



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



**Processo nº** 10911.000164/2012-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-012.273 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de outubro de 2023  
**Recorrente** SIND TRAB IND DA CONST E DO MOBILIARIO DE C GRANDE MS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

LANÇAMENTO. CONSTATAÇÃO DE VÍNCULO DE EMPREGO. INDÍCIOS. SINDICATO E TRABALHADORES DE PROJETOS DE CONSTRUÇÃO DE MORADIA.

A autoridade fiscal, 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.

Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Thiago Alvares Feital (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-012.273 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10911.000164/2012-60

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão (fls. 286 a 293) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio da NFLD DEBCAD 3.440.846-1 referente às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à parte dos segurados empregados destinada ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS e à parte da empresa destinada ao mesmo fundo, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e às entidades e fundos – terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SEBRAE).

O lançamento tem como fato gerador as remunerações pagas aos segurados empregados extraídas das contas contábeis sob título "serviços de terceiros", "serviços de terceiros s/ INSS", "ligeiros reparos nos prédios", "diárias-func. e autônomos", "salários e ordenados", "férias+1/3", relacionadas na "Planilha de salários de segurados empregados por competência" às f. 29.1-43, no período de 01/99 a 03/99, 05/99 a 03/2001, 06/2001, 09/2001 a 12/2001, num montante de R\$ 196.767,38 (cento e noventa e seis mil, quinhentos e cinquenta e três mil, quatrocentos e noventa reais e vinte centavos), consolidado em 10.06.2003.

Relatório Fiscal às fls. 123 a 127.

A decisão recorrida restou assim ementada:

CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. SINDICATO. VIOLAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA - COISA JULGADA. VIOLAÇÃO DA AUTONOMIA SINDICAL - EXORBITÂNCIA DO MONTANTE LANÇADO. DECADÊNCIA. IMUNIDADE. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Para fins previdenciários, sindicato equipara-se à empresa. Inteligência do art. 15 parágrafo único da lei 8.212/91. 2. O lançamento contempla todas as informações previstas no art. 37 da lei 8.212/91, com correta identificação e demonstração do sujeito passivo, da matéria tributada e do montante devido e obedece aos princípios legais do contencioso, consoante ao Estado de Direito. 3. O lançamento não contraria a decisão judicial que exclui a possibilidade de vínculo empregatício entre o Sindicato e Moisés Cipriano da Silva (processo TRT-RO-1351/95) porque a referida decisão não vincula este Instituto, posto que restrita aos limites da lide e das questões decididas (CPC, art. 468), além do lançamento não contemplar o referido trabalhador. 4. O valor lançado foi calculado de acordo com as leis que regem o assunto, não competindo à Administração analisar se a lei é justa ou não. 5. No período do lançamento, o prazo decadencial das contribuições destinadas à Seguridade Social e aos terceiros é de dez anos. Inteligência do artigo 45 da lei 8.212/91 e Parecer CJ/MPAS n.º 2.521/01. 6. A imunidade dos sindicatos cinge-se aos impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços, não atingindo as contribuições sociais. Inteligência da CF, art. 150 VI "c". 7. A caracterização do vínculo empregatício está respaldada no artigo 33 § 3.º da lei 8.212/91 e decorreu da impossibilidade do fisco conhecer a natureza dos pagamentos por serviços prestados, registrados contabilmente, em virtude do sindicato ter deixado de apresentar os respectivos comprovantes.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

O contribuinte foi intimado em 05/04/2004 (fl. 296) e apresentou recurso voluntário (fls. 298) reiterando os termos e aduzindo o entendimento do TST de que o trabalhador que integra o projeto de construção de moradia, não é considerado empregado do sindicato.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### **Da admissibilidade**

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

#### **Alegações Recursais**

O recorrente sustenta ausência de vínculo de emprego entre o sindicato e os trabalhadores dos projetos de construção de moradia.

A Fiscalização desconsiderou os contribuintes declarados como autônomos e os enquadrou com vínculo empregatício junto ao sindicato, nos termos abaixo.

De acordo com o Relatório Fiscal, Foram identificados na contabilidade (Cópias das folhas dos livros razões em anexo), lançamentos de pagamentos a supostos trabalhadores autônomos em contas contábeis sob títulos "Serviços de Terceiros"; "Serviços de Terceiros S/ INSS"; "Ligeiros Reparos nos Prédios"; " Diárias - Func. E Autônomos"; "Salários e Ordenados"; "Férias + 1/3", sem que, no entanto, houvesse, em nenhum momento, menção em sua contabilidade, ou em qualquer outro documento, de que, para todos estes pagamentos, tenham incididas as alíquotas para recolhimentos à Previdência Social. Tais lançamentos também não foram identificados em folhas de pagamentos dos respectivos períodos.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

Quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), vale frisar, inicialmente, que não há, no ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede essa prática. Até a promulgação da Lei n.º 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado n.º 331 da Súmula do TST<sup>1</sup>.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF n.º 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST.

Confira-se:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

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

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

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

---

<sup>1</sup> CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n.º 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

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

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

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

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

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019) (grifei)

Na mesma ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário n.º 958.252, com Repercussão Geral reconhecida, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Destarte, a contratação de serviços por meio de empresa terceirizada, *a priori*, não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a permissão de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, tal como dispõe a própria CLT em seu art. 9º.

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Tramita no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Federal (ADPF n.º 606) que questiona a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência para o Auditor Fiscal da Receita Federal reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e o pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho.

No CARF, prevalece o entendimento de que, “Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional” (Acórdão n.º 2402-006.976, Publicado em 07/03/2019).

O posicionamento encontra fundamento no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3.048/99), ao estabelecer que, se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de **empregado**, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado; e no art. 9º do mesmo Diploma normativo

que caracteriza o empregado como 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.

Ricardo Resende esclarece que “a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...). Assim, segundo expressa o autor, a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT”<sup>2</sup>.

O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é 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. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: personalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.

A Fiscalização Tributária desconsiderou a existência de personalidade jurídica do prestador de serviços para, em seu lugar, configurar a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e o tomador desses serviços, mediante o preenchimento dos requisitos de personalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade, artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho,

Nesse sentido, o art. 116 do CTN dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, segundo o qual a autoridade administrativa pode 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.

De acordo com a Relatora, Ministra Cármen Lúcia, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado. Importante observar que a mencionada lei ordinária ainda não foi editada.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito.

Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica. Assim, quando se fala em norma geral antielisão, o que na verdade se tem

<sup>2</sup> RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, o que autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas<sup>3</sup>.

O estabelecimento de um vínculo tributário válido demanda a existência de lei anterior com a descrição do fato impositivo (princípio da legalidade), subsunção do fato à hipótese normativa (princípio da tipicidade) e os elementos da relação jurídica, que devem equivaler aos descritos na lei.<sup>4</sup>

CONTUDO, essencial **que tenha** no Relatório Fiscal elementos caracterizadores da relação empregatícia, de forma clara, respaldadas nas provas dos autos.

Compulsando os autos, verifico a inexistência de elementos aptos a caracterizar ou descaracterizar a existência de relação de emprego. Indício não é critério jurídico apto a validar o lançamento tributário que está diretamente subordinado ao princípio da legalidade<sup>5</sup>.

A análise quanto à existência de subordinação e de habitualidade na relação de trabalho não é tão simples e/ ou objetiva quanto a desenvolvida nos autos de um processo administrativo fiscal. Assim como a análise relativa ao lançamento tributário não é tão simplória; e, não por outro motivo, existe um tribunal administrativo especializado para tanto.

A autoridade fiscal, 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. Esse ônus não foi satisfeito pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, que não evidenciou tais elementos. A constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. De modo que não se admite lançamento baseado em presunção e indícios. Nesse sentido, é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado (Acórdão nº 3301-003.975).

---

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131-132.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 615.

<sup>5</sup> 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.

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira