



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10283.723320/2016-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2003-006.778 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	S B IMOVEIS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2012

CONSTATAÇÃO DE SIMULAÇÃO MEDIANTE CONTRATO COM EMPRESA. PRIMAZIA DA REALIDADE. POSSIBILIDADE.

Constatada de forma contundente, e mediante vasto conjunto probatório, a existência de prestação de serviço diretamente pelos sócios de pessoas jurídicas à contribuinte, é possível afastar os contratos firmados com as respectivas pessoas jurídicas para promoção dos serviços (por revestir-se de ato simulado) em razão do Princípio da Primazia da Realidade.

Verificado que a relação com os sócios pessoas físicas se reveste dos elementos caracterizadores de uma relação empregatícia, é possível à autoridade fiscal exercer o seu poder/dever de desconsiderar atos dissimulados com a finalidade de exigir as contribuições devidas.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 326/340 interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 310/317, que julgou procedente o lançamento referente à contribuição patronal, com adicional ao SAT e Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre remuneração de segurados empregados, conforme auto de infração DEBCAD nº 51.067.509-3 e 51.067.510-7, de fl. 114 e 122, respectivamente, lavrados em 16/06/2016, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, com ciência da RECORRENTE em 17/06/2016, mediante assinatura nos próprios autos de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 428.851,00 e R\$ 115.690,05, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 133/138, conforme devidamente sintetizado em relatório da DRJ de origem, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

Após a análise das folhas de pagamento de 2012, a fiscalização constatou que mesmo que suas atividades econômicas principal e secundária sejam dependentes dos serviços de trabalhadores que exerçam a atividade de corretagem de imóveis, a autuada não possui nenhum empregado registrado no seu quadro de pessoal que execute essa atividade laboral.

Examinando a contabilidade da autuada, livro Razão, conta "421.01.0003 - Comissões a Pagar PJ", a fiscalização apurou que todos os serviços de corretagem de imóveis são pagos e registrados nesta conta e que os prestadores de serviços são pessoas jurídicas contratadas tacitamente pelo sujeito passivo, haja vista que este não apresentou, em nenhum momento, qualquer contrato com os prestadores de serviços. No exame desta conta contábil a fiscalização observou que 96% (noventa e seis por cento) dos serviços de corretagem de imóveis, durante o ano de 2012, foram pagos à empresa individual ILLIZ M DE CASTRO, [XXXXXXXXXX] (68 notas fiscais emitidas pela empresa Illiz M de Castro).

A fiscalização constatou a similaridade dos objetos sociais das empresas contratante e contratada: ambas empresas apresentam semelhante Código de Atividade Econômica Principal. A atividade econômica principal da autuada, conforme consta na 14ª Alteração Contratual é: "6810201 - compra e venda de imóveis próprios"; e como atividade secundária: "6821801 - corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis". A prestadora é uma empresa individual,

cuja atividade econômica principal é "6821802 - Corretagem no Aluguel de Imóveis".

A fiscalização também constatou que a titular da empresa individual é remunerada mensalmente pelos serviços realizados, de maneira proporcional ao número de lotes de imóveis vendidos, essa despesa está lançada no livro contábil Razão na conta "421.01.0003 - Comissões a Pagar PJ", conforme notas fiscais de serviços consolidadas na planilha "PLAN1 - Comissão de Vendas pagas à PJ com característica de Remuneração" [fl. 139]. Estes documentos são parte integrante deste Relatório Fiscal.

A fiscalização também constatou que a autuada não tem nenhum empregado no quadro de pessoal exercendo a atividade de corretor.

Assim, a fiscalização concluiu que a prestação de serviços de corretagem de imóvel executada pela prestadora de serviço Illiz Medina de Castro, titular da empresa Illiz M de Castro - ME, foi de forma habitual, constante, subordinada e plenamente integrada à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, assim caracterizada:

Não eventualidade/habitualidade: os serviços contratados estão relacionados com a atividade fim da empresa contratante, pois a natureza do trabalho desenvolvido da contratada é a própria atividade do contratante, com necessidade permanente desta relação. A prestação de serviços de natureza não eventual também está associada ao caráter permanente do serviço e não da pessoa que o executa. Logo se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos serviços que a empresa deve manter em efetivo funcionamento, não se pode falar em trabalho eventual.

Pessoalidade/pessoa física do sócio: após pesquisas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, atestou-se que a contratada/prestadora não possuía empregados declarados em suas respectivas GFIP, confirmando-se que os serviços foram executados pessoalmente pelos sócios.

Onerosidade/remuneração: através do exame na contabilidade do sujeito passivo, conta "421.01.0003 -Comissões a Pagar PJ", comprova-se pagamentos de corretagem de imóveis efetuados para prestadores de serviços, os quais são contratados tacitamente pelo sujeito passivo. Desses valores, 96% foram pagos à empresa individual ILLIZ M DE CASTRO, CNPJ nº 10261067/0001-33. Também, observamos que foram registradas nesta conta contábil 68 (sessenta e oito) notas fiscais de serviços emitidas por esta empresa prestadora de serviços e que há uma sequência dos números, ou seja, no ano de 2012 estão registradas as notas fiscais de números 19 a 88, faltando apenas as de números 22 e 24.

Subordinação jurídica ao contratante: pela análise dos documentos acima citados, a titular da empresa individual, em razão da definição estrita das suas atividades, está diretamente subordinada ao sujeito passivo através do estrito controle denominado plantão de venda, haja vista que durante o ano de 2012 a sua receita

ter sido paga totalmente pelo sujeito passivo. Com efeito, os valores pagos pelo sujeito passivo a título de comissão sobre vendas de imóveis são calculados a partir da quantidade de lotes vendidos em plantões trabalhados, razão pela qual se fez necessário um controle amplo das atividades desempenhadas pela titular da empresa individual em nome do sujeito passivo.

Por fim, por ter a empresa configurado, em tese, crime contra a Ordem Tributária, a autoridade fiscal registrou que iria emitir Representação Fiscal para Fins Penais.

## Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 189/203, em 18/07/2016. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A empresa Illiz M de Castro - ME atua com autonomia e inexistente o caráter de exclusividade para com a impugnante, tendo prestado serviços para outras empresas nos anos 2010, 2011, 2012 e 2013;

Tomador	CNPJ	NFS-e	Data
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	156	16/02/2013
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	155	15/02/2013
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	154	15/02/2013
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	103	25/10/2012
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	48	31/05/2012
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	24	23/02/2012
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	156	03/08/2011
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	152	19/07/2011
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	151	19/07/2011
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	143	07/07/2011
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	132	12/05/2011
CivilCorp Incorp Ltda	03.187.301/0001-54	117	15/02/2011
CivilCorp Incorp Ltda	03.187.301/0001-54	115	03/02/2011
CivilCorp Incorp Ltda	03.187.301/0001-54	114	03/02/2011
CivilCorp Incorp Ltda	03.187.301/0001-54	113	03/02/2011
Ação Consultiva de Vendas	11.929.314/0001-90	111	25/01/2011
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	90	16/11/2010
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	87	10/11/2010
CivilCorp Incorp Ltda	03.187.301/0001-54	79	22/10/2010
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	54	08/09/2010
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	55	08/09/2010
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	24	26/04/2010
Tauá Empreendimentos	02.272.484/0001-53	16	26/01/2010

- Eventuais plantões de venda da prestadora são efetuados sem designação de data ou horário pela tomadora;

- a empresa Illiz M de Castro – ME atua mediante a utilização de serviços de outros corretores; tal fato pode ser demonstrado mediante o Termo de Proposta de Compra, formulário padronizado de serviço, no qual verifica-se a presença de outros profissionais a serviço da Illiz de Castro – ME;

Lote Negociado	Data	Corretor	Nota Fiscal
43A - Porto Marina Tauá	10/06/2012	CRECI 1346F Kátia Albuquerque	n. 53, em 18/6/12
96 - Cond Res Passaredo	24/08/2012	CRECI 1176 - Rosildo A Cunha	n. 85, em 29/8/12
99 - Cond Res Passaredo	24/08/2012	CRECI 1176 - Rosildo A Cunha	n. 86, em 29/8/12
398 - Cond Marina Rio Bello	04/09/2012	CRECI 1176 - Rosildo A Cunha	n.104, em 01/11/12
402 - Cond Marina Rio Bello	26/12/2012	CRECI 1176 - Rosildo A Cunha	n.133, em 16/01/12

- verifica-se a existência de demandas judiciais envolvendo a atuação de corretores sob a responsabilidade da Illiz M de Castro;

Processo	Demandante	Corretor	Obs
2.012.040.016	BRM Costa de Lima - ME	CRECI 1346F Kátia Albuquerque	Venda não finalizada
2011.8.04.0001	Jaques J B. de Moura	CRECI 2507 Edson S Cabral	contrato rescindido

- os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal não refletem a realidade, posto que, a mesma presumiu fraude quanto à aplicação da legislação previdenciária, fato este que não ocorreu;

- se no ano de 2012 os principais negócios da empresa ILLIZ M DE CASTROME foram efetuados para a impugnante, tal fato por si não deve presumir relação empregatícia no período, cabendo provimento jurisdicional nesse sentido.

- no caso em comento não restou comprovado a suposta relação de emprego, posto que, inexistente os pressupostos apontados pela fiscalização, quais sejam:

Prestação de serviços por pessoa física, conforme exaustivamente abordado, a prestação de serviços foi realizada através de pessoa jurídica.;

Não eventualidade/habitualidade: o número de vendas efetuadas pela empresa ILLIZ M DE CASTRO - ME demonstra apenas a preferência em sua atuação para com a impugnante. Resta ausência de informação nos serviços prestados para outros tomadores; a prestadora também deveria ser fiscalizada

Subordinação jurídica - a empresa ILLIZ M DE CASTRO já atuava no mercado para outras empresas e, segundo informações obtidas de seu CNPJ, foi criada no ano de 2008, prestando serviços de corretagem. A mesma possui sede própria e está autorizada a montar plantão de vendas, sob suas próprias expensas, nos empreendimentos da impugnante. Ausentes, mais uma vez, as informações sobre a atuação da empresa prestadora. Inexistente subordinação jurídica

Pessoalidade - informação que a prestadora não possuía empregados apenas revela o modelo de sua atuação no mercado, podendo utilizar-se de mão-de-obra terceirizada.

Onerosidade/Remuneração: como prestadora de serviço, a empresa ILLIZ M DE CASTRO-ME recebia suas comissões, conforme previsto na legislação, de acordo com as vendas efetuadas e não mediante pagamento fixo. O número de vendas apenas reflete a preferência que a prestadora deu aos lotes colocados à venda pela impugnante.

Dispensabilidade da PJ na relação jurídica: possui em seu quadro pessoas físicas cadastradas junto ao Conselho Regional de Corretores de Imóveis - CRECI, mas que atuam em funções administrativas da empresa. Concluir qual o modelo que a

empresa deveria adotar para consecução de suas atividades, se mediante funcionários próprios ou terceirização exorbita das funções do auditor fiscal da receita federal

Similaridade dos objetos sociais das empresas contratante e contratada: a tomadora não tem como gerenciar se a prestadora está naquele período prestando serviços para outras empresas; em períodos anteriores e subsequentes ao ano fiscalizado, conforme notas fiscais juntadas aos autos e indicadas no item 3 da presente impugnação (que não foram sequer consideradas no relatório fiscal).

### Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 310/317):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO.

São segurados obrigatórios da Previdência Social como empregado aqueles que prestam serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO ESTRUTURAL.

A subordinação estrutural tem por base a definição da atividade desempenhada pelo trabalhador como sendo essencial ao funcionamento estrutural e organizacional do empregador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 19/05/2017 (sexta-feira), conforme AR de fls. 323, apresentou recurso voluntário de fls. 326/340, em 20/06/2017.

Em seu recurso, alega que o empregado deve ser parte hipossuficiente, o que não acontece no caso concreto.

Relata que a caracterização de empregado foi comprometida pela decisão recorrida, posto que esta admitiu a realização de serviço eventual quando afirma não haver impedimentos para eventual prestação de serviços da suposta segurada empregada para outras empresas. No entender da contribuinte, isso repele as características do conceito de empregado.

Afirma que a quantidade de vendas realizada pela empresa ILLIZ demonstra apenas a preferência em sua atuação para a RECORRENTE, a qual recebia suas comissões, conforme previsto em legislação, não se tratando de pagamento fixo.

Atesta que a fiscalização apenas se escorou no fato de ter sido prestado serviço de quase que de forma exclusiva, mas afastou o ônus de demonstrar os elementos da relação empregatícia. Portanto, a exclusividade, de forma isolada, não pode ser utilizada para caracterizar a relação de emprego.

Informa que o auditor fiscal destaca ocorrência de fraude, tanto que lavrou representação fiscal para fins penais. Acerca de tal tema, alega a RECORRENTE que o julgador de primeira instância foi omissivo, preferindo não aceitar os esclarecimentos referentes, devendo a autoridade fiscal valorar os documentos juntados que comprovam que a empresa ILLIZ M DE CASTRO- ME desenvolveu atividade econômica, no período fiscalizado e em períodos imediatamente anteriores e subsequentes, na medida que atuou também para outras empresas.

Reitera que, se no ano de 2012 os principais negócios da empresa ILLIZ M DE CASTRO-ME foram efetuados para a RECORRENTE, tal fato, por si, não deve presumir relação empregatícia no período, ao tempo em que não restou comprovado a ocorrência de fraude na relação de serviços, não se admitindo a presunção de fraude nos termos da Lei.

Ressalta que o fato de a prestadora de serviço não possuir empregados, mesmo dispondo de serviços de terceiros, apenas revela o modelo de sua atuação, podendo utilizar-se de mão-de-obra terceirizada.

Argumenta que diante de informações e provas de que a empresa Illiz M de Castro-Me atuava por intermédio de terceiros, nada fez a autoridade fiscal, resumindo-se a concluir que a sócia atuava sozinha. Outrossim, não efetuou qualquer juízo de valor sobre os documentos apresentados, nem tampouco o voto condutor do Acórdão recorrido.

Informa que a empresa prestadora de serviço atuava no mercado para outras empresas e que foi criada em 2008, prestando serviços de corretagem, possuindo sede própria, montando plantão de vendas, com flexibilidade de horários e datas escolhidas a seu critério. Quanto ao fato “submeter a prestadora a um controle pelo fato de apresentar notas fiscais para receber a comissão”, informa que tal emissão é exigida por lei, não podendo inferir que tal exigência seja meio de controle e prova de subordinação.

Discorre que o CNAE da tomadora tem código de n 68.10-2-01, enquanto a prestadora tem código de nº 68.21-8-01, não havendo similaridade no objeto social.

Quanto ao conceito interpretativo de subordinação estrutural, com o advento da Lei 13.429 de 31 de março de 2017, ressalta que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante, ou seja, não há vínculo trabalhista no presente caso.

Por fim, reitera que inexistente fraude.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.  
É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

## MÉRITO

### Relação empregatícia. Pejotização.

Trata-se, no presente caso, da análise da relação jurídica entre a empresa S. B. IMÓVEIS LTDA, tomadora dos serviços, e a pessoa jurídica ILLIZ M DE CASTRO – ME, de titularidade da Sra. Illiz Medina de Castro, prestadora dos serviços de corretagem de imóveis, para verificação de dissimulação da relação de emprego por meio da utilização de pessoa jurídica interposta, com a finalidade de mascarar vínculo empregatício e, conseqüentemente, afastar a incidência dos encargos previdenciários.

Sobre as características da relação de emprego, o art. 3º da CLT dispõe o seguinte:

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

De acordo com os ensinamentos de Alice Monteiro de Barros (Curso de Direito do Trabalho, 8. Ed, São Paulo: LTr, 2012, p. 185), o contrato de trabalho é o acordo expresso ou tácito por meio do qual o empregado se compromete a executar, pessoalmente, em favor do empregador um serviço de natureza não eventual, mediante salário e subordinação jurídica. A mesma autora afirma que a nota típica dos contratos de trabalho é a subordinação jurídica, pois é ele que irá distinguir este tipo de contrato dos demais que lhe são afins.

Nas palavras de Maurício Godinho Delgado (Curso de Direito do Trabalho, 11. ed. São Paulo: LTr, 2012, p. 295/296), o elemento “subordinação” interpreta-se sob a ótica essencialmente objetiva, devendo considerar que “*a intenção da lei é se referir à ideia de subordinação quando utiliza o verbete dependência na definição celetista de empregado. Para o consistente operador jurídico onde a CLT escreve ... sob a dependência deste deve-se interpretar ‘mediante subordinação’*”.

Assim, com base na legislação, foram estabelecidos quatro requisitos para a constatação da relação de emprego, os quais devem necessariamente estar presentes nos contratos: não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação.

Presentes esses requisitos, tem-se a existência de uma relação empregatícia com todos os direitos e deveres dela decorrentes.

A solução do ponto central da controvérsia passa obrigatoriamente pela avaliação do conjunto probatório carreado aos autos. O fato de haver contratos firmados com pessoas jurídicas para a prestação de serviços, com notas emitidas por tais PJs, não tem o condão de afastar as obrigações tributárias caso se entenda na espécie que houve prestação de serviços diretamente pelos sócios das PJs contratadas mediante os elementos caracterizadores de uma relação empregatícia. Isto porque diante da dicção do art. 123 do CTN a responsabilidade tributária não pode ser transferida por convenções particulares, como se vê:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Consta no relatório fiscal que:

2.1. Cotejamos a 14ª Alteração e Consolidação do Contrato Social do sujeito passivo (tomador do serviço), onde em sua cláusula segunda, constamos o seguinte: "A sociedade tem por **objetivos sociais a compra e venda de imóveis próprios; aluguel de imóveis próprios, corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis; gestão e administração da propriedade imobiliária; incorporação de empreendimentos imobiliários**". Também, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica — CNPJ consta como atividade econômica principal: "6810201 — **compra e venda de imóveis próprios**"; e como atividades secundárias: "6821801 — **corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis**", e outros.

2.2. Analisamos as folhas de pagamento do sujeito passivo do ano-calendário de 2012, onde observamos que mesmo tendo suas atividades econômicas principal e secundária dependência dos serviços de trabalhadores que exerçam a atividade de corretagem de imóveis, **não possui nenhum empregado registrado no seu quadro de pessoal que execute essa atividade laboral**.

2.3. Em seguida, examinamos a sua contabilidade, livro Razão, conta "**421.01.0003 — Comissões a Pagar PJ**", onde apuramos que todos os serviços de corretagem de imóveis são pagos e registrados nesta conta e que os prestadores de serviços são pessoas jurídicas contratadas tacitamente pelo sujeito passivo, **haja vista que este não apresentou, em nenhum momento, qualquer contrato com os prestadores de serviços**. No exame desta conta contábil observamos que **96% (noventa e seis por cento) dos serviços de corretagem de imóveis, durante o ano de 2012, foram pagos à empresa individual ILLIZ M DE CASTRO, CNPJ nº 10261067/0001-33**. Também, observamos que foram registradas nesta conta contábil **68 (sessenta e oito) notas fiscais de serviços emitidas por esta empresa prestadora de serviços e que há uma sequência dos números, ou seja, no ano de 2012 estão registradas as notas fiscais de números 19 a 88, faltando apenas as de números 22 e 24**.

[...]

2.4.1. D1PJ — Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, onde **presta serviço para um único tomador e que auferе rendimentos mensais proveniente do mesmo**. Adicionalmente, tem-se que embora os valores recebidos não sejam idênticos de um mês para o outro, **eles são muito próximos, no geral**. Considerando-se que muitos profissionais do setor imobiliário ganham comissão de acordo com a produtividade de cada período, essas diferenças são explicáveis;

2.4.2. GF1P — Declaração do FGTS e Informações à Previdência Social, observou-se que a prestadora apresentou este documento "sem movimento", isto é, **sem empregado**, o que podemos concluir que **os serviços executados nesta empresa são pela própria titular**, uma vez que não possui funcionários em seu quadro fortalecendo, com isso, a ideia de que o prestador de serviço em questão existe com o intuito de disfarçar a relação de emprego firmada entre a prestadora e a tomadora.

2.4.3. Também analisamos o seu quadro societário, onde a prestadora é uma empresa individual, cuja atividade econômica principal é "**6821802— Corretagem no Aluguel de Imóveis**" e sua titular é ILLIZ MEDINA DE CASTRO, CPF nº 291610532-87, fortalecendo o indício de que os serviços são prestados pela própria dona da empresa.

11.3 — Das Conclusões da Relação de Trabalho e Previdenciário entre Sujeito Passivo X Prestador

2.5. Após toda essa análise concluímos que a prestação de serviços de corretagem de imóvel executada pela prestadora de serviço ILLIZ MEDINA DE CASTRO, titular da empresa ILLIZ M DE CASTRO-ME, é de forma habitual, constante, subordinada e plenamente integrada à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, assim caracterizada:

2.5.1. **não eventualidade/habitualidade: os serviços contratados estão relacionados com a atividade fim da empresa contratante**, pois a natureza do trabalho desenvolvido da contratada é a própria atividade do contratante, com necessidade permanente desta relação. A prestação de serviços de natureza não eventual também está associada ao **caráter permanente do serviço e não da pessoa que o executa**. Logo se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos serviços que a empresa deve manter em efetivo funcionamento, não se pode falar em trabalho eventual.

2.5.2. **pessoalidade/pessoa física do sócio**: após pesquisas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, atestou-se que a contratada/prestadora não possuía empregados registrados nas suas respectivas GFIP, apresentando GF1P "sem movimento", **confirmando-se que os serviços foram executados pessoalmente pelos sócios**.

2.5.3. **onerosidade/remuneração:** através do exame na contabilidade do sujeito passivo, conta "421.01.0003 — Comissões a Pagar PJ", **comprova-se pagamentos de corretagem de imóveis efetuados para prestadores de serviços, os quais são contratados tacitamente pelo sujeito passivo.** Desses valores, 96% foram pagos à empresa individual ILLIZ M DE CASTRO, CNPJ nº 10261067/0001-33. Também, observamos que foram registradas nesta conta contábil 68 (sessenta e oito) notas fiscais de serviços emitidas por esta empresa prestadora de serviços e que há uma sequência dos números, ou seja, no ano de 2012 estão registradas as notas fiscais de números 19 a 88, faltando apenas as de números 22 e 24.

2.5.4. **subordinação jurídica ao contratante:** pela análise dos documentos acima citados, a titular da empresa individual, em razão da definição estrita das suas atividades, **está diretamente subordinada ao sujeito passivo através do estrito controle denominado plantão de venda, haja vista que durante o ano de 2012 a sua receita ter sido paga totalmente pelo sujeito passivo.** Com efeito, os valores pagos pelo sujeito passivo a título de comissão sobre vendas de imóveis são calculados a partir da quantidade de lotes vendidos em plantões trabalhados, **razão pela qual se faz necessário um controle amplo das atividades desempenhadas pela titular da empresa individual em nome do sujeito passivo.**

2.5.5. **dispensabilidade da PJ na relação jurídica:** não há imposição ou motivo econômico para a existência de Pessoa Jurídica na relação contratante X contratada. **Os serviços executados pela empresa contratada poderiam ser totalmente executados diretamente pelo pessoa física, sem necessidade da figura Pessoa Jurídica.** Esse comportamento somente evidencia a intenção de não recolhimento de tributos incidentes sobre a remuneração desses serviços.

2.5.6. **similaridade dos objetos sociais das empresas contratante e contratada:** **ambas empresas apresentam semelhante Código de Atividade Econômica Principal,** conforme já explanado nos itens 2.1 e 2.4.3. Apesar de ser permitido que as Pessoas Jurídicas elejam sua atividade econômica, percebe-se que nesse tipo de relação em que uma das empresas obtém rendimentos mensais de um único tomador, fica mais uma vez demonstrada a relação interdependente entre as mesmas.

2.6. Desta forma, concluímos que a prestadora de serviço de corretagem na pessoa de sua titular ILLIZ MEDINA DE CASTRO, CPF nº 291610532-87, executa serviços na atividade-fim do sujeito passivo e estão completamente inseridos na sua dinâmica empresarial com pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação jurídica, e que em razão desses fatos, é empregada de S B IMÓVEIS LTDA e segurada obrigatória do Regime Geral de Previdência Social — RGPS, como segurado empregado. **(grifo nosso)**

Pois bem, com base nas constatações destrinchadas pela fiscalização, passo a analisar os requisitos caracterizadores do vínculo empregatício.

Comprovou-se que a prestadora de serviços não possui empregados registrados (GFIP “sem movimento”) e que a titular, Sra. Illiz Medina de Castro, executa pessoalmente as atividades contratadas. Assim, tal elemento reforça a personalidade, já que a tomadora contratava os serviços da pessoa da titular, e não de terceiros substituíveis.

O relatório fiscal demonstra que durante o ano de 2012 foram emitidas 68 notas fiscais pela prestadora para a tomadora, com numeração sequencial de 19 a 88, demonstrando continuidade no fornecimento dos serviços. Apontou que apenas as notas de números 22 e 24 estavam faltando. Além disso, a atividade de corretagem constitui a atividade-fim da tomadora, o que reforça a essencialidade e permanência da prestação de serviços.

A RECORRENTE elaborou quadro a fim de demonstrar que a empresa prestadora teria atuado para outras pessoas jurídicas também. Contudo, o quadro em sua impugnação (fl. 194) atesta que, no ano de 2012 (período objeto do presente lançamento), apenas 3 notas fiscais teriam sido emitidas pela prestadora a tomadora diversa da RECORRENTE, o que reforça a constatação da autoridade fiscal.

Neste ponto, importante salientar serem irrelevantes as supostas atividades prestadas em período diverso daquele objeto da fiscalização.

Da mesma forma, ficou comprovado que houve contraprestação pecuniária mensal, com valores próximos entre si, ainda que variáveis, fato que, conforme informado pela fiscalização, é natural no ramo de corretagem, em que a remuneração é proporcional à produtividade. Destarte, a existência de pagamento regular de comissões comprova a onerabilidade da relação.

No tocante à subordinação, conforme descrito nos autos, observa-se que o pagamento das comissões se dava a partir da quantidade de lotes vendidos em plantões trabalhados. Apesar da RECORRENTE alegar que a titular da empresa prestadora tinha plena liberdade de horário e escolha para realização de plantões, este fato não é suficiente para derrubar a constatação da fiscalização.

Isso porque, de acordo com a DIPJ da prestadora, esta prestou serviço apenas para a RECORRENTE e auferiu rendimentos mensais proveniente do mesmo. Ou seja, no ano de 2012 a receita da prestadora foi paga totalmente pelo sujeito passivo. Ademais, conforme atesta o relatório fiscal, 96% dos pagamentos de comissões de corretagem de imóveis efetuados pela RECORRENTE para prestadores de serviços foram efetuados à empresa ILLIZ M DE CASTRO.

Por tal razão, se revelou imprescindível o exercício de um controle amplo e efetivo sobre as atividades desenvolvidas pela titular da empresa individual.

Destarte, entende-se que a remuneração era calculada com base nos resultados obtidos nesses plantões, fato que demonstra uma dinâmica operacional claramente coordenada e controlada pela RECORRENTE, tomadora dos serviços.

Os fatos acima reforçam a existência de subordinação estrutural e econômica.

É inequívoco que a contratação de ILLIZ M DE CASTRO-ME teve como único propósito dissimular a relação de emprego existente, por meio da interposição de pessoa jurídica, com o objetivo de reduzir encargos trabalhistas e previdenciários. Restando comprovado nos autos que a relação formalmente apresentada tinha como fim específico ocultar a verdadeira natureza empregatícia da prestação de serviços.

Por preencher os requisitos da relação de emprego, a autoridade fiscal exerceu a sua prerrogativa de afastar a eficácia do contrato dissimulado de prestação de serviços e enquadrar o profissional (sócio da pessoa jurídica prestadora de serviço) como segurado empregado. Como consequência lógica, houve a exigência das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

Sabe-se que à Secretaria da Receita Federal do Brasil compete arrecadar, fiscalizar e lançar as contribuições previdenciárias, com base no art. 33 da Lei 8.212/91.

Portanto, havendo a constatação de uma relação empregatícia envolvendo a RECORRENTE e o sócio/titular de pessoa jurídica por ela contratada, cabe à fiscalização analisar tal fato.

Para demonstrar que não houve qualquer invasão de competência por parte da autoridade fiscal, cabe analisar o que dispõe a Constituição Federal e a Lei 8.212/91 a respeito do assunto:

#### Constituição Federal

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar

I as ações oriundas da relação de trabalho, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

II as ações que envolvam exercício do direito de greve; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

III as ações sobre representação sindical, entre sindicatos, entre sindicatos e trabalhadores, e entre sindicatos e empregadores; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

IV os mandados de segurança, habeas corpus e habeas data, quando o ato questionado envolver matéria sujeita à sua jurisdição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

V os conflitos de competência entre órgãos com jurisdição trabalhista, ressalvado o disposto no art. 102, I, o; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

VI as ações de indenização por dano moral ou patrimonial, decorrentes da relação de trabalho; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

VII as ações relativas às penalidades administrativas impostas aos empregadores pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

VIII a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

IX outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Lei 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

Necessário esclarecer que, para o direito, o que vale não é a nomenclatura dada ao negócio jurídico, ou até mesmo a formalidade que o reveste. O que importa mesmo é a situação fática que envolve a realidade de determinado negócio jurídico, ou seja, a sua finalidade.

Sendo assim, ao verificar que a contratação de pessoa jurídica possui, na realidade, as características de uma relação empregatícia, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de afastar a eficácia do contrato de prestação de serviços e enquadrar os profissionais (sócios das pessoas jurídicas e titulares das firmas individuais) como segurados empregados. Tal possibilidade decorre da competência atribuída ao fiscal para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social. Neste sentido, transcrevo o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS/99):

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

O art. 9º, I, do RPS/99 (cuja matriz legal é o art. 12, I, da Lei nº 8.212/91) possui, em sua alínea “a” a seguinte redação:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

A possibilidade da autoridade lançadora poder desconsiderar determinado negócio jurídico dissimulado, ante a constatação da ocorrência da relação empregatícia, decorre do princípio da primazia da realidade, que consiste em atribuir maior relevância a realização dos fatos do que os contratos formais.

Ao verificar a existência dos elementos de uma relação empregatícia, é dever da autoridade fiscal exigir as contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração paga a segurado empregado, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o parágrafo único do art. 142 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.

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

Ou seja, o fiscal não reconhece qualquer relação de emprego, mas apenas efetua o lançamento das contribuições advindas de uma relação jurídica que ocorre na prática. Isto é o que se extrai do já citado art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/99 (RPS). Isto porque o trabalho do auditor é, sob pena de responsabilidade funcional, constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Outrossim, a permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN, abaixo transcritos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

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;

A autoridade fiscal apresentou no Relatório Fiscal diversos argumentos que convergem para a constatação de que houve a contratação de pessoas físicas por interposta empresa e demonstrou a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego. Assim, constatou a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica.

Sobre o tema, é pacífica a jurisprudência do CARF no sentido de que a autoridade fiscal possui competência para reconhecer a ocorrência de vínculo trabalhista visando a arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias.

Os argumentos relativos à inexistência de fraude são irrelevantes para o deslinde do caso, haja vista que não foi aplicada multa qualificada de 150%. Ademais, o CARF não tem competência para se pronunciar acerca da Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Súmula nº 28 deste Tribunal:

**Súmula CARF nº 28**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida.

**Conclusão**

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**