CTI), que informou receber por empresa de terceiros e que já tratou da contratação como empregado, “mas que a questão não avançou”.
5. Érica Prata Campos (geriatra), “que recebe por RPA”.
6. Ana Paula Vilas Boas Whenberth (medicina de família e comunidade, plantonista no pronto atendimento), que informou que “o pagamento é feito por RPA”; que pretende constituir uma pessoa jurídica; que não haveria imposição do Hospital; e que nunca foi consultada sobre o interesse na contratação como empregada.

É, também, relatada a possibilidade de troca entre os plantonistas, dentro da respectiva especialização. E, quanto aos aspectos relativos à remuneração, ressalva:

Fica claro, também, o controle geral da atividade por parte do hospital, alcançando as atividades dos médicos plantonistas, embora não haja, naturalmente, interferência quanto à conduta médica em si. Com efeito, o hospital comanda todos os aspectos da relação jurídica existente, ou seja, o preço do serviço, o horário de trabalho, as ferramentas e sistemas utilizados (que são de sua propriedade), as normas e procedimentos a serem seguidos, inclusive podendo aplicar penalidades aos trabalhadores.

Quanto às providências do _____, no curso do respectivo inquérito e esclarecimentos prestados, relata:

Notificado pelo Autor, o hospital Réu juntou ao procedimento a relação de médicos plantonistas da UTI (14 profissionais) e do pronto-atendimento (31 profissionais) – Documentos 14 e 15.

Apresentou, também, as escalas de plantão de ambos os setores do mês de novembro de 2018 (Documentos 16 a 18), que confirmam a existência de horários pré-determinados para estas atividades, embora, como mencionado pelas testemunhas ouvidas, seja possível a troca dos plantões dentro das equipes.

Por fim, foram também apresentados comprovantes de pagamento dos médicos plantonistas, cuja documentação evidenciou, mais uma vez, as duas formas básicas de vinculação dos médicos com o Réu: diretamente como pessoa física, com remuneração mediante Recibo de Pagamento de Autônomo – RPA, ou por intermédio de pessoa jurídica, com emissão da respectiva nota fiscal.

Ressalva que não possível a formalização de um termo de ajuste de conduta, “uma vez configurada a relação de emprego”, sob a alegação do _____ de que teria havido “falta de consenso” com os médicos, o que ensejou a propositura da ação civil pública.

Trata de cada um dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício, relacionando-os com as condições que entende presentes, segundo as apurações realizadas.

Conclui, formulando seus pedidos (transcrição daqueles relacionados com as questões a serem aqui dirimidas):

1. *ABSTER-SE de contratar médicos plantonistas como autônomos, por meio de contratos de prestação de serviços ou outros de natureza civil, procedendo ao registro destes profissionais como empregados;*
2. *ABSTER-SE de contratar médicos plantonistas por intermédio de pessoa jurídica (pejotização), procedendo ao registro destes profissionais como empregados;*
3. *ANOTAR a carteira de trabalho de todos os seus atuais médicos plantonistas que tenham sido contratados nas formas previstas nos itens 1 e 2 acima, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, nos termos do art. 41 da CLT;*

(...).

É possível constatar, assim, que:

1. Os mesmos fatos e constatações determinantes da proposição da ação civil pública e os seus respectivos fundamentos teóricos e legais são basicamente os mesmos que dão base ao lançamento fiscal, no que se refere à caracterização da relação de emprego.
2. O período de análise considerado pela ação civil pública compreende o período do lançamento fiscal, do que também se pode extrair que se trata precisamente dos mesmos fatos e circunstâncias.

Tudo isso considerado, é razoável concluir que a mesma questão analisada e classificada pela auditoria-fiscal, foi objeto de decisão judicial na respectiva ação civil pública, em razão do que o seu trâmite e os efeitos do seu desfecho são aqui relevantes. Passo à análise, portanto.

Proferida em 24 de setembro de 2019, consta que a respectiva sentença, em síntese, dispõe, quanto às questões suscitadas, especialmente às relacionadas à caracterização da relação de emprego (fls. 6.946/6.952):

*Verifica-se que não se apresenta o requisito da onerosidade entre os médicos e o Hospital que figura como mero intermediário entre os médicos, **prestadores dos serviços**, e o plano de saúde, cliente particular e SUS, **tomadores destes serviços**. O*

Hospital recebia os valores dos tomadores dos serviços e repassava mensalmente aos médicos, conforme termo de parceria firmado entre eles.

*O requisito da **subordinação jurídica**, mesmo na forma da subordinação estrutural, também não está presente nas relações jurídicas ora em apreço.*

(...).

Verifica-se que os médicos gozam de total autonomia na prestação de serviços, sem subordinação ao reclamado. Por óbvio, os profissionais da saúde, como quaisquer outros, devem obedecer normas regulamentares para o desempenho da profissão, tal como estatuído no art. 5º, XIII, da CF/88.

(...).

Conclui-se portanto que a prestação de serviços ocorre de forma autônoma, com mera supervisão das questões administrativas.

*O requisito da **pressoalidade**, da mesma forma, não restou configurado.*

(...).

Extrai-se da pactuação a inexistência de pessoalidade, uma vez que os médicos podem ser substituídos livremente por colegas componentes da equipe de ortopedistas, bem como por terceiros, desde que com a concordância expressa do reclamado.

(...).

*Para finalizar, o requisito da **não-eventualidade** também está ausente.*

A possibilidade de prestação de serviços por qualquer integrante da equipe, conforme contrato de fls. 82/88, bem como as trocas de plantões entre os integrantes da equipe e até mesmo por terceiros, desde com assentimento do Hospital, fato comprovado nos autos, mostra factível a prestação dos serviços em determinado período e a ausência em outros, tornando eventual a disponibilização da força de trabalho.

Sendo assim, somente a partir da análise de cada caso individualmente seria possível aferir a existência de habitualidade na prestação dos serviços.

Enfim, por qualquer ângulo que se visualize a relação jurídica entre os médicos e o Hospital, ora reclamado, não é possível concluir pela prática de fraude trabalhista, como pretende o autor, embora a incontestada boa intenção na situação tratada nos autos.

(...).

A questão objeto da lide, respeitados entendimentos em contrário, não necessita da intervenção estatal.

As partes firmaram livremente contrato civil válido de prestação de serviços autônomos, estando os médicos enquadrados na previsão legal contida no art. 444, parágrafo único,

da CLT, já que possuem diploma de nível superior e auferem renda superior a duas vezes o teto da previdência.

Se as partes estão satisfeitas e agem licitamente, não há razão para a interferência estatal para a tutela de direitos de pessoas que, nos termos da CLT, não podem ser considerados hipossuficientes (art. 444, parágrafo único, da CLT).

Nesta quadra, inexistentes os requisitos necessários para a configuração de relação empregatícia entre os médicos que prestam serviços autônomos nos plantões da UTI e no pronto atendimento, reputo inexistente a fraude erigida pelo autor e julgo improcedente a presente ação civil pública.

A decisão original, apreciando o caso concretamente descrito, afastou, a partir da análise dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a possibilidade de caracterização da relação de emprego, destacando que “Se as partes estão satisfeitas e agem licitamente, não há razão para a interferência estatal para a tutela de direitos de pessoas que, nos termos da CLT, não podem ser considerados hipossuficientes”.

A avaliação da inexistência das relações de emprego foi submetida, então, a recurso, no âmbito da Justiça do Trabalho. Assim, com data de 15 de setembro de 2020, foi proferida decisão pela 6ª Turma do Tribunal Regional do Trabalho, com a seguinte ementa:

EMENTA: VÍNCULO DE EMPREGO - MÉDICO PLANTONISTA -*Os elementos dos autos não fazem prova da existência de vínculo de emprego entre os médicos plantonistas e o hospital demandado, estando ausentes os requisitos dos arts. 2º e 3º da CLT. Assim, é medida que se impõe a manutenção da sentença e improcedência da ação.*

Avaliando a comprovação dos requisitos determinantes do vínculo empregatício, consta da respectiva decisão (destaques acrescentados, fls. 6.957/6.964):

Ao que se observa pelos depoimentos colhidos, tanto pelo MPT quanto em audiência, os requisitos dos arts. 2º e 3º da CLT não foram preenchidos.

Embora os médicos já trabalhem há alguns anos para o hospital, verifica-se que a única exigência imposta é que, em caso de não comparecimento aos plantões, outro da equipe o substitua, o que afasta a pessoalidade da prestação de serviços. Isso porque resta claro não existir a necessidade de labor por profissional específico, mas apenas a presença de corpo clínico para realização do serviço.

No aspecto, a imposição de que a substituição seja feita por outro membro da equipe se mostra razoável, eis que são pessoas que já possuem seus dados cadastrados e verificados e estão acostumados com a rotina do hospital.

Mais ainda. Nos termos do que revelaram os médicos ouvidos, a troca de plantão é realizada de maneira simples, bastando a comunicação/combinado por grupo de whatsapp, sem interferência do demandado.

Prossequindo, apurou-se que o réu não tira proveito econômico do atendimento prestado, já que repassa integralmente os valores recebidos, seja de particulares ou de convênio, aos profissionais.

Além disso, não há elementos que atestem a subordinação entre os médicos e o diretor ou coordenador do hospital. A prova oral apontou que o corpo clínico tem autonomia para prestar atendimento aos pacientes, não havendo interferência nos procedimentos e decisões. Além disso, dispor sobre normas gerais de conduta não configura subordinação.

Não existe controle de jornada dos médicos, sendo apenas anotados os horários dos atendimentos, bem como o registro de chegada e saída é utilizado para a demanda de pacientes.

Por fim, todas as questões são resolvidas entre os profissionais, em grupo de whatsapp, não havendo reuniões com o hospital para tratar questões de cunho administrativo.

Assim, não restaram comprovados nos autos elementos que apontem para fraude trabalhista, tratando-se de prestação de serviços autônomos.

Além do mais, o fato de alguns médicos terem constituído pessoa jurídica não demonstra, por si só, a irregularidade na contratação. Aliás, o Dr. Carlos Noqueira declarou que já tinha pessoa jurídica muito antes de começar a trabalhar no hospital demandado (f. 97), e a Dra. Érica Prata Campos declarou que nunca lhe foi exigido constituir pessoa jurídica para laborar no hospital (f. 105).

Portanto, por todo o exposto, fica mantida a sentença recorrida.

Nego provimento.

Novamente os aspectos concretos das relações contratuais estabelecidas entre os médicos plantonistas e o _____ foram objeto de análise e decisão do órgão jurisdicional colegiado, mantendo, sem ressalvas, a decisão original.

Na sequência, ainda pretendendo discutir aspectos relativos à personalidade e subordinação, foram interpostos embargos declaratórios, rejeitados pelo Tribunal, em 10 de novembro de 2020 (fls. 6.965/6.967). Depois, o subsequente recurso de revista, foi denegado em 8 de março de 2021 (fls. 6.968/6.969), tendo sido interposto embargos de declaração, com o argumento de que não teria sido analisada “a preliminar de negativa de prestação jurisdicional apresentada no recurso de revista”, os quais, admitindo-os, resultou no julgamento da questão, com data de 26 de julho de 2021, nos seguintes termos (fls. 6.971/6.972):

Não há nulidade por negativa de prestação jurisdicional (Súmula 459 do TST). A Turma valorou livremente a prova, atenta aos fatos e circunstâncias da lide, apreciando todas as questões relativas à caracterização da relação de emprego que lhe foram submetidas, fundamentando-as conforme exige a lei (artigos 131 do CPC c/c 832 da CLT), não havendo as violações sustentadas no recurso.

*Ante o exposto, **ACOLHO** os embargos de declaração para sanar a omissão apontada e igualmente **DENEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO quanto à preliminar de negativa de prestação jurisdicional**, mantendo a conclusão do despacho de ID. 48a9b00.*

Percorrendo a ação civil pública extenso trâmite, com reiterados recursos, a questão finalmente chegou ao TST, que, apreciando AIRR – Agravo de Instrumento em Recurso de Revista, proferiu em 15 de outubro de 2021, emitiu decisão, com as seguintes disposições (fls. 7.482/7.484):

O recurso de revista que se pretende destrancar foi interposto em face de acórdão publicado na vigência da Lei n' 13.467/2017, que alterou o art. 896-A da CLT, havendo a necessidade de se evidenciar a transcendência das matérias nele veiculadas, na forma do referido dispositivo e dos arts. 246 e seguintes do RITST.

Constato, no entanto, a existência de obstáculo processual apto a inviabilizar o exame das questões veiculadas na revista e, por consectário lógico, a evidenciar a ausência de transcendência do recurso.

Com efeito, a decisão agravada foi proferida nos seguintes termos:

(...).

Examinando as matérias em discussão, em especial aquelas devolvidas no agravo de instrumento (art. 254 do RITST), observa-se que as alegações nele contidas não logram êxito em infirmar os obstáculos processuais invocados na decisão que não admitiu o recurso de revista.

Dessa forma, inviável se torna o exame da matéria de fundo veiculada no recurso de revista.

Pois bem.

O critério de transcendência é verificado considerando a questão jurídica posta no recurso de revista, de maneira que tal análise somente se dá por esta Corte superior se caracterizada uma das hipóteses previstas no art. 896-A da CLT.

*Assim, a existência de obstáculo processual apto a inviabilizar o exame da matéria de fundo veiculada, como no caso, acaba por evidenciar, em última análise, a própria **ausência de transcendência** do recurso de revista, em qualquer das suas modalidades.*

*Isso porque não se justificaria a intervenção desta Corte superior a fim de examinar feito no qual não se estaria: **a)** prevenindo desrespeito à sua jurisprudência consolidada (**transcendência política**); **b)** fixando tese sobre questão nova em torno da interpretação da legislação trabalhista (**transcendência jurídica**); **c)** revendo valor excessivo de condenação, apto a ensejar o comprometimento da higidez financeira da empresa demandada ou de determinada categoria profissional (**transcendência econômica**); **d)** acolhendo pretensão recursal obreira que diga respeito a direito social assegurado na Constituição Federal, com plausibilidade na alegada ofensa a dispositivo nela contido (**transcendência social**).*

(...).

Logo, diante do óbice processual já mencionado, não reputo verificada nenhuma das hipóteses previstas no art. 896-A da CLT.

*Ante o exposto, com fulcro no art. 896-A, § 2º, da CLT, c/c art. 247 do Regimento Interno desta Corte, **nego seguimento** ao agravo de instrumento.*

Assim, embora não tenha se manifestado especificamente sobre o objeto da discussão judicial, deixou expressa a inexistência de razões relevantes que, em face do caso específico e concreto, suscitasse nova análise. E, finalmente, consta que, em julgado em 17 de janeiro de 2022, deu-se o trânsito em julgado da ação judicial (<https://pje.trt3.jus.br/consultaprocessual/detalheprocesso/0010550-67.2019.5.03.0135/1#6b35335>).

Tudo isso considerado, tem-se que basicamente a mesma questão e os mesmos fatos foram objeto de análise e decisão pelo Poder Judiciário, através da sua Justiça especializada, impondo-se, aqui, a necessidade de dar efetividade aos respectivos desdobramentos e consequências. Ou seja, não bastassem todas as substanciais razões elencadas no tópico anterior, somam-se as presentes circunstâncias, relativas, de certa forma, aos efeitos da decisão judicial sobre matéria objeto de controvérsia no processo administrativo fiscal.

Reclamatórias trabalhistas.

Nas circunstâncias e condições analisadas, que envolve a prestação de serviços de considerável quantidade de profissionais, uma fonte bastante esclarecedora do modo como se dá as relações entre o contratante (eventualmente empregador) e o contratado (eventualmente empregado) são as reclamações trabalhistas, que visam estabelecer a relação de emprego. É que nestes procedimentos os reclamantes fazem relatos detalhados da forma e condições em que prestam serviços, sendo ilustrativa para efeito de apurar a realidade do ambiente da prestação dos serviços. Justamente por isso constitui uma fonte preciosa de informações nestes casos.

É de registrar, entretanto, que, consultada a página eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região (<https://certidao.trt3.jus.br/certidao/feitosTrabalhistas/aba1.emissao.htm>), obtém-se a informação da existência de algumas reclamações trabalhistas. Entretanto, analisadas cada uma delas, não é possível encontrar nenhuma que trate da questão de reconhecimento de vínculo empregatício, o que corrobora, inclusive, as disposições das decisões da ação civil pública, aqui parcial reproduzida.

CONCLUSÃO.

Posto isso e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto pela procedência da Impugnação, ficando exonerados os créditos tributários lançados.

Alberto de Castro Fernandes Júnior – Relator

