



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10166.721990/2012-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.599 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2015  
**Matéria** CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: PESSOA JURÍDICA  
**Recorrente** LINK DATA INFORMÁTICA E SERVIÇOS S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA DA RFB. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS SOBRE A FORMA DOS ATOS. ART. 149, VII, DO CTN.

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 estabelecidos em lei ordinária. NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. De acordo com o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, restando devidamente constatada e comprovada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto tomador de serviços e os prestadores de serviços, poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, considerando seus sócios e/ou funcionários como empregados da tomadora. Descabida a caracterização de segurado empregado quando o fisco não consegue comprovar a ocorrência cumulativa dos requisitos da relação de emprego, quais sejam os da pessoalidade, onerosidade, subordinação e não eventualidade.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que dava provimento parcial reconhecendo a nulidade apenas quanto aos prestadores de serviços que não se submetiam a jornada mínima de trabalho, horas extras e seguro-saúde. Os conselheiros Julio César Vieira Gomes e Ronaldo de Lima Macedo acompanharam o relator pelas conclusões.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Luciana de Souza Espindola Reis, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados para cobrança de contribuições sociais devidas à Seguridade Social e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, além das contribuições devidas às entidades conveniadas (terceiros) FNDE (Salário Educação), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, todas incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados pela prestação de serviços realizada por pessoas físicas por intermédio de pessoas jurídicas interpostas.

Relatório Fiscal às fls. 25/60.

Comparativo de multas aplicáveis às fls. 85.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou Impugnações de fls. 696/749, que restaram improcedentes às fls. 905/920, sob os seguintes fundamentos:

- 1) Não houve cerceamento de defesa, já que o procedimento administrativo do lançamento é inaugurado, em regra, por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações. Não há contraditório nessa fase. O fórum próprio, específico e único, no âmbito administrativo, para o exercício do contraditório e da ampla defesa em face de lançamento tributário da natureza do presente é a impugnação;
- 2) Inexiste dispositivo que proíba a contratação das pessoas jurídicas enumeradas no Relatório Fiscal, contudo, se o Auditor Fiscal 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 do RPS, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, na forma do art. 229, § 2º, do RPS, e assim procedeu a fiscalização;
- 3) A prestação dos serviços contratados foi realizada pessoalmente pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, conforme expõe o Relatório Fiscal. A remuneração dos prestadores de serviço é comprovada pelas Notas Fiscais;
- 4) A não eventualidade fica clara devido ao longo período das prestações de serviços avançadas e pela numeração seqüenciada das Notas Fiscais. A subordinação hierárquica dos prestadores de serviço bem como a dependência econômica e técnica dos mesmos também se encontram caracterizadas, conforme Relatório Fiscal;
- 5) Verifica-se que a fiscalização solicitou a apresentação de todos os contratos de prestação de serviço, elencados nos Termos de Intimação Fiscal nº 2 e 3, firmados pelo Impugnante, o qual apresentou somente 3 (três) Contratos de Prestação de Serviço, como apenas 3 (três) Termos Aditivos aos

Contratos. Deixar de efetuar o lançamento quanto aos demais prestadores de serviço seria beneficiar a própria torpeza do infrator que tinha a obrigação de apresentar tais documentos à fiscalização, quando instado a tanto, comportamento vedado pelo ordenamento jurídico;

6) Da leitura dos contratos de prestação de serviços, resta claro o poder de direção e fiscalização do Impugnante sobre os prestadores de serviço. Além disso, como a prestação de serviço foi não eventual e mediante remuneração, estão cumpridos os requisitos para a caracterização dos prestadores de serviço como segurados empregados;

7) Como os valores constantes do Levantamento PF se tratam de fatos geradores de contribuição previdenciária, deveriam ser declarados em GFIP, de modo que escoreito o lançamento da multa consignada no DEBCAD nº 37.322.066-9;

8) No que se refere ao protesto por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, vale destacar que o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que está precluso o direito de apresentar novas provas documentais. O pedido de perícia ou diligência deve cumprir os requisitos do inciso IV do mesmo artigo 16, considerando-se não formulado o pedido, conforme o § 1º do mesmo art. 16. O próprio autuado, em sua defesa, não apresentou quaisquer novos elementos que justificassem a concessão de perícia ou diligência;

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 927/942 alegando, em síntese:

- 1) Preliminarmente, o r. Auditor Fiscal não se ateu aos requisitos legais para a desconsideração da personalidade jurídica e nem sequer citou a capitulação legal para tal pretensão, conforme se observa de toda a capitulação legal declinada no auto de infração. Assim, o presente lançamento está eivado de vício insanável na sua origem;
- 2) Considerando que a impugnante não possui técnicos especializados no seu quadro de funcionários, houve a necessidade da contratação das pessoas jurídicas relacionadas pelo r. Auditor Fiscal, para a realização de serviços especializados e pontuais, em conformidade com os preceitos legais que regem o contrato e a liberdade de contratar, com fundamentação nos arts. 421, 422, 425 e 427 do CC/02;
- 3) Não foram apresentados todos os contratos e termos aditivos no período da ação fiscal em razão de mudança e reestruturação dos arquivos da empresa, conforme justificado naquela oportunidade. Todavia, apresentaram-se as notas fiscais relativas aos contratos não localizados;
- 4) O r. Auditor Fiscal preferiu adotar uma interpretação extensiva, mais simples, e com a aplicação geral para todos os contratos que a Recorrente firmou com as 29 pessoas jurídicas, sem levar em consideração as necessidades operacionais da Recorrente, e a especificidade de cada caso;
- 5) Não podem ser ultrapassados os limites impostos legalmente no sentido de que por vias transversas, a autoridade fiscal possa qualificar operações e tentar adequar a incidência tributária de acordo com a sua conveniência,

para desconsiderar atos legais, que é um direito do contribuinte, e exigir impostos e contribuições sobre hipóteses ilegais;

- 6) Em nenhum dos contratos apresentados junto à Impugnação constam os requisitos aduzidos pelo r. Auditor Fiscal que poderia ensejar a denominada “interposta pessoa”, tais como: subordinação, cumprimento de determinado horário de trabalho, cumprimento de horas extras etc;
- 7) A desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas pela Recorrente, adotada pelo r. Auditor Fiscal, não está amparada pela norma legal e também não há jurisprudência nos tribunais que a ampare, além da posição contrária de juristas e doutrinadores;
- 8) Em relação a responsabilização solidária dos administradores, tem-se que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”, nos termos da Súmula 430 do STJ. Na mesma linha é o REsp nº 693.235;
- 9) Não há como considerar uma pessoa jurídica como “empregado” da Recorrente para os devidos efeitos legais, sem primeiramente desconstituí-la de sua personalidade jurídica;
- 10) O fato de a contratante fiscalizar e acompanhar o andamento dos serviços contratados, bem como fazer exigências no seu cumprimento, não descaracteriza a condição de contrato de prestação de serviços;

Por fim, a Recorrente requereu a inaplicabilidade da sujeição passiva solidária dos sócios gerentes e o cancelamento *in totum* do crédito previdenciário constituído através deste processo.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Thiago Taborda Simões, Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, dentre os quais o da tempestividade, razão pelas quais dele conheço.

### Preliminar

Pretende a Recorrente a decretação de nulidade dos autos de infração sob alegação de que a fiscalização teria desconsiderado a personalidade jurídica das empresas contratadas sem que houvesse previsão legal específica pra isso.

Não merece guarida.

Constatado pela fiscalização a simulação por parte da empresa ao contratar pessoas jurídicas na tentativa de elidir-se da responsabilidade pelo pagamento de contribuições patronais negando-lhes vínculo empregatício, cabe ao fisco desconstituir a circunstância de fato e lavrar auto de infração. Assim estabelece o Código Tributário Nacional:

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

[...]

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

Sendo assim, a alegação da Recorrente de que seria nulo o auto de infração vez que a desconsideração da personalidade jurídica não foi pautada em autorização legal específica não possui respaldo, pois desnecessária previsão desta natureza.

### No mérito

Em suma, a autuação decorreu de fiscalização em que a autoridade constatou a existência de simulação pela Recorrente com relação aos supostos prestadores de serviços por ela contratados.

De acordo com a autoridade fiscal, da análise dos documentos fornecidos, constatou-se a presença de todos os requisitos da relação de emprego, quais sejam a pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.

Nesta linha, o professor Sergio Pinto Martins (Direito do Trabalho, 28ª Edição, São Paulo: Atlas, 2012. p. 101/102) esclarece cada um dos requisitos necessários à configuração da relação de emprego:

*“Continuidade: o trabalho deve ser prestado com continuidade. Aquele que presta serviço eventualmente não é empregado. [...] há um trato sucessivo na relação entre as partes, que perdura no tempo. A continuidade é da relação jurídica, da prestação de serviços.*

**Subordinação:** *o obreiro exerce sua atividade com dependência ao empregador, por quem é dirigido. O empregado é, por conseguinte, um trabalhador subordinado, dirigido pelo empregador. O trabalhador autônomo não é empregado justamente por não ser subordinado a ninguém, exercendo com autonomia suas atividades e assumindo os riscos de seu negócio.*

**Onerosidade:** *não é gratuito o contrato de trabalho, mas oneroso. O empregado recebe salário pelos serviços prestados ao empregador. O empregado tem o dever de prestar serviços e o empregador, em contrapartida, deve pagar salários pelos serviços prestados. [...]*

**Pessoalidade:** *o contrato de trabalho é intuito personae, ou seja, realizado com certa e determinada pessoa. O contrato de trabalho em relação ao trabalhador é infungível. Não pode o empregado fazer-se substituir por outra pessoa, sob pena de o vínculo formar-se com a última. O empregado somente poderá ser pessoa física, pois não existe contrato de trabalho em que o trabalhador seja pessoa jurídica, podendo ocorrer, no caso, prestação de serviços, empreitada, etc.”*

Ao final o professor Sergio Pinto Martins ainda inclui o requisito da alteridade que, em nossa visão particular, é requisito não essencial à relação de emprego e, portanto, dispensável à presente análise.

Neste ínterim, para que seja possível a constatação de simulação pela Recorrente e, por conseqüência, seja reconhecida a relação de emprego entre esta e todas as pessoas jurídicas por ela contratadas, necessário avaliar se os requisitos foram cumpridos e se a fiscalização os comprovou de forma satisfatória. Ressalte-se que todos os requisitos devem estar presentes, sendo certo que a ausência de qualquer deles é suficiente à desconfiguração da circunstância de relação de emprego.

O requisito da continuidade (também denominado habitualidade) é o elemento segundo o qual a prestação do serviço, para ser considerada relação de emprego, deve ser contínua e não eventual. A não eventualidade não está relacionada a períodos fechados ou pré-estabelecidos, bastando que se verifique que a relação entre as partes – empregado e empregador – seja contínua, habitual.

No caso dos autos, restou demonstrado mediante notas fiscais (fls. 333/606) e cláusula contratual que os serviços contratados eram prestados mensalmente pelas pessoas jurídicas contratadas, não restando dúvida quanto à habitualidade das prestações.

A subordinação, por sua vez, consiste na direção e supervisão do trabalho a ser prestado pelo empregador ou, no caso, pelo contratante. O trabalhador autônomo, na qualidade de prestador de serviço, propõe o serviço e ao contratante cabe exclusivamente receber o produto final prometido. Não cabe ao contratante, quando da contratação de prestador autônomo, a supervisão ou direção na execução do trabalho contratado.

Nos contratos apresentados pela Recorrente e utilizados pela fiscalização para instrução do processo, há cláusula expressa em que a contratante sujeita os prestadores de serviços à sua direção e supervisão:

**“3.2. A CONTRATANTE exercerá a fiscalização e supervisão dos serviços, sendo que eventual ação ou omissão total ou parcial deste**

*não reduz nem exime as responsabilidades da CONTRATADA perante a CONTRATANTE e terceiros.” (fls. 616)*

Assim, patente a existência de subordinação entre os contratados e a contratante no presente caso.

A onerosidade, no caso dos autos, dispensa qualquer esclarecimento na medida em que toda a fiscalização se pautou justamente nas notas fiscais apresentadas pela Recorrente e nos contratos em que a remuneração foi estabelecida em honorários fixos, mensais, prevendo, inclusive, o pagamento de horas extras. Trata-se, portanto, de questão incontroversa.

Vale apenas ressaltar que, não obstante todas as demonstrações de que o trabalho era oneroso – e isso nem a Recorrente negou – os contratos de prestações de serviços firmados ainda previam remuneração variável pautada em política de comissionamento:

*“4.2. Adicionalmente, a CONTRATADA será remunerada conforme a Política de Comissionamento (ANEXO II), nos clientes descritos na planilha de Territórios e nos valores descritos na planilha de Rendimentos Variáveis (ANEXO III), definidos pela CONTRATANTE e aceitos pela CONTRATADA.” (fls. 616)*

Por último, necessário analisar a comprovação do requisito da pessoalidade pela fiscalização.

Pois bem. A autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, detalhou no REFISC (fls. 25/60) todos os indícios que a levaram a desconfigurar os contratos de prestação de serviços e enquadrar todos os contratados na qualidade de empregados.

Comprovou através dos documentos que a atividade era prestada por todos os contratados continuamente, mediante direção e supervisão da contratante e, portanto, de forma subordinada e, ainda, demonstrou de forma indiscutível a onerosidade das contratações.

Ao tratar da pessoalidade, a fiscalização trouxe os seguintes argumentos (fls. 33/36):

*“[...] 27. Contratualmente, há a exigência, por parte da LinkData S.A., do cumprimento de uma jornada de trabalho mínima de 40 (quarenta) horas semanais e a estipulação do cumprimento de horas-extras por parte dos contratados, enfatizando não só a não eventualidade e a pessoalidade na prestação de serviços, posto que se tornaria impossível a um contratado prestar serviços a outro empregador fora do horário acordado, como também a completa dependência econômica existente no vínculo contratual. [...]*

*[...] 29. Como se não bastasse, a LinkData S.A. dispôs expressamente em contrato que as pessoas jurídicas fariam jus, além dos valores mensais devidos, ao benefício Seguro-Saúde, por ela fornecido, prevendo inclusive a extensão a seus dependentes.*

*30. Ainda com relação à pessoalidade na execução dos serviços, foi constatado pela fiscalização que os sócios das empresas contratadas Cowboy's Consultoria Empresarial e Assessoria em TI Ltda., CNPJ 04.649.755/0001-72 e SYS Factory Informática Desenvolvimento e consultoria Ltda., CNPJ 04.996.417/0001-07, Srs. Renato de Salles Oliveira e Wanderson William Pereira, respectivamente, eram*

empregados da empresa LinkData S.A. no período de 01/2008 a 12/2008, recebendo, portanto, como pessoas físicas e jurídicas pelo mesmo serviço prestado, numa clara prática de burla aos encargos trabalhistas e previdenciários. [...]

32. Pela análise de documentos apresentados pela LinkData S.A. e sua confrontação com a base de dados constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB, verificou-se que em todas as contratações atuavam efetivamente na prestação de serviços os sócios das empresas contratadas. A previsão contratual de utilização de ‘colaboradores’ pelas empresas prestadoras na prática não aconteceu. [...]”

Conferindo todos os documentos colhidos pela fiscalização, não foi possível verificar de forma concreta que todos os serviços eram prestados pelos sócios das empresas contratadas. A comprovação dessa circunstância, apesar de difícil, era indispensável à confirmação da existência de relação de emprego entre os sócios das empresas contratadas e a Recorrente.

Não há relação de emprego sem personalidade. E não há como se concluir pela existência de personalidade sem que a fiscalização a comprove de forma inequívoca. Não havendo comprovação de que eram sempre os mesmos sócios das empresas contratadas que executavam os serviços, resta ausente um dos requisitos da relação de emprego, não havendo que se falar em desconsideração dos contratos de prestação de serviços celebrados pela Recorrente.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário e a ele DAR PROVIMENTO nos termos do voto.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.