



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15983.000366/2010-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-011.548 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** HOTEL DE TURISMO PARQUE BALNEARIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA.**

A fiscalização tem competência para constatar a existência de vínculo empregatício para os efeitos de apuração das contribuições devidas à Seguridade Social, sem que isto configure, sob qualquer perspectiva, invasão à competência da Justiça do Trabalho.

**FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.**

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.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. RELAÇÃO EMPREGATÍCIA COMPROVADA PELA FISCALIZAÇÃO.**

A prestação de serviços pessoais por pessoa física ou jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

**REQUISITOS QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. PREENCHIMENTO.**

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de habitualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração - ex vi da al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/81 -, há disparidade entre a forma de pactuação e a realidade. Mister reconhecer ser o indivíduo segurado obrigatório da Previdência Social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 85 e ss).

Versa o Processo COMPROT nº **15983.000366/2010-10**, sobre o Auto de Infração – AI nº **37.272.713-1**, lavrado pela fiscalização, contra a empresa acima identificada, conforme diversos discriminativos e Relatório Fiscal - RF, de fls. 19/23, que constam dos autos, por descumprimento de obrigação principal, no período de 01/2007 a 12/2007 e competência 13/2007, compreendendo a rubrica “15 Terceiros”, destinada a Outras Entidades e Fundos. Totaliza o valor de **R\$52.070,79 (cinquenta e dois mil, setenta reais e setenta e nove centavos)**, consolidado em 23/06/2010, abrange os estabelecimentos CNPJ 46.785.028/0001-82 e CNPJ 46.785.028/0002-63, e constitui-se nos levantamentos, não declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP, a seguir:

- **CE1 – CARACTERIZAÇÃO EMPREGADOS** (01/2007 a 12/2007), abriga remunerações devidas/pagas aos segurados tidos pela empresa fiscalizada como prestadores de serviços pessoa jurídica, constituída mediante inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, os quais, no entanto, foram caracterizados como segurados empregados, após análise da documentação apresentada pertinente, e verificação da existência de todos os pressupostos necessários para tal, quais sejam habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação hierárquica, nos termos do inciso I, do art. 12 da Lei nº 8.212/1991;

- **PE1 – PAGAMENTOS EXTRAS** (01/2007 a 12/2007), relativo às remunerações devidas/pagas como extra a garçons, garçonetes, hostess, ajudantes de cozinha, apuradas na escrituração contábil na conta 4.1.01.11.09 - COPA, cujas folhas seguem anexas ao Relatório Fiscal.

A empresa autuada foi cientificada do AI em causa, em **30/06/2010**, conforme folha inicial. Às fls. 35/56, em **30/07/2010**, acompanhada dos anexos de fls. 57/76, a empresa interessada apresenta impugnação, por meio da qual requer seja cancelado o lançamento em

causa, por ilegalidade, inconsistência, e ainda por nulidade da atuação. Eis a síntese das alegações:

1. Inicia sua impugnação fazendo um breve resumo dos fatos, informando que para a consecução de seus objetivos, subcontrata costumeiramente outras empresas especializadas na prestação de serviços, de Administração, de Controladoria, de Pilotagem e Hangaragem de Aeronaves, de Reparação e Manutenção de Microcomputadores e Periféricos, de Recursos Humanos e de Contabilidade e Finanças, como demonstram diversos contratos de prestação de serviços anexados pela fiscalização ao Auto de Infração, cujas atividades desenvolvidas seriam distintas do seu ramo de atuação, para em seguida apresentar os argumentos que transcrevo a síntese nos tópicos seguintes.
2. **Da Alegada Incompetência do Auditor Fiscal para Reconhecer a Existência de Vínculo Empregatício**
3. Alega que o ato praticado pela fiscalização, de efetuar o lançamento em questão, caracterizando vínculo empregatício, em relação às empresas contratadas, para prestação de serviços, seria ilegal, posto que a Receita Federal do Brasil, não seria dotada de competência para reconhecer vínculo de emprego entre pessoas físicas e a empresa impugnante, o que fulminaria de nulidade absoluta o lançamento efetuado, visto que para que ocorresse tal reconhecimento seria indispensável que o interessado ou o legalmente legitimado interpusesse reclamação trabalhista, com o fito de ver reconhecido o seu vínculo laboral, sendo impossível a fiscalização, de ofício, reconhecer o vínculo e lançar o tributo, em razão do que dispõe a Constituição Federal, que em seu art. 114, incisos I e IX, que determina que compete à Justiça do Trabalho a apreciação da existência ou não do vínculo de emprego, o que se dá mediante provocação e com base em ampla dilação probatória, sendo inconstitucional o exercício da referida competência por pessoa não credenciada para tanto, e portanto, estaria nulo de pleno direito o lançamento em causa, por invasão de competência. Transcreve jurisprudência.
4. **Da Alegada Inexistência das Características Necessárias à Configuração do Vínculo Empregatício**
5. Argumenta que, embora a fiscalização tenha entendido que se encontravam presentes às circunstâncias necessárias para configurar o vínculo empregatício entre a autora e os sócios das empresas por ela contratadas, quais sejam: **a personalidade, a não eventualidade a onerosidade e a subordinação**, não teria havido a demonstração dessas circunstâncias de forma concreta e isenta de dúvidas, em razão de que nunca teriam existido.
6. No que tange a **personalidade**, exposta como a impossibilidade do empregado de se fazer substituir por outro, junto a seu empregador, para desempenhar as mesmas funções, de modo a substituí-lo, alega que esse requisito não se encontra presente nos contratos firmados com pessoas jurídicas, os quais não possuiriam cláusula de exclusividade deste ou daquele profissional quanto à prestação dos serviços, que sempre teriam sido executados pelas empresas contratadas, e não especificamente por um único sócio ou proprietário destas empresas, vez que a impugnante não teria contratado um profissional para a execução de um serviço, mas uma empresa para prestar-lhe um serviço que lhe era necessário e estava fora de seu campo de atuação, sendo impossível que o fato, de serem os sócios da

empresas contratadas os executores dos serviços prestados, sirva como comprovação de que havia pessoalidade.

7. Entende a defendente que deve ser desconsiderado o fato de não existirem, supostamente, no período em que ocorreram as contratações entre a requerente e as demais pessoas jurídicas, a contratação dessas por outras pessoas jurídicas, o que não significaria a existência de pessoalidade ou exclusividade, na prestação de serviços à contratante.
8. Prossegue argumentando que os serviços prestados pelas empresas contratadas em nada se relacionariam com as atividades desenvolvidas pela impugnante, os quais devido à sua complexidade, especificidade e em face da responsabilidade que recairiam sobre os responsáveis técnicos e executores, demandariam atenção, extensa carga horária e cuidados por parte dos prestadores que se operavam essas tarefas, assim o fato dessas empresas não terem, no período dos seus contratos com a impugnante, prestado serviços a outras empresas ou pessoas físicas, não significaria exclusividade na prestação das tarefas, mas sim dedicação aos contratos firmados com a ora autora, fato esse que diria respeito somente às empresas prestadoras de serviço, não resultando em comprovação de pessoalidade, que não poderia ser presumida e sim comprovada.
9. Defende que o fato dos empresários contratados Alberto Feitosa Lima, Isaías Augusto Neto e Lilian do Nascimento Amorim, terem tido vínculo anterior com a impugnante não significaria a existência da pessoalidade, muito menos de fraude à Lei trabalhista, e sim demonstraria que em dado momento, teriam se desligado da empresa para continuar a exercer suas atividades como autônomos, sem entretanto romperem seu relacionamento comercial com o anterior empregador. Nesse sentido transcreve jurisprudência. Assim, entendendo não existente a pessoalidade, solicita seja cancelado o lançamento.
10. Em relação à **não eventualidade ou habitualidade**, que define como a necessidade permanente, por parte da empresa contratante, de empregados, para a realização de suas atividades, argüi que os serviços para os quais as pessoas jurídicas foram contratadas não possuiriam natureza habitual, portanto seria equivocado o entendimento da fiscalização de que os contratados ocupariam cargos remunerados como se funcionários fossem, e que tais cargos estariam relacionados ao funcionamento da empresa, bem como que as notas fiscais apresentadas com ordem seqüencial demonstrariam a habitualidade.
11. Assevera que não haveria necessidade regular e permanente da sua parte, de receber a prestação de serviços das empresas que contratava, inclusive, de que as referidas contratações se dessem em relação essas empresas contratadas especificamente, mas sim em relação a empresas dos ramos de atuação contratados.
12. Aduz que seria necessário, para a comprovação da não eventualidade, que a fiscalização apontasse elementos concretos e que constituíssem prova de sua ocorrência, no entanto, os elementos trazidos no relatório não demonstrariam a aventada habitualidade, a qual não poderia ser reconhecida por presunção e sim por comprovação mediante elementos concretos, pelo que postula pelo cancelamento do lançamento efetuado.

13. No que diz respeito à **remuneração ou onerosidade**, que entende ser a contraprestação pecuniária fornecida pelo empregador ao empregado, em virtude do contrato de trabalho, destaca que o fato de ter havido remuneração mensal, data definida para pagamento e pagamento de gratificação natalina no mês de dezembro, não caracterizaria pagamentos mensais efetuados a empregados, vez que esses pagamentos mensais teriam sido efetuados de pessoa jurídica para outra, jamais para pessoa física, seriam estabelecidos, quanto à sua forma e quantidade, nos contratos firmados entre essas pessoas jurídicas, seriam efetuados com a emissão de notas fiscais, pelas empresas contratadas, e não pelos seus sócios, onde constariam as devidas retenções de tributos, seriam necessários à consecução dos trabalhos, posto que as empresas contratadas objetivam o lucro e não o prejuízo, e por fim, seriam insuficientes, e insubsistentes a comprovar a verificação de vínculo laboral, caracterizariam sim, honorários pagos pela execução dos serviços para os quais foram contratadas, pelo que solicita o cancelamento do lançamento. Transcreve jurisprudência a respeito do assunto.
14. Referentemente à **subordinação**, defendida como a ausência de autonomia por parte do empregado na direção e exercício de suas funções, devendo cumprir ordens de seu empregador no que tange às tarefas a serem realizadas, seria o requisito mais importante, sem o qual, não haveria de se falar em vínculo de emprego, conforme julgado do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região.
15. Arrazoa que o Relatório Fiscal não apontaria nenhum elemento de convicção que ao menos de modo indiciário revelasse a presença de subordinação jurídica, ou seja, não seria revelado situação capaz de indicar a ausência de autonomia por parte das empresas contratadas no exercício das suas funções ou ingerência da contratante no exercício das tarefas das contratadas, bem como careceria de indicação precisa, clara e exata, do que teria levado a fiscalização a entender que os empresários que firmavam contratos eram empregados "de fato", que recebiam ordem direta da empresa impugnante, que não tinham autonomia para a execução das tarefas a serem realizadas e para as quais foram contratadas.
16. Mais uma vez, alega que as empresas contratadas possuiriam objeto social totalmente distinto da empresa contratante, que se dedicaria basicamente a Hotelaria e Entretenimento, aduzindo que não haveria de se dizer que uma empresa de Pilotagem e Hangaragem de Aeronaves, não teria autonomia em relação ao exercício de suas funções, e que o mesmo aconteceria em relação às empresas de manutenção de computadores, contabilidade e finanças, controladoria e administração.
17. Sustenta que a fiscalização teria fundamentado seu entendimento da ocorrência de subordinação pelo exame de notas fiscais e existência de anterior vínculo de emprego de três dos diversos empresários contratados, elementos esses que seriam frágeis, não se prestando a configurar a subordinação jurídica apontada, a qual não poderia ser presumida, em ofensa aos princípios constitucionais da impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, nos termos do art. 37 da Carta Magna, ao contrário, deve ser comprovada de modo concreto e isento de dúvidas, o que não teria acontecido.
18. Defende a autuada que não existiria, por parte da impugnante, nas atividades exercidas pelos contratados, qualquer controle de horários, nem cartão de ponto, sobre os trabalhos e tarefas executados, quanto aos dias em que laboravam, quanto ao tempo que despendiam a título de intervalos, não sabendo a requerente

os dias que os contratados trabalhavam ou deixavam de trabalhar, quantas vezes por semana ou por mês eles trabalhavam, nem se para lá enviavam terceiros, auxiliares seus, ou se iam eles mesmos e que, por outro lado, também não haveria, nos autos, qualquer elemento que demonstre o contrário, com a existência de frequência ou de qualquer punição pela eventual falta ao trabalho, desses profissionais, o que corroboraria para a inexistência da subordinação.

19. Expõe que não estaria identificado nos autos que a direção dos serviços seria executada pela impugnante, vez que os próprios profissionais executariam suas tarefas como bem entendessem, sem receber ordens, sem estar vinculados ao poder diretivo da requerente, ou seja, haveria plena autonomia no exercício de suas funções. Reporta-se a jurisprudência, e solicita o cancelamento do lançamento.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 85 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.272.713-1. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL AUSÊNCIA DE LITÍGIO.**

A matéria não impugnada, desacompanhada de provas cabais, independentemente da intenção da contribuinte, descaracteriza o litígio. Em razão do caráter não controvertido da matéria, não há pronúncia do órgão julgador, devendo ser declarada a definitividade, na esfera administrativa, do correspondente crédito tributário.

#### **CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.**

Pelo princípio da Primazia da Realidade, que demonstra que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à forma de contratação e verificando a autoridade administrativa que o trabalho executado pelos prestadores de serviço atendem aos requisitos caracterizadores da relação de emprego, deve o fisco desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar a caracterização de segurado empregado para fins previdenciários.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI**

A arguição de inconstitucionalidade não é matéria a ser discutida na esfera administrativa, conforme art. 102, I, "a", da Constituição Federal de 1988, que determina ser da competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal processar e julgar, originariamente, ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual.

#### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.**

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inicialmente, cumpre pontuar que a decisão recorrida assentou o entendimento segundo o qual o sujeito passivo não teria questionado o levantamento **PE1 – PAGAMENTOS EXTRAS** (contribuições lançadas sobre remunerações pagas como extra a garçons, garçonetes, hostess, ajudantes de cozinha, apuradas na escrituração contábil na conta 4.1.01.11.09 – COPA), concentrando-se em combater o levantamento **CE1 – CARACTERIZAÇÃO EMPREGADOS**, que abriga remunerações devidas/pagas aos segurados caracterizados como empregados, pela fiscalização.

A respeito do levantamento **CE1 – CARACTERIZAÇÃO EMPREGADOS**, a decisão recorrida decidiu por manter parcialmente o crédito tributário, consignando o seguinte:

[...] os fatos e provas trazidos pela fiscalização, não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores prestadores de serviço, das empresas contratadas, com a desconsideração do vínculo pactuado e o enquadramento desses trabalhadores como segurados empregados, em razão da natureza dos serviços prestados se inserirem no conceito de segurado empregado, para fins previdenciários, estabelecido pelo artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, atendendo aos pressupostos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, que caracterizam o segurado empregado, a exceção, da contratada J.M. Casanova Assessoria e Consultoria Administrativa S/C Ltda. (Márcio Casanova Rafael), para o qual não foram juntadas, aos autos, provas documentais suficientes que comprovem todos os pressupostos necessários à caracterização como segurado empregado, do sócio Márcio Casanova Rafael, ficando prejudicada a comprovação da pessoalidade e da subordinação, para esse prestador de serviço, do que concluo pela exclusão de sua remuneração da base de cálculo apurada.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 102 e ss), reiterando, em grande parte, os termos de sua impugnação, no sentido de que: (i) jamais havia tentado ocultar qualquer liame laboral; (ii) o Sr. Auditor Fiscal não tinha competência para reconhecer a existência de vínculo de emprego; bem como (iii) inexistiam as características necessárias à configuração de referido vínculo laboral (pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação).

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **2. Mérito.**

Pois bem. O recorrente insiste em sua tese de defesa e alega que a fiscalização teria caracterizado vínculos empregatícios sem qualquer fonte de prova concreta e legítima, apenas por presunção.

Afirma, pois, que nenhum dos pressupostos da relação empregatícia está demonstrado nos autos, não podendo ser presumido da forma como foi feito pela fiscalização.

Alega, ainda, que o Sr. Auditor Fiscal não possui competência para reconhecer a existência de vínculo de emprego, matéria de competência exclusiva da Justiça do Trabalho.

Pois bem! Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários:

A legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas/físicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

§ 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 inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO–DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário.

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, que assim estabelece:

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;”

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas físicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem

a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Pelo princípio da verdade material e da primazia da realidade sob a forma, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. A propósito, de acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer vínculo jurídico entre os prestadores de serviços em destaque e o sujeito passivo em apreço. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista do recorrente.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo dos trabalhadores com o sujeito passivo em relevo.

Nesse sentido, em momento algum a fiscalização se inseriu na competência do Poder Judiciário, mas apenas procedeu à verificação de ocorrência de ofensa à legislação previdenciária. Cabe pontuar, pois, que a relação previdenciária é independente da relação de trabalho, sendo irrelevante, inclusive, que as pessoas tidas como empregadas no lançamento não tenham questionado a relação havida entre as partes na Justiça do Trabalho.

Dessa forma, a fiscalização tem competência para constatar a existência de vínculo empregatício para os efeitos de apuração das contribuições devidas à Seguridade Social, sem que isto configure, sob qualquer perspectiva, invasão à competência da Justiça do Trabalho.

Cabe frisar que a legislação previdenciária é especial e autônoma, e não se conflita com as leis trabalhistas, a atuação de ambas se processa paralelamente, e têm como pressuposto básico a defesa do empregado, portanto a empresa em questão não pode arguir incompetência da fiscalização para o lançamento das contribuições concernentes quando houver o preenchimento dos requisitos afetos à caracterização da relação de emprego, o que ocorreu, na hipótese dos autos.

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração, personalidade e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, **com discriminação clara e precisa** dos fatos geradores,

das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (g.n.)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

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

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por caracterização de segurado empregado é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços e o contratante desses serviços.

Na hipótese dos autos, vislumbro que não merece guarida a alegação do recorrente, no sentido de que a prova dos autos foi baseada em presunção, eis que o conjunto probatório juntado pelo Fisco é robusto, consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente os prestadores de serviços à recorrente, na qualidade de segurados-empregados.

A propósito, é de se destacar os seguintes elementos delineados no Relatório Fiscal (e-fls. 19 e ss), elaborado com respaldo nos documentos constantes nos anexos do Auto de Infração DEBCAD 35.272.711-5, que, a meu ver, enfraquecem a tese de defesa apresentada pelo recorrente:

- (a) Os contratos em questão não demonstram caráter de eventualidade e estabelecem, entre outros, remuneração mensal, data definida para pagamento, pagamento de gratificação natalina no mês de dezembro, obrigatoriedade de aviso por escrito com 30 dias de antecedência em caso de rescisão.
- (b) As notas fiscais examinadas desses prestadores, emitidas mensalmente para a empresa fiscalizada são seqüenciais, revelando habitualidade e pressupondo exclusividade na prestação de serviços.
- (c) As funções exercidas, estão relacionadas as atividades normais da empresa.
- (d) Nos contratos de prestação de serviços apresentados se mostram presentes a não eventualidade, a pessoalidade, a onerosidade e a subordinação característicos de segurado empregado.
- (e) Alguns dos empresários contratados como prestadores de serviços já fizeram parte do quadro de funcionários da empresa em períodos anteriores, a saber: (i) Alberto Feitosa Lima — admissão: 01/04/2005 — Desligamento: 30/11/06; (ii) Isaias Augusto Neto — admissão: 18/03/2004 — Desligamento: 01/11/06; (iii) Lilian do Nascimento Amorim — admissão: 01/06/06 — Desligamento: 30/11/06, o que configura a continuidade da prestação dos serviços à sua empregadora original.
- (f) A pessoalidade na prestação dos serviços, no caso de todas as empresas contratadas constituídas como empresários, constantes do Quadro de fls. 40/42 do processo referente ao Auto de Infração DEBCAD 35.272.711-5, pode ser constatada pelo

exame das GFIP, por elas entregues, e constantes dos sistemas informatizados da RFB, que informam que, no período da autuação, não constam empregados registrados, caracterizando serviços prestados, pessoalmente, pelos titulares das empresas contratadas.

- (g) Conforme é informado no Quadro de fls. 40/42 do processo referente ao Auto de Infração DEBCAD 35.272.711-5, alguns prestadores de serviço exercem cargo de gerência dentro da empresa autuada, o que configura a pessoalidade e subordinação na prestação do serviço, posto que exercem cargo de confiança, não podendo ser substituídos na execução dos serviços de gerência (salvo em situações especiais), como é o caso da empresa Otávio Pereira Rocha – ME, representada por Otávio Pereira Rocha, que exerce o cargo de Gerente de Controladoria Geral e da empresa RH Consultoria e assessoria em Recursos Humanos LTDA, representada pelo seu sócio Sérgio Soares, que ocupa o cargo de Gerente de Recursos Humanos.
- (h) Destaca-se, outrossim, as solicitações de pagamentos, constantes de fls 192/194 do processo referente ao Auto de Infração DEBCAD 35.272.711-5, assinadas pelo Sr. Adalberto Feitosa Lima, titular da firma Adalberto Feitosa Lima-Me, na condição de gerente, conforme denominação aposta, nesses documentos.
- (i) Os serviços prestados, relacionados no Quadro de fls. 40/42 do processo referente ao Auto de Infração DEBCAD 35.272.711-5, não dependem de um acontecimento incerto, casual ou fortuito, e sim se constituem em necessidade habitual da empresa, existindo uma continuidade na prestação de serviços, derivado do próprio objeto social da notificada.
- (j) A manutenção de trabalhadores de forma permanente pode ser comprovada pelos contratos de prestação de serviços, cujas cláusulas permitem prorrogação, sendo alguns foram celebrados por prazo indeterminado, como é o caso dos realizados com as empresas Otávio pereira Rocha-ME e Paulo Rogério Ortega-ME.
- (k) A habitualidade também é marcada pela sucessão dos serviços prestados, com correspondente emissão de notas fiscais sequenciais, de cópias carreadas aos autos, denotando exclusividade e continuidade na prestação de serviços.
- (l) A onerosidade corresponde ao pagamento de remuneração pelo trabalho executado, e resta evidenciada pelas remunerações dos serviços prestados, reconhecidos pela autuada, além da emissão de diversas notas fiscais de serviço, devidamente aprovadas.
- (m) Previsão contratual de que a coordenação e execução dos serviços fica a cargo da prestadora de serviço contratada, mediante prévia aprovação pela diretoria da empresa autuada, no caso de Paulo Rogério Ortega-ME, representada pelo seu titular Paulo Rogério Ortega.
- (n) Previsão contratual constante de todos os contratos de trabalho juntados aos autos, a exceção dos realizados com a RH Consultoria e Assessoria em Recursos Humanos (SERGIO SOARES) e J.M. Casanova Assessoria e Consultoria Administrativa S/C Ltda. (Márcio Casanova Rafael), de remuneração mensal, data definida para pagamento, pagamento de gratificação natalina no mês de dezembro e obrigatoriedade de aviso por escrito com 30 dias de antecedência em caso de rescisão.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Cabe destacar, ainda, que o princípio da verdade material que rege o Processo Administrativo Fiscal não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

Assim, diante da ausência de comprovação acerca dos argumentos lançados na peça recursal, não há como se acolher a tese ali apresentada. Entendo, pois, que agiu com acerto a decisão recorrida, cujas conclusões lá traçadas, são coincidentes com o entendimento deste Relator acerca da questão discutida nos autos:

**[...] Da Pessoalidade**

Empregado é a pessoa que presta serviço pessoalmente a outrem. O contrato de trabalho é firmado em função das características pessoais de determinado trabalhador (*intuitu personae*), isto é, empregado é sempre uma pessoa certa que não pode se fazer substituir por outro na execução dos serviços.

A pessoalidade na prestação dos serviços, no caso de todas as empresas contratadas constituídas como empresários, constantes do Quadro de fls. 40/42, do Processo 15983.000364/2010-21, pode ser constatada pelo exame das GFIP, por elas entregues, e constantes de nossos sistemas, que informam que, no período da autuação, não constam empregados registrados, caracterizando serviços prestados, pessoalmente, pelos titulares das empresas contratadas. A inexistência, nos contratos de prestação de serviços, de cláusula de exclusividade, alegada pela autuada, não se sobrepõe aos fatos comprovadamente verificados, bem como improcede o argumento de que esses serviços poderiam ser realizados por terceiros ou auxiliares das empresas contratadas, visto que conforme as informações contidas em GFIP, das empresas contratadas constituídas como empresários, eles não existem.

Ressalte-se ainda quanto à pessoalidade, conforme RF, de fls. 19/25, que os empresários contratados como prestadores de serviços, Alberto Feitosa Lima (admissão em 01/04/2005 e desligamento em 30/11/06), Isaias Augusto Neto (admissão em 18/03/2004 e desligamento em 01/11/06) e Lilian do Nascimento Amorim (admissão em 01/06/06 e desligamento em 30/11/06), já fizeram parte do quadro de funcionários da empresa em períodos anteriores, o que configura a continuidade da prestação dos serviços à sua empregadora original.

Ainda, quando a esse tópico, é de ressaltar conforme é informado no Quadro de fls. 40/42, do Processo 15983.000364/2010-21, que alguns prestadores de serviço exercem cargo de gerência dentro da empresa autuada, o que configura a pessoalidade e subordinação (a ser visto adiante) na prestação do serviço, posto que exercem cargo de confiança, não podendo ser substituídos na execução dos serviços de gerência (salvo em situações especiais), como é o caso da empresa Otávio Pereira Rocha – ME, representada por Otávio Pereira Rocha, que exerce o cargo de Gerente de Controladoria Geral e da empresa RH Consultoria e assessoria em Recursos Humanos LTDA, representada pelo seu sócio Sérgio Soares, que ocupa o cargo de Gerente de Recursos Humanos. Destaco, outrossim, as solicitações de pagamentos, constantes de fls 192/194,

do Processo 15983.000364/2010-21, assinadas pelo Sr. Adalberto Feitosa Lima, titular da firma Adalberto Feitosa Lima-Me, na condição de gerente, conforme denominação aposta, nesses documentos.

#### **Da Não Eventualidade**

Sobre o assunto, o § 4º, do art. 9º, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, assim dispõe:

*§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades da empresa.*

Assim, trabalho não eventual é o serviço prestado de natureza contínua, não podendo ser episódico, ocasional. Trabalho eventual é trabalho esporádico, acidental, de curta duração, numa situação emergencial, que não se inclui como necessidade permanente ao funcionamento da empresa. A prestação de serviços de natureza não eventual 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. Não é o período de tempo em que o trabalho é executado, mas a relação entre o conteúdo do serviço prestado e o seu objetivo, que define a natureza não eventual do trabalho.

Conforme item 5 do RF, de fls. 19/25, a cláusula 43 da Alteração Contratual de 25/06/07, a sociedade tem por objetivo: a) a exploração de estabelecimentos hoteleiros e todas as atividades ligadas à hotelaria e ao turismo em geral; b) a exploração de bares e restaurantes com ou sem música ao vivo; c) a administração e locação de imóveis e shopping centers, centros comerciais, centro de convenções, feiras e eventos; d) a estadia e guarda de veículos; e) atividade de heliponto; f) venda de combustíveis; g) a exploração das atividades de jogos eletrônicos e diversões públicas em geral; h) a apresentação de shows e promoção de festivais, todos por conta própria e/ou de terceiros; i) a participação em empreendimentos, serviços ou em sociedades como acionista ou cotista; j) a atividade de compra e revenda de mercadorias diversas, tais como alimentos, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, cigarros, produtos de limpeza, materiais de escritório, suprimentos, entre outros, e j) a exploração de atividades de discoteca, boate e outras atividades do gênero, com ou sem música ao vivo.

Nesse aspecto, argumenta que os serviços prestados pela empresas contratadas em nada se relacionariam com as atividades desenvolvidas pela impugnante, ou seja, possuiriam objetos sociais totalmente distintos da empresa contratante, que se dedicaria basicamente a Hotelaria e Entretenimento, entretanto, resta evidenciado nos autos, que os serviços prestados, relacionados no Quadro de fls. 40/42, do Processo 15983.000364/2010-21, não dependem de um acontecimento incerto, casual ou fortuito, e sim se constituem em necessidade habitual da empresa, existindo uma continuidade na prestação de serviços, derivado do próprio objeto social da notificada, acima mencionado, que permanentemente necessita dos profissionais em questão para atingir os objetivos para os quais foi criada. Observa-se que os serviços prestados pelas empresas contratadas, à autuada são contínuos, constituem-se em necessidades habituais do contratante, que, conforme contratos carreados aos autos, desempenhavam suas funções na área fim, como se empregados fossem, ao contrário do que é alegado pela defendente em sua impugnação.

Ademais a manutenção de trabalhadores de forma permanente pode ser comprovada pelos contratos de prestação de serviços, cujas cláusulas permitem prorrogação, sendo alguns foram celebrados por prazo indeterminado, como é o caso dos realizados com as empresas Otávio pereira Rocha-ME e Paulo Rogério Ortega-ME.

A habitualidade também é marcada pela sucessão dos serviços prestados, com correspondente emissão de notas fiscais seqüenciais, de cópias carreadas aos autos, denotando exclusividade e continuidade na prestação de serviços.

Sendo assim, conclui-se, pelo que foi exposto, que o requisito da não-eventualidade está presente na prestação dos serviços em exame, o que demonstra a improcedência dos argumentos da impugnante.

#### **Da Onerosidade**

A onerosidade corresponde ao pagamento de remuneração pelo trabalho executado, e resta evidenciada pelas remunerações dos serviços prestados, reconhecidos pela atuada, além da emissão de diversas notas fiscais de serviço, devidamente aprovadas.

Quer a impugnante que reste descaracterizada a onerosidade em razão de que tais pagamentos foram efetuados a pessoa jurídica e não a pessoas físicas. Contudo, tal argumento em nada elide a condição de que o serviço prestado foi remunerado pela atuada, ao revés, somente confirma que os serviços foram onerosos, um dos critérios necessários à configuração da relação jurídica previdenciária caracterizada pela fiscalização, qual seja, o enquadramento dos trabalhadores como segurados empregados, em razão da natureza dos serviços prestados se inserirem no conceito de segurado empregado, para fins previdenciários.

#### **Da Subordinação**

Identificadas as ocorrências das demais características – “pessoalidade”, “continuidade” e “onerosidade”, a “subordinação” é, seguramente (e assim tem sido entendido pela unanimidade da doutrina e jurisprudência), a condição definitiva para a determinação da inequívoca ocorrência da relação de emprego.

Haverá relação de emprego quando o trabalhador estiver sujeito à subordinação hierárquica ou jurídica, no sentido de que está vinculado às obrigações decorrentes do respectivo contrato de trabalho.

Neste sentido é que se tem entendido que o traço determinante da subordinação não é, pois, a vinculação do empregado ao mando do empregador, quanto às exigências e habilitações técnicas e éticas da sua formação profissional, mas sim é determinada sua existência, quanto aos aspectos administrativos da prestação de serviços: o local e o horário em que serão prestados, as pessoas que deverão ser utilizadas como auxiliares ou as quais se reportará, as tarefas que deverão ser realizadas.

No caso em apreço observa-se, do exame das provas carreadas aos autos pela fiscalização:

- previsão contratual de que a coordenação e execução dos serviços fica a cargo da prestadora de serviço contratada, mediante prévia aprovação pela diretoria da empresa atuada, no caso de Paulo Rogério Ortega-ME, representada pelo seu titular Paulo Rogério Ortega;

- previsão contratual constante de todos os contratos de trabalho juntados aos autos, a exceção dos realizados com a RH Consultoria e Assessoria em Recursos Humanos (SERGIO SOARES) e J.M. Casanova Assessoria e Consultoria Administrativa S/C Ltda. (Márcio Casanova Rafael), de remuneração mensal, data definida para pagamento, pagamento de gratificação natalina no mês de dezembro e obrigatoriedade de aviso por escrito com 30 dias de antecedência em caso de rescisão. Ressalte-se que o 13º salário, que se constitui em um benefício concedido ao segurado empregado, conforme Lei nº 4.090/1942, que em seu art. 1º: estabelece: “No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.”, indiscutivelmente envolve todos os elementos

caracterizadores da relação de emprego constante do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, a saber, habitualidade, a onerosidade, a pessoalidade e a subordinação;

- repise-se que alguns prestadores de serviço exercem cargo de gerência dentro da empresa autuada, como é o caso da contratada Otávio Pereira Rocha – ME, representada por Otávio Pereira Rocha, que exerce o cargo de Gerente de Controladoria Geral, e da contratada RH Consultoria e assessoria em Recursos Humanos LTDA, representada pelo seu sócio Sérgio Soares, que ocupa o cargo de Gerente de Recursos Humanos, o que também configura, além da pessoalidade, a subordinação na prestação do serviço, posto que exercem cargo de confiança, submetidos hierarquicamente quanto às tarefas a serem realizadas, a outros dirigentes da empresa;

- as solicitações de pagamentos, constantes de fls. 192/194, do Processo 15983.000364/2010-21, assinadas pelo Sr. Adalberto Feitosa Lima, titular da firma Adalberto Feitosa Lima-Me, na condição de “Ger. Black Jaw”, assim denominado pela impugnante, fato esse, que denota a subordinação dos serviços executados.

Dessa forma, firmo convicção, portanto, de que os fatos e provas trazidos pela fiscalização, não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores prestadores de serviço, das empresas contratadas, com a desconsideração do vínculo pactuado e o enquadramento desses trabalhadores como segurados empregados, em razão da natureza dos serviços prestados se inserirem no conceito de segurado empregado, para fins previdenciários, estabelecido pelo artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, atendendo aos pressupostos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, que caracterizam o segurado empregado, a exceção, da contratada J.M. Casanova Assessoria e Consultoria Administrativa S/C Ltda. (Márcio Casanova Rafael), para o qual não foram juntadas, aos autos, provas documentais suficientes que comprovem todos os pressupostos necessários à caracterização como segurado empregado, do sócio Márcio Casanova Rafael, ficando prejudicada a comprovação da pessoalidade e da subordinação, para esse prestador de serviço, do que concluo pela exclusão de sua remuneração da base de cálculo apurada.

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

Consoante o princípio da primazia da realidade, aplicável à relação previdenciária, assim como à trabalhista, os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documental, possam oferecer. Se um trabalhador presta serviço nas condições definidas no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212/91, ainda que sem registro, ou contratado como segurado trabalhador autônomo, ou através de empresa interposta, a Fiscalização tem o dever de considerá-lo como segurado empregado, com vistas à exigência das contribuições devidas pelo empregador.

Admitir-se o contrário seria esvaziar inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias, especialmente daquelas atinentes à filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências da empresa.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite