



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

Processo n° 15586.000188/2008-95
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2301-02.862 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria NFLD. VÍNCULO
Recorrente PREFEITURA MUNICIPAL DE VITÓRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2002 a 31/07/2007

REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. ELEMENTOS QUE REVELAM EXISTÊNCIA DE CONTRATO DE TRABALHO E NÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PESSOALIDADE E SUBORDINAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Se alguém deseja contratar, de maneira eventual, uma prestação de serviços sem que seja relevante a pessoa física que irá realizar o serviço, o negócio jurídico previsto em nosso ordenamento é um contrato de prestação de serviços. Por outro lado, para uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante, nosso ordenamento prevê a figura do contrato de trabalho. Se o conjunto fático provado nos autos demonstrar que existiu uma prestação de serviços com tais características, a requalificação jurídica dos fatos levará à conclusão de que devem ser considerados os efeitos jurídicos de um contrato de trabalho. Ausentes provas de tais elementos, devem prevalecer os efeitos do contrato de prestação de serviços formalizado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de lançamento nº 37.143.745-8, lavrado em 14/02/2008, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias e o adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), apurados sobre remunerações de empregados utilizados em contratos firmados entre a recorrente e a SAHUCAM, no período de 11/2002 a 07/2007, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 75.104,19, fls. 01.

A autoridade fiscal entendeu que os funcionários da Sociedade dos Amigos do Hospital Universitário Cassiano Antonio de Moraes (SAHUCAM) utilizados em vários contratos firmados com a Prefeitura possuíam com esta verdadeiro vínculo de emprego, pois estariam presentes todos os elementos caracterizadores de tal relação jurídica. Especialmente quanto à subordinação jurídica, aponta cláusulas dos contratos entre a SAHUCAM e a Prefeitura para concluir que, estando a recorrente responsável pela elaboração de planos de trabalho, pelo acompanhamento das atividades e pela execução do contrato, estaria evidenciada tal subordinação.

Após tomar ciência postal da autuação em 29/02/2008, fls. 904, a recorrente apresentou impugnação, fls. 253/256, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 12ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, no Acórdão de fls. 408/417, julgou o lançamento procedente em parte, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 22/04/2009, fls. 432. Foi reconhecida a decadência pelo art. 150, §4º do CTN, excluindo as competências 11 a 13/2002.

O recurso voluntário, apresentado em 11/05/2009, fls. 433/437, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Entende que a Sociedade dos Amigos do Hospital Universitário Cassiano Antonio de Moraes (SAHUCAM) é entidade assistencial que está na mesma situação jurídica da Cáritas Arquidiocesana de Vitória no tocante ao benefício da isenção/imunidade.

Aponta que o contrato entre a Prefeitura e a SAHUCAM foi validado pelo Tribunal de Contas, conforme documento que juntou aos autos.

O vínculo de emprego não seria possível de ser reconhecido por não estarem presentes todos os requisitos legais e por isso representar ofensa ao art. 37, inciso II da Constituição Federal (CF).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

O cerne da discussão diz respeito a caracterização do contrato de trabalho, a despeito da existência de um contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas.

Caracterização do contrato de trabalho. Qualificação jurídica dos fatos. Presença de personalidade, subordinação, continuidade e onerosidade.

A matriz legal da caracterização de empregado na seara tributária é o art. 12, inciso I da Lei 8.212/91:

DOS CONTRIBUINTE

Seção I

Dos Segurados

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;

A lei tributária, portanto, definiu o empregado como “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”. Ao assim definir, destacou a necessidade de três requisitos para caracterização do empregado: não eventualidade, subordinação e onerosidade. São requisitos totalmente alinhados com o que prevê a legislação trabalhista por intermédio da CLT:

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

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a

direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

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

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

Tomando a legislação trabalhista, a doutrina estabeleceu como requisitos para a relação de emprego: a continuidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade. Parece-nos que a lição de Amauri Mascaro do Nascimento é perfeitamente cabível também para a lei tributária acima citada, pois a pessoalidade adviria da expressão “as seguintes pessoas físicas” contida no caput do art. 12. Assim, assumimos os quatro requisitos apontados pelo doutrinador como necessários para que um prestador de serviço seja considerado empregado.

Nesse cenário, cabe à autoridade fiscal demonstrar que, em dada situação, tais requisitos foram constatados para que o prestador seja considerado empregado e os pagamentos feitos a ele sejam tidos como remuneração que deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Se o contratante e o prestador ajustaram entre si que haveria a interposição de uma pessoa jurídica para a formalização da prestação de serviço, isso em nada altera a situação fática, pois, por exemplo, não é por denominarmos de compra e venda um negócio que se revela com as características jurídicas de uma doação que este assim será reconhecido no mundo do direito. Esse raciocínio traz em si a noção de causa objetiva do negócio jurídico que, seguindo as lições de Antonio Junqueira de Azevedo, equivale à função prático-social ou econômico-social do negócio. (Cf. AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151).

Adotando tais lições, Rodrigo de Freitas assinalou como a análise da causa objetiva permeia o trabalho do intérprete tributário (Cf. FREITAS, Rodrigo. *É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 441-490, (p. 475-6)):

“O conteúdo do negócio jurídico (previsão objetiva – vontade declarada), plasmado em forma de linguagem, serve de parâmetro, de referência, para a determinação do regime jurídico. Contudo, é na análise da causa objetiva que o trabalho do intérprete irá apurar se o regime jurídico é adequado à norma tributária ou não.

(...)

(...)conclui-se que não é o conteúdo formal do negócio jurídico consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência da norma tributária, mas sim a causa objetiva. O que

importa ao intérprete é procurar a verdade substancial do evento, não a simples declaração de vontade objetivada em forma de linguagem.”

Portanto, cabe ao intérprete da lei identificar os dados da realidade para promover a requalificação jurídica dos fatos, ou seja, identificar para qual negócio jurídico apontava a causa objetiva do verdadeiro negócio celebrado. Identificado o negócio celebrado, atribui-se a este as conseqüências que a legislação tributária prescreve.

Para tanto, cumpre-nos identificar a causa objetiva do negócio jurídico celebrado.

Se alguém deseja contratar, de maneira eventual, uma prestação de serviços sem que seja relevante a pessoa física que irá realizar o serviço, o negócio jurídico previsto em nosso ordenamento é um contrato de prestação de serviços. Ou seja, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do referido contrato é oferecer uma prestação de serviço eventual e não pessoal. Evidente que quem contrata deseja que o serviço seja executado segundo sua orientação ou necessidade, daí a presença da subordinação técnica nesse tipo de contrato. Mas a ausência de pessoalidade não permitirá que o contratante exija que o contratado se submeta a todo o seu comando, inclusive, por exemplo, o modo de proceder no decorrer da execução. A subordinação técnica não permite que a contratante exerça todo o seu poder de direção.

De outro modo, para uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante, nosso ordenamento prevê a figura do contrato de trabalho. Portanto, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do negócio jurídico denominado contrato de trabalho é permitir uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante.

Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio com a denominação de contrato de prestação de serviço, mas que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de um contrato de trabalho, então o negócio formalizado é um ato ilícito, conforme art. 187 do Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ou seja, quem celebra negócio com falsa causa objetiva, abusa de seu direito, comete ato ilícito, pois excedeu os limites impostos pelo fim econômico-social, pela causa objetiva do negócio. A formalização declarada é ilícita, mas os efeitos tributários do negócio jurídico celebrado subsistem, conforme sua causa objetiva.

Assim, embora os contratos de prestação de serviço possam estar perfeitamente formalizados, as empresas envolvidas regularmente criadas e inscritas nos órgãos públicos, as situações fáticas revelaram que a recorrente desejava contratar uma prestação de serviço contínua, pessoal e a ela subordinada, o que é causa objetiva, função prático-social ou econômico-social, não do contrato de prestação de serviços pretendido pela recorrente, mas do contrato de trabalho.

Em situação similar, este Colegiado já se manifestou pela consideração de rendimentos do trabalho mesmo com a existência de pessoa jurídica que foi interposta na relação entre contratado e contratante. Vejamos:

Acórdão 104-21.954

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM - CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA - PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - JOGADOR DE FUTEBOL - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. 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. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Em suma, na presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade, teremos a caracterização de um contrato de trabalho e, portanto, os pagamentos feitos ao prestador do serviço serão considerados parcela remuneratória que está no campo de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

No âmbito do Tribunal Superior do Trabalho, exige-se apenas dois elementos para caracterização do contrato de trabalho em face de interposição de pessoa jurídica: pessoalidade e subordinação direta. Vejamos a Súmula 331:

Súmula N° 331 do TST

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 nº 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 nº 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 personalidade e a subordinação direta.

A personalidade existe naquela situação na qual o empregado não pode fazer-se substituir sem o consentimento do empregador (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 153).

Sobre a subordinação tomemos algumas lições doutrinárias. Vinculado por um contrato de trabalho, o empregado é, segundo a lição de Amauri Mascaro do Nascimento (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 155):

“um subordinado porque ao se colocar nessa condição consentiu por contrato que o seu trabalho seja dirigido por outrem, o empregador. Este pode dar ordens de serviço. Pode dizer ao empregado de que modo deverá trabalhar, o que deverá fazer, em que horário, em que local etc.”

O mesmo autor adverte que nos altos escalões administrativos a subordinação é mais tênue:

*“..nos altos escalões administrativos da empresa, há diretores que têm subordinação leve, quase imperceptível, a ponto de confundir alguns teóricos quando procuram responder qual a sua posição jurídica (...). Há, também nesse nível. A subordinação, embora menos visível, mas existente, com as nuances próprias da situação em que esses trabalhadores, predominantemente intelectuais, encontram-se. Só o fato de, numa empresa, alguém se inserir numa organização para cumprir diretrizes que não traça, mas que provém de uma assembléia da sociedade, é indicativo.” (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 156)*

Logo, quando há uma prestação de serviços com personalidade por alguém que segue diretrizes que não traça, temos configurado a presença de subordinação.

Passemos à análise fática do caso dos autos.

Os dois principais elementos para caracterização da relação de emprego, a personalidade e a subordinação jurídica, não foram provados nos autos.

Quando existe um contrato de prestação de serviços, a descaracterização deste para a requalificação para um contrato de trabalho direto com a contratante exige que a personalidade seja analisada quanto à exigência de que sejam utilizados prestadores bem específicos e que estes não possam ser substituídos. Tal situação inexistente nos autos. Mesmo sendo os mesmos funcionários durante todo o período de contratação, não havia impedimento para a troca destes. Os elementos presentes nos autos não permitem concluirmos pela presença da personalidade.

A fiscalização apontou que as cláusulas dos contratos entre SAHUCAM e Prefeitura eram suficientes para demonstrar a presença da subordinação jurídica. No entanto, a subordinação, em regra, é provada por elementos fáticos da realidade da prestação de serviços e não por cláusulas contratuais. Se aceitássemos somente as regras contratuais não poderíamos

Processo nº 15586.000188/2008-95
Acórdão n.º **2301-02.862**

S2-C3T1
Fl. 461

desconsiderá-las quando a realidade fática fosse divergente, como, de fato, fazemos na requalificação jurídica dos fatos. Se a fiscalização tivesse diligenciado no local de trabalho dos empregados e verificado que estes atuavam com a supervisão direta da Prefeitura, teria juntado elementos que evidenciariam a subordinação jurídica, mas isso não foi feito.

Sem provas da presença da pessoalidade e da subordinação jurídica não há como manter a atribuição de vínculo entre recorrente e empregados da SAHUCAM conforme proposta da fiscalização.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.**

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator