



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

Processo nº 35582.002506/2007-19
Recurso nº 149.647 Voluntário
Acórdão nº 2806-00.158 – 6ª Turma Especial
Sessão de 2 de junho de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CONTRASTE ENGENHARIA E AUTOMAÇÃO LTDA.
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. NFLD. CONTRATO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. PRESENÇA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. POSSIBILIDADE LEGAL DE DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO PACTUADO.

A legislação previdenciária permite que o Auditor Fiscal, ao constatar a existência de vínculo empregatício, desconsidere contrato firmado entre pessoas jurídicas para encobrir a prestação de serviço por segurado empregado.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DA SUBORDINAÇÃO DO PRESTADOR AO TOMADOR.

O lançamento fiscal decorrente de caracterização de sócio de empresa prestadora como empregado da tomadora não pode prescindir da comprovação cabal da existência de subordinação jurídica do prestador ao tomador de serviços.

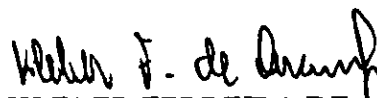
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 6ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares suscitadas; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos nas competências 09/2003 a 06/2004 e 12/2004 a 12/2005, de modo que sejam mantidas no crédito apenas as competências 07 a 10/2004.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO -- Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa e Rogério de Lellis Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada contra a Decisão Notificação n.º 17.401.4/0298/2007, de lavra da Delegacia da Receita Previdenciária – Rio de Janeiro Centro, que julgou procedente o lançamento consignado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD n.º 37.056.401-4, posteriormente cadastrada na Receita Federal do Brasil sob o número de processo acima consignado. Eis a ementa da decisão recorrida:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Verificada a prestação de serviços por segurados que preenchem os requisitos do art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei n.º 8.212/1991, não importando qual tenha sido a forma de contratação, é competente o auditor fiscal do INSS para lançar as contribuições devidas e incidentes sobre a remuneração paga.

O contrato de trabalho, sendo um contrato realidade, não está vinculado ao aspecto formal, eis que prevalecem as circunstâncias reais em que são prestados os serviços.

No recurso interposto, fls. 88/106, a empresa apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

a) que o seu recurso é tempestivo e que a exigência do depósito recursal prévio como condição de admissibilidade foi declarada inconstitucional pelo STF;

b) o órgão de julgamento de primeira instância administrativa não tem atribuições legais para cancelar lançamento em que o fisco desconsiderou a personalidade jurídica de empresas contratadas, exigindo contribuições sobre pagamentos efetuados a prestadores de serviço que não têm vínculo empregatício com a recorrente. Assim, é nulo o lançamento.

c) a legalidade de uma contratação é questão que deve ser apreciada pelo Judiciário, jamais pela Administração Pública;

d) o parágrafo único do art. 116 do CTN, norma antielisiva que permite ao fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos, não pode ser aplicado à situação sob enfoque, posto que os procedimentos a serem adotados pela autoridade administrativa devem ser estabelecidos por lei ordinária, a qual ainda não foi editada;

e) a autoridade notificante não apontou qual o dispositivo legal violado que autorizaria a desconsideração do contrato pactuado;

f) não se pode falar em abuso de direito na situação sob enfoque, haja vista que não houve prejuízo para a empresa contratada, a qual foi devidamente remunerada pelos serviços prestados, nem se vislumbra qualquer tentativa de burlar a lei ou fraudar o erário, com sonegação de contribuição previdenciária;

g) segundo a doutrina, a desconsideração da pessoa jurídica é medida extrema que só pode ser adotada quando se possua provas robustas da ocorrência dos requisitos autorizativos;

h) não podem ser desprezados atos sobre os quais se exteriorizou o negócio efetivamente desejado pelas partes, sem que se tenha sequer provas da ilicitude alegada;

i) a intenção da recorrente sempre foi a de contratar a empresa mencionada para a mera prestação de serviços, sem qualquer vínculo laboral, assim, não se pode afrontar os princípios da confiança e boa-fé do contribuinte, por mera consideração subjetiva do fisco;

j) cabe a autoridade lançadora apresentar provas, mesmo se tendo em conta a presunção de legitimidade dos atos administrativos, no sentido de se demonstrar claramente o indício erigido pela lei como caracterizador da possibilidade de se presumir a ocorrência do fato gerador que levou ao lançamento atacado;

k) a relação mantida entre a recorrente e as empresas DIONES ALVES SANTOS – FI e CD INFORMÁTICA LTDA não é de caráter laboral, não podendo, assim, incidir sobre a mesma a contribuição previdenciária, além de que não se aplica ao caso o princípio da primazia da realidade, invocado na decisão original, posto que a intenção das contratantes nunca foi de constituir uma relação empregatícia;

l) à recorrente nunca foi transferido o poder de direção sobre a atividade da contratada, havendo apenas um mínimo de diretrizes a ser cumprido pela empresa prestadora, o que é natural;

m) para comprovar a existência da relação de emprego, o fisco deveria ter demonstrado cumulativamente a ocorrência dos seguintes requisitos: habitualidade da prestação de serviços; exclusividade; subordinação e onerosidade, todavia, a autoridade lançadora não se desincumbiu desse ônus;

n) o fato da atividade fim da empresa prestadora ser a mesma da contratante não é suficiente para demonstrar a relação empregatícia. É essa a posição dominante na doutrina trabalhista;

o) não se vislumbra o requisito da pessoalidade, pois o contrato foi feito com pessoa jurídica e não se observa a direção dos trabalhos pela recorrente;

p) o serviço prestado era autônomo, além de que a autoridade do fisco não conseguiu comprovar a alegação de emissão habitual de notas fiscais, nem tampouco, a natureza da atividade desenvolvida pelos prestadores de serviço;

q) a distribuição de bônus de incentivo às empresas prestadoras de serviço através de cartão de premiação não permite, ao contrário do que afirma o fisco, que se conclua que a empresa contratante reconheceu vínculo empregatício dos sócios das empresas prestadoras;

r) não há vedação legal para que se contrate empresa de prestação de serviços, configurando-se essa prática como uma forma de reestruturação de empresas;

4
Kilunp

s) a lavratura da NFLD feriu do morte o direito à liberdade de escolha do tipo e da forma de organização empresarial. As partes tem a prerrogativa de buscar maneiras lícitas de economizar tributos.

Pede a reforma da decisão original, de forma que se declare improcedente o lançamento.

O órgão de primeira instância apresentou contra-razões, fls. 157/158, pugnando pela manutenção integral do lançamento.

É o relatório.

5
Kalmuf

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso foi apresentado no prazo legal, conforme data da ciência da DN em 08/05/2007, fl. 87, e data de protocolização da peça recursal em 01/06/2007, fl. 88. A exigência do depósito para garantia de instância foi afastado por decisão judicial. Merece conhecimento o recurso.

Em síntese, a NFLD sob cuidado decorreu da desconsideração do contrato efetuado entre a recorrente e as empresas DIONES ALVES SANTOS – FI e CD INFORMÁTICA LTDA, em razão, segundo a fiscalização, de terem sido constatados os elementos caracterizadores da relação empregatícia entre a notificada e os segurados DIONES ALVES SANTOS e CLEUZA GISELE PERES ALVES.

Segundo o relato do fisco, DIONES ALVES passou a atuar como empresário em 24/04/2003, quando constituiu a empresa DIONES ALVES SANTOS – FI, a qual a partir de 09/2003, passou a emitir mensalmente e em ordem sequencial notas fiscais por prestação de serviços em informática para a recorrente, fato que, de acordo com o relato, caracteriza trabalho exclusivo e habitual na atividade fim da empresa contratante.

Continuando, a autoridade fiscal informa que DIONES ALVES e CLEUZA GISELE P. ALVES constituíram, em 10/10/2004, a sociedade empresária CD INFORMÁTICA LTDA, a qual a partir de 12/2004 fez a emissão mensal e em ordem sequencial de notas fiscais para a notificada, fato que o levou a mesma conclusão narrada no parágrafo anterior.

A auditoria fundamenta o seu procedimento no comando presente no § 2.º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999. Eis a redação do dispositivo invocado, trazida pelo Decreto n.º 3.265, de 1999:

§2º-Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Valendo-se da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, acrescenta também a autoridade lançadora que o vínculo empregatício apontado subsume-se aos conceitos trazidos nos artigos 2.º e 3.º do diploma trabalhista, *in verbis*:

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.

(...)



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

(...)

Foi também invocado o Enunciado de Súmula do TST n.º 331, que trata do contrato de prestação de serviços. Assim prescreve o item I do referido texto da jurisprudência trabalhista:

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° 6.019, de 03.01.1974).

(...)

Quanto aos aspetos fáticos, o auditor baseou-se para concluir pela existência da relação empregatícia, nas seguintes constatações:

a) em 07/07/2004, o segurado DIONES ALVES foi registrado como empregado pela recorrente;

b) as empresas contratada emitiram, mensalmente e em ordem seqüencial, notas fiscais por prestação de serviço em informática, o que caracteriza trabalho exclusivo e habitual e vinculado diretamente a atividade fim da recorrente;

c) as contratadas prestam serviço a notificada com exclusividade, além de que não possuem qualquer empregado, conforme consulta efetuada aos sistemas informatizados da Previdência Social;

d) a sócia da empresa CD INFORMÁTICA, CLEUZA ALVES, recebeu quantias da recorrente a título de "Participação nos Lucros", conforme documento juntado, o que comprova que a mesma era tratada como empregada.

O recurso levanta como preliminar a incompetência de órgão administrativo para desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa legalmente constituída. Afirma que somente o Poder Judiciário detém competência para tal.

Em que pesem os argumentos da recorrente contra o referido procedimento, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999, já transcrito, impõe ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais.

Assim, presentes as hipóteses normativas que autorizam à caracterização do vínculo empregatício do suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços, a autoridade administrativa, de conformidade com o dispositivo legal transcrito, tem a obrigação de considerar 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.

7
Kilbrun

Portanto, sem querer nesse momento enveredar pelo mérito da desconsideração do contrato entre as pessoas jurídicas, afasto a preliminar de falta de competência da autoridade administrativa para caracterizar como empregado sócio de empresa prestadora de serviços, quando presentes os pressupostos da relação de emprego.

Outro argumento presente na peça recursal é o de que o parágrafo único do art.116 do CTN não pode ser aplicado à situação sob enfoque, haja vista que o próprio dispositivo prevê sua regulamentação por lei ordinária, a qual não foi editada.

Vale a pena transcrever o texto do referido normativo, o qual foi incluído pela Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

De fato, não foi editada norma que regulamentasse o dispositivo transcrito, todavia, a desconsideração do contrato firmado entre as empresas sob enfoque foi fundamentado no § 2.º do art. 229 do RPS, que, conforme já afirmei, autoriza a autoridade administrativa tomar como relação de emprego a contratação sob outra denominação, desde que presentes as condições previstas no inciso I do “caput” do art. 9.º da Lei n.º 8.212/1991.

Assim, o agente do fisco tem o dever legal de apurar as contribuições porventura devidas, quando ocorre situação fática que dê margem a aplicação do § 2.º do art. 229 do RPS, sendo esse o fundamento para o procedimento adotado na presente NFLD.

Entendo que na presente situação não ocorreu a desconsideração da pessoa jurídica, mas, como bem se afirmou na decisão original, excluiu-se negócio jurídico que o fisco entendeu que foi realizado para encobrir a contratação de trabalhador na condição de empregado. Apenas para fins de apuração das contribuições foram afastados os efeitos do contrato firmado, não tendo a auditoria desconstituído quaisquer outros negócios realizados pelas empresas envolvidas.

O que interessa nessa lide é verificar se efetivamente estão presentes no caso sob julgamento as condições que possam levar a caracterização das citadas pessoas físicas como segurados empregados da recorrente. Em se confirmando essa hipótese, é, sem dúvida, cabível o procedimento adotado pelo fisco, posto que a verificação da contratação de segurado empregado por interposta pessoa leva a caracterização do vínculo diretamente com o contratante, a teor do Enunciado n.º 331 do TST, já transcrito.

A doutrina trabalhista nos ensina que, pela conjugação do “caput” do art. 2.º com o “caput” do art. 3.º, ambos da CLT, a existência da relação de emprego deriva da cumulação de certos elementos fáticos-jurídicos imprescindíveis para configurar o liame empregatício. São cinco esse elementos: a) prestação efetuada por pessoa física a um tomador; b) prestação executada com pessoalidade pelo trabalhador; c) a não eventualidade; d) subordinação ao tomador dos serviços; e) onerosidade da prestação.

Analisando-se apenas sob o ângulo formal a relação entre as partes contratantes no caso sob análise, até que poder-se-ia ter como inexistente o primeiro dos

pressupostos acima elencados. Todavia, na configuração da relação empregatícia prevalece a realidade dos fatos, muitas vezes desprezando-se o mero formalismo.

Da leitura dos autos fica evidente que a empresas contratadas não tinham empregados, ou seja, o serviço era realizado pelo titular da empresa DIONES ALVES SANTOS – FI e pelos sócios da empresa CD INFORMÁTICA, ou seja, indiretamente havia a fixação de uma pessoa física para realização dos serviços, ou seja, todo o serviço era prestado através de DIONES ALVES e CLEUZA ALVES. Tal constatação é suficiente para ter como preenchido o pressuposto da realização de serviço por pessoa física.

A esse respeito não poderia deixar de transcrever a doutrina do renomado jurista Maurício Godinho Delgado¹, que nos brinda com esse ensinamento:

"Obviamente que a realidade concreta pode evidenciar a utilização simulatória da roupagem da pessoa jurídica para encobrir prestação efetiva de serviços por uma pessoa física, celebrando-se uma relação jurídica sem a indeterminação de caráter individual que tende a caracterizar a atuação de qualquer pessoa jurídica. Demonstrado pelo exame concreto da situação examinada, que o serviço diz respeito apenas e tão somente a uma pessoa física, surge o primeiro elemento fático jurídico da relação empregatícia".

A existência do pressuposto da personalidade pode ser aferida a partir da constatação de que se as empresas não tinham empregados, o serviço haveria de ser prestado pessoalmente pelo titular ou pelos sócios. Para mim, isso é suficiente a comprovar a personalidade na prestação dos serviços.

A não eventualidade resta demonstrada quando se verifica no Relatório de Lançamentos a emissão de notas fiscais pela empresa DIONES ALVES SANTOS – FI nas competências 09 a 12/2003; 02 a 04/2004 e 06 a 10/2004 e para empresa CD INFORMÁTICA nas competências 12/2004 e 03/2005 a 12/2005. Essa constatação joga por terra qualquer argumento que queira demonstrar que a relação em destaque tinha caráter esporádico.

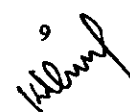
O pagamento das faturas emitidas pelas contratadas para a empresa notificada é suficiente para que se tenha como ocorrido o elemento denominado onerosidade. Sobre esse tema não há maiores polêmicas, até porque repasse das quantias é fato suficientemente comprovado nos autos.

Quanto à subordinação é esse o pressuposto que encontro maior dificuldade em chegar a uma conclusão segura. A meu ver, a constatação de que a prestadora executa serviços relacionados a atividade fim da tomadora não é suficiente a caracterizar o elemento da subordinação.

A subordinação, no dizer de Delgado², "*Consiste, assim, na situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado compromete-se a acolher o poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços*". No relatório da NFLD não ficou claramente demonstrada a forma como eram executados os serviços.

¹ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 7.ª ed. São Paulo: Editora LTr, 2008, p. 291

² Idem, p. 302

9


Analisando os autos, não tenho como saber onde o serviço era prestado, o horário estipulado no contrato, enfim, de que maneira o contrato era executado.

Sem esses elementos não se pode afirmar que na relações pactuadas havia o pressuposto da subordinação. Acrescento ainda que não foi juntado ao processo um elemento de prova que reputo fundamental, qual seja, os instrumentos de contrato firmados entre as partes. Esses documentos poderiam esclarecer os pontos que tenho como nebulosos.

Ao tratar desse aspecto, no item 34, a decisão de primeira instância conclui:

“34. A subordinação jurídica fica evidente por estar o segurado à disposição do contratante, colocando a disposição do patrão sua força de trabalho, sendo inerente a este o poder disciplinar”.

Não entendo dessa forma. Na realização de trabalho autônomo também a pessoa fica a disposição do contratante, fornecendo a esse a sua força de trabalho, porém, em muitos casos, não ocorre a subordinação ao contratante. Posso dizer que o fato do trabalhador executar o serviço com exclusividade para determinado tomador não indica necessariamente a existência da subordinação jurídica.

O relato fiscal menciona que foi repassado a CLEUZA SANTOS valores a título de “Participação nos Lucros”, porém, os documentos acostados, listagens de pagamento de prêmios emitidos pela empresa INCENTIVE HOUSE, não comprovam que as verbas em questão se tratam de participação no resultado da empresa.

Sobre esses pagamentos, não enxergo que esse repasse de bônus de premiação, através do cartão “Premium Card”, à segurada seja uma prova cabal da existência do vínculo empregatício. Em muitos casos julgados aqui nesse Colegiado, já se esteve diante de pagamento de bônus de premiação a segurados contribuintes individuais. Assim, entendo que o fato narrado não necessariamente leva à conclusão pretendida pelo fisco.

Embora não possa negar que, na situações postas a julgamento, haja indícios de que pessoas jurídicas tenham contratado com intuito de esconder relações de emprego, o convencimento desse julgador tem que ser edificado sobre o alicerce probatório presentes nos autos, sem o que, o ato aqui produzido padecerá do vício da nulidade por deficiência na sua fundamentação.

Não se pode olvidar, também, que a legislação autoriza a desconsideração de negócios jurídicos, todavia, para que a fiscalização adote essa medida, que considero extrema, necessário se faz que a constatação da existência de simulação seja amplamente demonstrada no processo.

Se há algum requisito necessário à configuração da relação empregatícia, cuja demonstração revele alguma resquício de dúvida, essa incerteza deve ser resolvida em favor do sujeito passivo, que é o acusado no processo administrativo fiscal.

Ressalva, todavia, seja feita ao período em que DIONES ALVES atuou como empregado e como empresário, prestando serviço à notificada. A empresa por ele constituída iniciou a prestação de serviços em 09/2003 e emitiu notas fiscais até 10/2004. Em 07/2004 a referida pessoa foi registrado como empregado da recorrente, portanto, há um lapso de quatro

meses em que havia a prestação de serviços como empregado e como empresário: 07/2004 a 10/2004.

Nesse período, em que empregado e empresário se confundiram, fica difícil se sustentar a inexistência de subordinação de DIONES ALVES à recorrente. Mesmo que o trabalho do empresário fosse realizado após o término do expediente do empregado, a confusão entre pessoa física e jurídica seria inevitável, de modo que, para o período de intersecção de atividades, entendo que se deva considerar presente o requisito de subordinação, reconhecendo-se que os valores repassados à empresa sejam tidos como remuneração à pessoa física.

Tenho a observar ainda que, diante da constatação da concomitância entre as atividades de empregado e de empresário para o segurado em questão, caberia à recorrente demonstrar que havia diferenciação dos serviços executados por DIONES ALVES, seja na jornada de trabalho, seja na natureza do trabalho realizado.

Diferentemente ocorre com a empresa CD INFORMÁTICA LTDA, posto que ali, DIONES ALVES é qualificado como sócio, enquanto que a administração da empresa é de CLEUZA ALVES, conforme documento de fl. 41. Assim, não é de todo absurdo concluir que a execução dos serviços era efetuada pela sócia gerente da prestadora, não havendo, se confirmada a hipótese, a confusão entre empresa e empresário mencionada no item anterior.

Voto, assim, por afastar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, de modo que sejam mantidas no crédito apenas as competências 07 a 10/2004.

Sala das Sessões, em 2 de junho de 2009


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator