



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

Processo nº 15586.000190/2008-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.599 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MUNICIPIO DE VITORIA
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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Rizzo, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1^a Instância proferida pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ que julgou procedente o lançamento tributário formalizado por intermédio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.143.748-2 consistentes em contribuições sociais previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo de segurados empregados e segurados contribuintes individuais, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, descontadas de suas respectivas remunerações mensais, porém não recolhidas ao Erário na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação, conforme descrito no relatório fiscal de fls. 51/71.

De acordo com a Resenha Fiscal, constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores pagos pela notificada à Sociedade dos Amigos do Hospital Universitário Cassiano Antônio de Moraes - SAHUCAM, para cobrir as despesas com a remuneração dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais utilizados no convênio firmado entre a notificada e a "SAHUCAM", nas dependências do Hospital Universitário Cassiano Antônio Moraes - HUCAM, mesmo endereço da "SAHUCAM", para a cooperação técnica e financeira no sentido de ampliar a oferta de serviços de saúde em Urgência e Emergência, Exames Especializados e Serviços de Internação Domiciliar.

Da análise dos termos do convênio firmados entre a notificada e a "SAHUCAM" e de outros documentos, concluiu a Fiscalização que os trabalhadores envolvidos na execução destes programas, embora contratados pela "SAHUCAM", são, na realidade, empregados da notificada, tendo em vista que prestaram os serviços para a mesma de forma direta, habitual, remunerada, pessoal e subordinada.

Os descontos dos segurados empregados e contribuintes individuais (fatos geradores) foram verificados pela fiscalização através das Folhas de Pagamento, Recibo de Pagamento a Autônomo - RPA (cópias em anexo), das GFIP e dos Livros Diário e Razão apresentados pela SAHUCAM, e estão devidamente discriminados no Relatório de Lançamento - RL, Código de Levantamento FPS, às fls.19/21.

As importâncias pagas a título de salário família e salário maternidade, em conformidade com a Lei, foram deduzidas das contribuições apuradas, assim como foram abatidos do valor do débito, os valores recolhidos pela "SAHUCAM" efetuados através das guias de pagamentos. Os valores das contribuições devidas estão indicados por competência no Discriminativo Analítico do Débito - DAD, a fls. 09/13.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo ofereceu impugnação administrativa às fls. 2141/2147.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 12-22.598 - 12a Turma da DRJ/RJOI, a fls. 4069/4087, julgando procedente o lançamento, e mantendo crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1a Instância no dia 13/04/2009, conforme Aviso de Recebimento a fl. 4095.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador a quo, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 4101/4113, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

Ilegitimidade passiva do Recorrente, uma vez que a contribuição dos segurados em tela foram descontados pelo Conveniado SAHUCAM, não pelo município de Vitória;

Que durante todo o lapso de tempo em que o objeto do convênio foi desenvolvido no Município através da entidade Assistencial SAHUCAM, nunca houve uma só Reclamação Trabalhista em que haja o trabalhador (reclamante) obtido o reconhecimento de vínculo de emprego com Município de Vitória;

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;

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

Que 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).

Ao fim, requer o cancelamento da NFLD.

Foi exarada a Resolução nº 2302-000.367 - 3a Câmara / 2a Turma Ordinária, em que se converteu o julgamento em diligência, restando consignado que:

As 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, estão sendo debatidas na NFLD nº 37.143.745-8, lavrado em 14/02/2008 na mesma ação fiscal, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 15586.000188/2008-95, em cujos autos de aprecia e se julga o vínculo previdenciário de segurados empregados e de segurados contribuintes individuais com o Município de Vitória, apesar de formalmente contratados pela Sociedade dos Amigos do Hospital Universitário Cassiano Antonio de Moraes (SAHUCAM).

O litígio administrativo objeto da NFLD nº 37.143.745-8 - Processo Administrativo Fiscal nº 15586.000188/2008-95 - encontra-se em fase de Exame de

Admissibilidade de Recurso Especial na 3a Câmara/2a SEJUL/CARF/MF/DF, pendente, ainda, portanto, de julgamento definitivo na Instância Administrativa.

Exsurge, no caso, que a decisão da procedência ou não da vertente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD encontra-se visceralmente associada à sorte da Notificação Fiscal conexa acima indicada, lavrada na mesma ação fiscal em desfavor do Recorrente, a qual promoveu o lançamento de obrigações tributárias principais a cargo da empresa incidentes sobre os mesmos fatos geradores ora tratados.

A prejudicialidade se revela ainda mais intensa na medida em que os argumentos de defesa expendidos pelo Recorrente em ambos os processos em tela serem idênticos.

Por todo o exposto, diante da ostensiva relação de prejudicialidade entre ambos os lançamentos, e visando à esquiva de prolação de decisões conflitantes, pugnamos pela conversão do vertente julgamento em diligência fiscal, sobrestando-se o trâmite do presente.

Em cumprimento à diligência supra citada foram carreados aos autos cópia do acórdão nº **2301-02.862 - 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**, em que foi dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, reconhecendo a regularidade do contrato de prestação de serviços efetuado com a SAHUCAM.

É o relatório.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Da questão prejudicial

Como já restou reconhecido por Colegiado deste CARF, o julgamento do processo nº 15586.000188/2008-95 é prejudicial ao julgamento do presente recurso, posto que decorrem dos mesmos fatos geradores. A diferença é que naquele processo se efetuou o lançamento da parte patronal e GILRAT, enquanto que o presente cuida da rubrica correspondente à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Através do acórdão nº 2301-02.862 - 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária foi dado provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a regularidade do contrato firmado entre o Município de Vitória e a SAHUCAM.

Destarte, o desfecho do presente processo fiscal não pode ser outro, senão o reconhecimento da regularidade da avença supra mencionada, para afastar o lançamento efetuado.

Apesar da necessária vinculação dos processos, a fim de evitar decisões conflitantes acerca de uma mesma situação jurídica, este Relator se sente confortável para transcrever como razão de decidir a fundamentação exarada no acórdão nº 2301-02.862 - 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, o qual decidiu o processo nº 15586.000188/2008-95, uma vez que compartilha do mesmo entendimento.

Eis a fundamentação constante do mencionado acórdão:

“Caracterização do contrato de trabalho. Qualificação jurídica dos fatos. Presença de pessoalidade, 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 CONTRIBUINTES

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.

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.

§ 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 consequências 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 excede 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:

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, independendo a tributação 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 nº 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

- *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).*
- *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).*
- *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.*

A pessoalidade 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).

Sob e 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, 1991 p. 15):

"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 assembleia 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 pessoalidade 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 pessoalidade 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 pessoalidade seja analisada quanto à exigência de que sejam utilizados prestadores bem específicos e que estes não possam ser substituídos. Tal situação inexiste 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 pessoalidade.

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 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 fim, cumpre salientar que o contrato de prestação de serviços realizado entre a recorrente e a SAHUCAM não ofende preceito de ordem pública, estando na esfera da liberdade contratual. Desse modo, os segurados considerados pela Fiscalização como contribuintes individuais, do mesmo modo, não possuem vínculo com o município tomador de

serviços, mas sim com a empresa SAHUCAM, não devendo ser mantido o lançamento, também, quanto a este aspecto.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator