



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



**Processo nº** 10552.000556/2007-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.374 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de novembro de 2021  
**Recorrente** PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANONIMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/2005

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

É de cinco anos o prazo de decadência, contado a partir da ocorrência do fato gerador, para os casos em que houve antecipação do pagamento.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. PEJOTIZAÇÃO. SEGURADOS EMPREGADOS. RELAÇÃO DE EMPREGO. COMPROVAÇÃO.

Constatado que as relações de trabalho concernentes às pessoas jurídicas, cujos sócios foram qualificados como segurados empregados pela fiscalização, houve a comprovação da existência concomitante dos elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego, a parcela do lançamento, cuja base de cálculo foi a remuneração de segurados qualificados como empregados deve ser mantida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para reconhecer extintos os débitos lançados até a competência 02/2002, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do tributo lançado, os valores pagos em duplicidade nas competências 11/2002, 12/2002 e 01/2003.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra decisão da DRJ que julgou o lançamento procedente em parte.

Reproduzo o relatório da decisão de primeira, por bem sintetizar os fatos:

**PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANÔNIMA** foi notificada a recolher contribuições previdenciárias, parte dos segurados e parte patronal, inclusive aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, e contribuições de terceiros (Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE, Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE), incidentes sobre a remuneração de trabalhadores enquadrados como segurados empregados, em face da desconsideração das pessoas jurídicas a eles vinculadas.

As contribuições lançadas referem-se às competências abril de 1999, maio de 1999, julho de 1999 a abril de 2000, junho de 2000, julho de 2000, setembro de 2000 a julho de 2001, e setembro de 2001 a junho de 2005.

O Relatório Fiscal - RF (fls. 49/60) esclarece, inicialmente, que, no decorrer da auditoria fiscal, restou verificada a existência de segurados empregados que eram desligados da Puras do Brasil, para, logo após, retornarem a prestar-lhe serviços, “como pessoa jurídica, sem solução de continuidade, caracterizando extensão do contrato de trabalho na categoria de segurado empregado”.

No tocante a esse aspecto, consta demonstrativo (fls. 55/56) que identifica os nomes das empresas e dos trabalhadores (sócios/titulares) considerados no lançamento, além das datas de admissão, demissão e do início dos contratos celebrados com a impugnante.

A Fiscalização informa, ainda, no item 19 do RF, que, através de pesquisa efetuada junto ao Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS, restou constatado que as empresas consideradas no lançamento “não apresentaram quaisquer informações relativas a vínculos empregatícios no período referente ao contrato firmado com a PURAS”.

Em assim sendo, “foram enquadrados pela Auditoria Fiscal como segurados empregados os profissionais, sócios de pessoas jurídicas contratadas pela PURAS DO BRASIL, cujo trabalho exercido preenche os requisitos para a configuração da qualidade de empregado contidos no art. 3.º da Consolidação das Leis do Trabalho”.

Destarte, tendo em vista a natureza dos serviços efetivamente prestados e a forma de contratação, foram considerados como segurados empregados a serviço da impugnante, muito embora se apresentem como titulares ou sócios de empresas, **Adriano Marçal Moscatelli**, contratado através de Adriano Marçal Moscatelli e Cia. Ltda.; **Aílton Alberto Diesel**, contratado através de Aílton Alberto Diesel - ME; **Ana Tereza Silva Martins**, contratada através de Ana T. S. Martins Assessoria; **Andréa Souza**, contratada através de Cérebro - Engenharia e Tecnologia da Informação S/A, e, posteriormente, através de SR Consultoria Empresarial Ltda.; **Anísia Barbosa Soares Caiafa**, contratada através de Acaiafa Alimentos e Balanceamento Ltda.; **Antonio Wodniow**, contratado através de Activa Paraná Planejamento e Consultoria Ltda.;

**Bianca Prenna**, contratada através de Equilibrium Consultoria em Alimentação S/C Ltda.; **Cláudio Roberto Adams Teixeira**, contratado através de CRAdams Consultoria, Gestão e Negócios Ltda.; **Edileine Fontoura**, contratada através de Fontoura Serviços Adm. para Terceiros; **Eduardo Henrique Tonetto**, contratado através de TS Negócios e Serviços em Alimentação Ltda.; **Fabiana Machado de Lima**, contratada através de Fabiana Machado de Lima & Cia. Ltda.; **Fábio de Medeiros**, contratado através de Medeiros Negócios e Serviços S/C; **Glaucia Maria Rocha Freitas**, contratada através de Rocha Freitas Assessoria e Consultoria Ltda.; **Heloisa Helena Rodrigues Schuster**, contratada através de HRS - Consultoria Empresarial Ltda.; **James Hilton Puchpon de Castro**, contratado através de Conceito - Tecnologia em Restaurantes Ltda.; **José Antonio Martiniano da Costa**, contratado através de José Antonio Martiniano da Costa - LIFT; **José Roberto Mendicelli Jr.**, contratado através de Marca Sul Representações Ltda.; **June Busato Belger**, contratada através de JB Assessoria Empresarial Ltda.; **Katia Lucinio**, contratada através de Klucinio Consultoria em Gestão Empresarial de Vendas Ltda.; **Laiz Carolina Ramos**, contratada através de Laiz Carolina Ramos ME; **Luiz Henrique Camacho**, contratado através de LHC Assessoria Empresarial Ltda.; **Magali Lima Rota**, contratada através de SM Assessoria Empresarial Ltda.; **Maria do Carmo Guimarães da Silva**, contratada através de Guimarães Ferreira - Serviços de Análise de Custo; **Maria Eliza de Castro Moreira**, contratada através de M&M Planejamento e Análise de Custo Ltda.; **Miliane Freire**, contratada através de Qualificar - Assessoria e Consultoria Técnica em Alimentação Ltda.; **Paulo Jorge Mena Colina**, contratado através de Arias & Colina Ltda.; **Priscila Nassif Vanalli**, contratada através de Pvanalli Serviços e Negócios Ltda.; **Roberta Fischer Regner**, contratada através de Compete Produtividade e Qualidade Ltda.; **Rodrigo de Abreu Custódio**, contratado através de RK Assessoria Contábil Ltda.; **Rosângela Fátima Albertoni dos Santos**, contratada através de Consultor Assessoria, Consultoria e Planejamento Sociedade Simples Ltda.; e **Sandra Campos**, contratada através de Campos e Borges Consultoria Ltda.

A prestação de serviços estipulada entre a impugnante e as pessoas jurídicas consideradas no lançamento foi formalizada através de contratos - embora não tenham sido apresentados à Fiscalização aqueles formalizados com as empresas Arias & Colina Ltda., Compete Produtividade e Qualidade Ltda., Fontoura Serviços Adm. para Terceiros, Laiz Carolina Ramos ME e SR Consultoria Empresarial Ltda.

O lançamento atingiu o montante de R\$ 3.325.277,73 (três milhões, trezentos e vinte e cinco mil, duzentos e setenta e sete reais e setenta e três centavos), valor consolidado em 19 de março de 2007.

A empresa impugnou tempestivamente a exigência, através do arrazoado de fls. 354/412. A ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD ocorreu em 21 de março de 2007, e a protocolização da impugnação, em 05 de abril de 2007.

Alega, preliminarmente, haver ocorrido a decadência do crédito previdenciário relativo às competências abril de 1999 a dezembro de 2001, tendo em vista o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. Refere, ainda, que a previsão normativa contida no artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 afronta o que preceitua o artigo 146, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal.

No mérito, refere, inicialmente, **que** possui 629 restaurantes industriais estabelecidos em 256 municípios, espalhados em 22 unidades da Federação, além de sedes administrativas em onze cidades; **que**, tendo em vista o número de empregados que utiliza (11.200, dos quais 672 em cargos de "liderança") e as centenas de prestadores de serviços que lhe auxiliam nos mais diversos ramos de sua atividade, é ínfimo o número de pessoas jurídicas apontadas pela Fiscalização cujos sócios seriam, nada obstante a formalmente lícita constituição de uma relação contratual de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, empregados da Puras do Brasil: em conseqüência, não seria razoável que a empresa colocasse sua imagem à prova, para eximir-se do pagamento de obrigações trabalhistas e tributárias, com relação a apenas 31 empregados; **que**, em relação ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a empresa recolheu, no último mês de fevereiro, a importância de R\$ 1.909.542,00, sendo R\$ 1.370.335,79 relativos a

contribuições próprias e R\$ 539.206,21 concernentes a contribuições retidas de seus empregados; **que**, cotejados esses valores com os das contribuições notificadas, estas representariam o correspondente a apenas 1,6% de suas contribuições mensais; **que**, mesmo primando pela contratação regular de empregados, a impugnante não é refratária no que diz respeito ao empreendedorismo; **que** é política sua apoiar seus profissionais na criação de empresas próprias, inclusive, se for interessante para ambas as partes, iniciando uma nova relação, não mais entre empregado e empregador, mas entre tomador e prestador de serviço; **que** nada impede que os empregados que se desligaram da empresa venham a atuar em determinados nichos de mercado e, por questões de oportunidade, venham a prestar serviços para a própria impugnante: em suma, o fato de os sócios das pessoas jurídicas referidas na peça fiscal terem se desligado da impugnante e, na seqüência, passarem a prestar-lhe serviços não é suficiente, por si só, para permitir que se conclua pela continuidade da relação de emprego anteriormente existente: para desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa não pode o Fisco eximir-se de comprovar, de forma cabal, a existência de elementos que sustentem a sua conclusão.

Em seqüência, analisa a desconsideração da personalidade jurídica. Destaca, em primeiro lugar, os itens 11 a 14 do RF, referindo que a Fiscalização, desconsiderando o princípio da autonomia da vontade no campo do Direito Civil, pretende interferir de forma indevida nos contratos celebrados entre as partes, determinando a impossibilidade de previsão de duas cláusulas distintas para indenização / reembolso de despesas havidas em razão da prestação do serviço contratado, e, além disso, questionando a forma como tal indenização haveria de ser realizada; **que** a previsão de reembolso ou indenização de despesas está relacionada diretamente com a possibilidade ou necessidade de sua comprovação junto à contratante, podendo as empresas contratadas optarem pela comprovação de determinadas despesas e, com relação a outras, garantir o pagamento de tais valores independentemente do cumprimento de qualquer condição; **que** a tarefa de controle quanto ao valor gasto, idoneidade do documento comprobatório do gasto e necessidade e oportunidade da despesa, exige um procedimento complexo, demorado, custoso e inseguro quanto ao resultado: não é por outra razão que, cada vez mais, os contratos de prestação de serviços fixam preços que contenham o montante necessário a contemplar a remuneração do serviço e a recuperação dos gastos necessários à respectiva execução, ou estabelecendo um valor fixo para fazer frente a despesas estimadas, ou sem destaque dessa verba, já levando em consideração no preço do serviço, que terá que arcar com as despesas necessárias à sua execução, ou, ainda, de forma mista, contemplando a previsão de despesas passíveis de ressarcimento, ao lado de outras, recuperadas mediante fixação de preço ou de valor fixo; **que** também em razão dessas circunstâncias, ao contrário do que ocorria nos casos de reembolso, em que este era feito contra a comprovação das despesas suportadas, as despesas indenizadas eram pagas ao final do ano: poderiam as partes haver cindido a indenização das despesas ao longo do ano, o que impediria a Fiscalização de considerá-la como pagamento de décimo- terceiro salário, levando-a, todavia, a considerar os pagamentos mensais como salário; **que** é absurda a afirmação constante do item 14 da peça fiscal, no sentido de classificar o pagamento de indenização por despesas suportadas pelos prestadores de serviços como assunção, por parte da impugnante, do risco do empreendimento destes últimos; **que** a previsão, ou não, de reembolso ou indenização por despesas suportadas pela parte contratada para a prestação de determinado serviço é elemento recorrente em praticamente todos os contratos empresariais, celebrados por pessoas jurídicas; **que**, não fosse assim, todo contrato que previsse o reembolso ou indenização de valores representaria a assunção do risco do estabelecimento.

No que tange ao item 16 do RF, questiona como pode a Fiscalização afirmar que o pagamento de prêmios por metas, bonificações e adiantamentos não é usual na relação entre pessoas jurídicas. Por outro lado, nada impede que, por questões negociais, possa a parte contratante promover o adiantamento de valores relativos a serviços que lhes serão posteriormente prestados, mormente considerando a difícil situação econômica que atravessa a grande maioria das empresas do País. O que deve ficar claro é que, embora no entender da Fiscalização tais expedientes sejam exclusivos das relações entre

empregadores e empregados, sua adoção no meio empresarial é absolutamente comum e corriqueira, não se prestando para sustentar a interpretação que ensejou o lançamento ora questionado.

Assim também quanto à alegação de que determinadas pessoas, em razão de servirem como testemunhas em contratos celebrados pela impugnante, estariam rotineiramente em suas dependências, e, portanto, exercendo atividades ligadas à sua atividade- fim. Ressalta que, no período de março de 2003 a agosto de 2005, Fábio Medeiros, um dos titulares de pessoas jurídicas que pretensamente teria relação de emprego com a Puras do Brasil, foi testemunha de treze contratos diferentes: assim, em trinta meses, ou cerca de 660 dias úteis, Fábio Medeiros assinou treze contratos: logo, um contrato a cada cinquenta dias. E se for considerado o início das atividades da empresa da qual Fábio Medeiros é titular, ocorrido em setembro de 2002, até agosto de 2005, essa média passa a ser de um contrato assinado a cada sessenta dias. Ademais, não foi considerada a realidade das atividades exercidas pela empresa, que firma contratos com clientes e fornecedores diariamente (possui 629 restaurantes espalhados pelo Brasil), sendo evidente que o fato de Fábio Medeiros haver assinado treze contratos, como testemunha, não é suficiente para levar à conclusão de sua presença constante na sede da empresa. Além disso, é plausível que, em grande parte das oportunidades em que lá esteve, Fábio Medeiros tenha sido solicitado a apor sua assinatura como testemunha em outros contratos, especialmente pela boa relação mantida durante o período em que lá foi empregado. E não se diga que um prestador de serviços usualmente não comparece à sede administrativa de seu contratante, especialmente quando a sua principal atividade é a prestação de consultoria visando à obtenção de negócios para a empresa.

Quanto ao item 17 do RF, afirma que o desligamento dos empregados e a contratação, de forma imediata, das pessoas jurídicas de que aqueles são sócios também não tem o condão de determinar a continuidade da relação de emprego anteriormente existente. Esclarece que inexistente qualquer regra legal que imponha um prazo de carência para que empregados que se desliguem de empresas possam a elas prestar serviços através de pessoas jurídicas que constituíram ou de que passaram a ser sócios. O que irá determinar a manutenção, ou não, da relação de emprego, supostamente mascarada pela prestação de serviços através de pessoas jurídicas, é a verificação da presença dos requisitos estabelecidos no artigo 3.º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT. De mais a mais, nada impede que uma pessoa que mantenha relação de emprego com determinada empresa possa, através de pessoa jurídica da qual é sócia, prestar serviços em outra área de atuação.

No caso, a Fiscalização não promoveu os atos fiscalizatórios com a profundidade necessária para a verificação da ocorrência dos fatos apontados. Os elementos tidos como suficientes para a realização do lançamento não passam de suposições que nada provam.

Frisa, ainda, com relação à desconsideração da personalidade jurídica efetuada pela Fiscalização, e, também, da desconsideração da validade e efeitos dos contratos de prestação de serviços celebrados pela impugnante com as empresas arroladas no auto de lançamento, que seu ato não poderia, também, estar sustentado no artigo 116, parágrafo único, do CTN, que exige prévia elaboração de lei ordinária -que, hoje, inexistente -, na qual estarão definidos os procedimentos para sua adoção.

A seguir, analisa o enquadramento da relação mantida entre a empresa e seus prestadores de serviço no artigo 3.º da CLT.

Em relação ao subitem 22.1 do RE, entende que a simples assinatura de Fábio Medeiros (como testemunha), sócio de uma das empresas prestadoras de serviços, não seria suficiente para comprovar a existência de prestação de serviços nas dependências da impugnante. A uma, porque foi demonstrada a eventualidade de tal fato. A duas, porque não existe prova de que tais contratos foram efetivamente assinados na sede da empresa. De qualquer sorte, ainda que esta fosse a justificativa para a desconsideração da personalidade jurídica efetuada pela Fiscalização, questiona quais as provas que atestariam a presença de todos os demais prestadores de serviços de forma não eventual.

Em relação ao subitem 2.2 do RF, alega que a Fiscalização, sem qualquer comprovação, afirmou, de forma peremptória, que os sócios das empresas prestadoras de serviços ocupavam as mesmas funções enquanto vinculados à empresa; apontou, ainda, o exercício, pelos prestadores de serviços, de funções supostamente imprescindíveis na rotina da empresa. Assim concluiu em razão da existência de demissão e posterior contratação das empresas prestadoras de serviços.

No caso concreto, evidentemente, a impugnante necessita da contratação das pessoas jurídicas que lhe prestem serviços para auxiliar na consecução de seus objetivos. Isso não significa, todavia, que estes prestem serviços que representem, por si só, a sua atividade-fim. Assinala que a grande maioria dos contratos celebrados tem como objeto a prestação de serviços de consultoria, através da qual visa a obter a geração de novos negócios para a empresa. E questiona novamente onde estaria a prova de que as atividades exercidas pelos empregados são idênticas aos serviços que passaram a ser prestados pelas empresas das quais são sócios. Tal prova não existe, simplesmente, pelo fato de estas serem absolutamente distintas entre si.

No tocante à subordinação jurídica dos prestadores de serviço à impugnante (subitem 22.4 do RF), afirma ser vaga e imprecisa a afirmação de as “atividades desempenhadas estarem subordinadas à sua política administrativa”. E se assim entende a Fiscalização, deveria ela trazer a lume a “política administrativa” da empresa e quais os fatos, precisamente, que indicariam a subordinação do prestador de serviço àquela.

Conclui, por tudo que foi dito, que a NFLD é fruto da chamada (e condenada) “interpretação econômica do direito tributário”, que não é adequada como critério hermenêutico para aplicação de leis tributárias. Importa verificar se é válido, diante das circunstâncias fáticas e jurídicas que permearam “as relações operações desconsideradas pela fiscalização estadual” [sic; está assim à fl. 398], o lançamento fiscal fundado na caracterização de efeitos tributários diversos daqueles que o negócio formalmente realizado gera. Os elementos que levaram a Fiscalização a tal conclusão foram postos claramente no corpo da NFLD e não passam de meras suposições que não guardam qualquer similitude com a realidade fática e com a real intenção das partes partícipes do negócio.

Afirma, ainda, que, na ausência de prova da existência, de fato, de uma relação de emprego entre sócios das empresas prestadoras contratadas e a impugnante, nem se poderia cogitar de lançamento de contribuições previdenciárias como se pagamentos a pessoas físicas tivessem ocorrido, porquanto tal hipótese, além de redundar em inexplicável desconsideração de personalidade jurídica, vai de encontro ao previsto no artigo 129 da Lei n.º 11.196/2005. No caso concreto, todos os contratos que serviram de base para a atuação têm como objetivo a prestação de serviços de natureza intelectual, de forma que o tratamento fiscal e tributário das prestadoras de tais serviços decorre tão-somente da legislação aplicável às pessoas jurídicas. Há, portanto, vedação legal expressa para a desconsideração da personalidade jurídica levada a cabo pela Fiscalização. Ademais, embora vigente somente a partir de novembro de 2005, esse dispositivo aplica-se aos fatos geradores ora notificados, que vão até a competência junho de 2005, por força do disposto no artigo 146 do CTN - interpretação que não encontra obstáculo no artigo 144 do mesmo Código, aplicável apenas aos elementos da obrigação tributária em si, e não aos critérios jurídicos legalmente determinados para a constituição, ou não, do crédito tributário.

Em seqüência, faz a análise dos contratos celebrados pela impugnante, com enfoque na inexistência de relação jurídica de emprego. Essa análise compreende (a) o **Programa “Qualidade de Vida” - PQV**, envolvendo nove empresas contratadas: Ana T. S. Martins Assessoria, com atuação no Estado do Rio Grande do Sul; Campos e Borges Consultoria Ltda., com atuação no Estado de São Paulo (região metropolitana); Consultor Assessoria, Consultoria e Planejamento Sociedade Simples Ltda., com atuação no Estado do Rio Grande do Sul; HRS - Consultoria Empresarial Ltda., com atuação no Estado de Santa Catarina; JB Assessoria Empresarial Ltda., com atuação no Estado do Rio de Janeiro; Klucínio Consultoria em Gestão Empresarial de Vendas Ltda., com atuação no Estado do Paraná; Laiz Carolina Ramos ME, com atuação no

Estado de São Paulo (interior); Pvanalli Serviços e Negócios Ltda., com atuação no Estado de Minas Gerais; e Rocha Freitas Assessoria e Consultoria Ltda., com atuação na região nordeste; **(b) o Programa de Segurança Alimentar - PSA**, envolvendo sete empresas contratadas: Acaiafa Alimentos e Balanceamento Ltda., com atuação no Estado de Minas Gerais; Equilibrium Consultoria em Alimentação S/C Ltda., com atuação no Estado do Rio Grande do Sul; Fabiana Machado de Lima & Cia. Ltda., com atuação nos Estados do Paraná e Santa Catarina; Fontoura Serviços Adm. para Terceiros, com atuação no Estado de São Paulo; M&M Planejamento e Análise de Custo Ltda., com atuação no Estado do Rio de Janeiro; Qualificar - Assessoria e Consultoria Técnica em Alimentação Ltda., com atuação no Estado do Rio Grande do Sul; e SM Assessoria Empresarial Ltda., com atuação na região nordeste; e **(c) a Qualificação de Fornecedores - QF**, envolvendo sete empresas contratadas: Activa Paraná Planejamento e Consultoria Ltda., com atuação nos Estados do Paraná e Santa Catarina; CRAdams Consultoria, Gestão e Negócios Ltda., com atuação na região nordeste; Conceito - Tecnologia em Restaurantes Ltda., com atuação no Estado do Rio Grande do Sul; Guimarães Ferreira - Serviços de Análise de Custo, com atuação no Estado de Minas Gerais; José Antonio Martiniano da Costa - LIFT, com atuação nos Estados do Paraná e Santa Catarina; Marca Sul Representações Ltda., com atuação no Estado de São Paulo; e TS Negócios e Serviços em Alimentação Ltda., com atuação no Estado do Rio de Janeiro.

Em relação a **Adriano Marçal Moscatelli e Cia. Ltda.**, alega que não consta do RF nenhum elemento que possa sustentar a desconsideração da personalidade jurídica dessa empresa. Além de ter se desligado da empresa em abril de 1998 e ter passado a prestar serviços somente em setembro de 1999, as atividades exercidas por essa pessoa jurídica dizem respeito à elaboração de projetos de arquitetura envolvendo restaurantes da empresa.

Em relação a **Ailton Alberto Diesel - ME**, afirma que este é profissional liberal especializado na área de logística e foi contratado em razão de sua experiência nessa área, havendo atuado nas regionais do Amazonas, Rio Grande do Sul, São Paulo e Rio de Janeiro, onde a impugnante possui centrais de abastecimento. Esclarece, ainda, que jamais manteve escritório no município de Macaé/RJ, mas apenas um pequeno escritório administrativo de apoio e abastecimento das plataformas de petróleo da Petrobras, para quem fornece refeições. Por isso é impossível o desempenho da atividade de Diretor Regional em Macaé. Em segundo lugar, por força do disposto na Lei Complementar n.º 116/2003 e de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o Imposto Sobre Serviços é devido ao município no qual ocorreu a prestação do serviço. Logo, tendo prestado serviços para a empresa em Macaé, era obrigação da pessoa jurídica Ailton Diesel - ME emitir nota fiscal e recolher o tributo naquele município. Quanto à indenização paga, esta se deu em razão do distrato efetuado entre as partes.

Em relação a **Arias e Colina Ltda.**, refere que essa empresa organizava eventos para a impugnante em ocasiões especiais. Evidentemente, a contratação de festas é algo eventual, não relacionado com a atividade-fim da impugnante. Por isso, o RF silencia com relação aos lançamentos efetuados com base nos pagamentos efetuados a esta empresa.

Em relação a **Cérebro Engenharia e Tecnologia de Informação**, menciona que essa empresa contratou Andréa Souza após seu desligamento da Puras do Brasil. Tal empresa atuava no mercado de tecnologia da informação, implantando sistemas na área de informática. Durante o contrato celebrado entre as partes, a Cérebro Engenharia e Tecnologia de Informação colaborou na elaboração do novo sistema de gestão da impugnante, implantado em julho de 2004, na parte relativa ao processo de abastecimento de insumos. A questão relativa a eventuais bonificações pagas ao prestador do serviço não é suficiente para justificar a existência de relação de emprego, eis que viável a existência de tal figura na contratação entre pessoas jurídicas.

Em relação a **SR Consultoria Empresarial Ltda.**, consigna que, após o término do contrato com a empresa Cérebro Engenharia e Tecnologia de Informação, Andréa Souza constituiu sua própria empresa para prestação de serviços na área de tecnologia da

informação. A impugnante, devido à qualificação de Andréa Souza, optou por rescindir o contrato anterior, celebrando um novo com a empresa SR Consultoria Empresarial Ltda.

Em relação a **Compete Produtividade e Qualidade Ltda.**, afirma que Roberta Fischer Regner é profissional liberal que constituiu pessoa jurídica para atuar na área de recrutamento de pessoal para empresas, e para isso foi contratada pela Puras do Brasil. A prestação de serviço dava-se através da aplicação de testes de perfil em profissionais recrutados para os níveis de coordenação e gerência. Todo o serviço, como é de praxe nesse ramo, era efetuado no escritório da empresa Compete Produtividade e Qualidade Ltda., realizando-se na sede da impugnante somente entrevistas e algum teste prático eventualmente necessário.

Em relação a **Medeiros Negócios e Serviços S/C**, refere que, efetivamente, Fábio Medeiros foi empregado da Puras do Brasil durante o período de dez meses, atuando como diretor comercial, responsável pela coordenação e análise de todas as propostas comerciais da empresa. Não tendo se adaptado em tal função, nem tendo trazido o retorno que dele se esperava, ambas as partes concluíram pelo seu desligamento da empresa. Todavia, tendo em vista sua experiência na área de fornecimento de refeições, Fábio Medeiros constituiu sua própria empresa de consultoria, passando a prestar serviços não só à Puras do Brasil, mas também a outras, empresas, aproximando clientes e apontando a existência de oportunidades de negócio. Informa, ainda, que o pagamento no valor de R\$ 229.000,00, a título de bonificação pelas oportunidades trazidas para a impugnante, decorreu de acerto verbal levado a cabo entre as partes.

Em relação a **RK Consultoria Contábil Ltda.**, alega que Rodrigo Custódio, com formação na área de contabilidade, teve relação de emprego com a impugnante durante determinado período, para, após, constituir sua própria empresa, prestando serviços de auditoria independente para a Puras do Brasil e outras empresas em todo o território nacional.

Em relação a **LHC Assessoria Empresarial Ltda.**, afirma que, entre 1999 e 2001, esta prestou serviço de assessoria para uma série de empresas, entre as quais a Universidade Luterana do Brasil, Randon S/A Implementos e Participações, Risotolândia Indústria e Comércio de Alimentos Ltda., Grupo Seiva/First, RCN Norte Refeições Ltda. e Caterair Serviços de Bordo e Hotelaria S/A. Em razão disso, a Puras do Brasil não era a única cliente da LHC Assessoria Empresarial Ltda., o que comprova a inexistência da exclusividade defendida pela Fiscalização. Importante frisar, ainda, que, em 1999, a LHC Assessoria Empresarial Ltda. não apenas realizou trabalhos de preparação e reestruturação de resultados nos contratos de refeições de RCN Norte Refeições Ltda. e Caterair Serviços de Bordo e Hotelaria S/A, como também agenciou a venda das posições contratuais desta última empresa para a Puras do Brasil.

Aponta, finalmente, equívocos nos valores lançados pela Fiscalização, mais especificamente, a duplicidade dos valores que relaciona à fl. 411, decorrente do envio, ao INSS, juntamente com os dados corretos, de informações que haviam sido excluídas do movimento contábil da empresa.

Ao final, requer **(a)** seja recebida a presente impugnação, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário ora lançado; **(b)** seja reconhecida a decadência do direito de lançar contribuições no período de abril de 1999 a dezembro de 2001, excluindo-se do lançamento os valores relativos a esse período; **(c)** no mérito, seja reconhecida a nulidade da NFLD, desconstituindo-se, integralmente, o crédito tributário notificado.

Anexa, às fls. 413/438, os documentos relativos a sua representação no presente processo. As fls. 439/440 constam documentos concernentes à duplicidade de valores lançados pela Fiscalização.

O expediente foi encaminhado à Fiscalização, conforme despacho de fl. 443, a fim de que os Auditores Fiscais responsáveis pelo procedimento se manifestassem acerca do

item “D” da peça de defesa e dos documentos de fls. 439/440, em que a impugnante aponta “equivocos nos valores lançados”.

A Fiscalização manifestou-se, à fl. 448, no sentido da procedência, em parte, das alegações da empresa, no que tange à duplicidade dos lançamentos, referindo os valores a serem excluídos. Observou, ainda, a respeito da NF 079 da empresa Compete Qualidade [sic; a NF 079 é da empresa LHC Assessoria Empresarial Ltda.], que foi retirado o valor lançado de R\$ 162.432,55, “permanecendo, entretanto, os valores apropriados nos meses de 11/2002, 12/2002 e 01/2003, com base na cópia da NF 079 apresentada por ocasião da diligência”.

A impugnante, devidamente intimada do resultado dessa diligência (fl. 451), em 19 de outubro de 2007, manifestou-se, tempestivamente, em 13 de novembro de 2007, através do arrazoado de fls. 454/511, em que praticamente repete todos os argumentos já expendidos na impugnação de fls. 354/412, exceto no tocante ao item objeto da diligência de fl. 443, em que se insurge especificamente quanto à parte remanescente dos valores lançados em relação à Nota Fiscal 079, da empresa LHC Assessoria Empresarial Ltda., nas competências novembro de 2002, dezembro de 2002 e janeiro de 2003.

Ao final, requer, **a um**, seja reconhecida a decadência do direito de lançar contribuições no período de abril de 1999 a dezembro de 2001, excluindo-se do lançamento os valores relativos a esse período; e, **a dois**, no mérito, seja reconhecida a nulidade da **NFLD**, desconstituindo-se, na sua integralidade, o respectivo crédito tributário.

É o relatório.

A DRJ julgou o lançamento procedente nos termos da seguinte ementa:

**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.** A apresentação de impugnação tempestiva suspende a exigibilidade do crédito tributário. **2. DECADÊNCIA.** O direito de constituir o crédito tributário está sujeito aos prazos decadenciais estabelecidos no Código Tributário Nacional. Decadência configurada em parte. **3. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.** No tocante à relação previdenciária, assim como à trabalhista, os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. **4. ÔNUS DA PROVA.** A impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

Intimado da referida decisão em 26/04/2010 (fl.578), o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 25/05/20210 (fls.585/629), alegando, em síntese, que:

- O reconhecimento da decadência em maior extensão pela aplicação da regra do art. 150, § 4º do CTN;
- Impossibilidade de desconsideração das pessoas jurídicas e inexistência de relação de emprego;
- Indevida utilização implícita do art. 116 do Código Tributário Nacional;
- Da não exclusão da totalidade dos valores lançados em duplicidade relativamente à empresa LHC Assessoria Empresarial Ltda.

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 2201-009.374 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10552.000556/2007-98

## **Voto**

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

### **Admissibilidade**

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

### **Da Decadência**

A recorrente roga pleiteia o reconhecimento da decadência em maior extensão, com o fundamento de que houve antecipação do pagamento, atraindo a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida pelo art. 150, § 4º do CTN.

Entendo que lhe assiste razão, uma vez que mesmo a empresa não tendo efetuado os recolhimentos sobre a remuneração dos segurados em que entendia não haver existência de vínculo de emprego, houve o recolhimento antecipado dos segurados empregados, tanto em relação à contribuição previdenciária propriamente dita, como a destinada a outras entidades e fundos (terceiros).

Assim sendo, a decisão dever ser reformada para o reconhecimento da decadência em maior extensão, até a competência 02/2002, inclusive.

### **No Mérito**

O presente lançamento tem por escopo apurar e constituir os créditos relativos às contribuições sociais não recolhidas no prazo legal estabelecido, não declaradas em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, destinadas à Seguridade Social, contribuição do segurado, não descontada dos mesmos, da empresa, inclusive para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre os valores pagos aos empregados, indevidamente considerados como empregários.

A contribuinte tem por objeto a prestação de serviços na área de alimentos. De acordo com a Fiscalização, a recorrente substitui a mão de obra assalariada pela contratação simulada de pessoas jurídicas para realizar a atividade-fim da empresa, com o objetivo de suprimir direitos trabalhistas e previdenciários, o que consiste em um planejamento tributário ilícito, configurando, em tese, o crime de sonegação tributária.

A situação dos autos é caso de "terceirização", onde uma pessoa jurídica, de maneira simulada, contrata outra pessoa jurídica que, na verdade, é meramente formal, constituindo-se de empregados daquela.

Trata-se, como se afirmou acima, de conduta condizente com simulação, que é afastada para descortinar-se o fato ocultado, que é a relação jurídica entre a empresa que realmente realiza uma atividade econômica e a mão-de-obra aplicados nessa atividade (art. 116, parágrafo único do CTN c/c o art. 149 do mesmo diploma legal), sendo plenamente possível o procedimento adotado pelo Fisco, quando comprovada a existência dos requisitos da relação de emprego, o que será analisado adiante.

De outro lado, alega a recorrente a ausência de demonstração pela fiscalização do vínculo empregatício, considerando que não foi feita demonstração individualizada do suposto vínculo que cada pessoa teria com a PURAS DO BRASIL.

Após o advento da Lei n.º 11.196/2005, em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a norma insculpida em seu art. 129, passou a ser comum a prática adotada pelas empresas empregadoras, de contratação de pessoas jurídicas, muitas das vezes com o objetivo de substituir a mão de obra assalariada, pensando estarem abalizadas por um dispositivo legal permissivo.

Todavia, a referida norma não foi inaugurada para precarizar as relações de trabalho. Muito pelo contrário, o objetivo foi regular situações em que verdadeiras pessoas jurídicas prestam serviços intelectuais em caráter personalíssimo, ou não, a um tomador de serviço, sem que se submetam ao poder diretivo desse.

Reza o art. 129, da Lei n.º 11.196/2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Qualquer relação jurídica que se proteja sob o manto do dispositivo legal supra citado, mas que se revista das características de uma relação de emprego, deve ser rechaçada, para se adequar à realidade fática encontrada, devendo prevalecer o princípio da primazia da realidade, que encontra suas raízes no Direito do Trabalho, mas que se irradia para todo o direito, que é uno. A divisão em ramos do direito só se justifica para fins didáticos e acadêmicos.

Assim sendo, deparando-se a Fiscalização tributária com uma situação que constitua fato gerador da contribuição social previdenciária, tem o poder-dever, de acordo com o balizamento definido no art. 142, do CTN, de lançar o crédito tributário correspondente.

Diferentemente do alegado no recurso voluntário, deverá prevalecer a realidade da relação jurídica de emprego sobre a forma, a contratação de pessoas jurídicas para a realização de trabalhos intelectuais. A Fiscalização é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do vínculo de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.º do art. 229 dispõe:

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§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.

(...)

A autoridade fiscal empreendeu minucioso trabalho para comprovar que os prestadores de serviços contratados seriam, na verdade, segurados empregados da autuada. O bem fundamentado Relatório Fiscal é rico em detalhes e procura demonstrar através de vários indícios, convergentes e concordantes, que a relação estabelecida entre a contribuinte e os

supostos prestadores de serviços exorbitava a esfera cível, alinhando-se a uma verdadeira relação de emprego.

Como exemplo, podemos citar a existência do pagamento de uma remuneração adicional fixa anualmente, guardando similitude com o pagamento de 13º salário, verba típica da relação de emprego. Outra peculiaridade encontrada nos contratos foi o pagamento/reembolso de despesas para os prestadores de serviços, fato que não é corriqueiro nas relações de direito civil, em que o prestador de serviços assume o ônus e o risco inerentes a sua atividade econômica.

De outro lado, ponto que mereceu destaque no convencimento da autoridade fiscal foi o fato de a grande maioria dos prestadores de serviços terem sido demitidos da empresa autuada para no dia seguinte se operar a contratação na qualidade de prestadores de serviços intermediado por pessoa jurídica, em que o antigo empregado figurava como sócio, sem empregados e prestando serviços unicamente à recorrente.

Quanto a este aspecto, destacou bem a decisão de piso, consoante excertos que merecem destaque:

(...) Chama, contudo, a atenção o fato de que, das 31 pessoas físicas consideradas no lançamento, treze delas tenham sido demitidas e recontratadas através de empresa interposta, sem solução de continuidade, vale dizer, demitidas em um dia e readmitidas no dia imediatamente seguinte.

(...)

Das 31 pessoas físicas consideradas no lançamento, vinte delas não deixaram de trabalhar para a impugnante um único dia sequer, embora passando da condição de pessoa física para pessoa jurídica, enquanto que uma (James Hilton Puchpon de Castro) teria interrompido suas atividades por um dia (entre 31 de maio de 2003 e 02 de junho de 2003) e outra (José Antonio Martiniano da Costa), por cinco dias (entre 31 de dezembro de 2002 e 06 de janeiro de 2003).

Não foi encontrado nos autos nenhum elemento que pudesse justificar a mudança do regime de contratação dos obreiros que laboravam para a consecução dos objetivos (atividade-fim) da companhia. Não é razoável e fere o senso comum o fato de que uma mesma pessoa possa ser empregado de uma empresa em um dia, e no dia imediatamente seguinte possa ser um empresário, continuando a realizar o trabalho nas dependências do antigo empregador, sem qualquer subordinação ao poder diretivo da empresa.

Entretanto, mesmo com todos os indícios convergentes e concordantes, que segundo a melhor doutrina é um meio de prova, cairia por terra as constatações da autoridade fiscal, se essa não tivesse se desincumbido do dever de comprovar a presença dos requisitos da relação de emprego. Quanto a essa questão, considero relevante trazer à baila as informações contidas no Relatório Fiscal:

Pessoa Física: os prestadores de serviço já foram empregados da empresa em período anterior ao do contrato com a pessoa jurídica. Somente pessoas naturais podem ser empregados. Estes profissionais, evidentemente, o são e prestaram serviços nas dependências da empresa.

Serviço de natureza não eventual: não se trata da eventualidade da pessoa, mas sim de serviço. Representa uma necessidade ligada à atividade fim ou funções acessórias

ligadas a rotina operacional da empresa, indispensáveis ao seu funcionamento, o que ocorre no presente levantamento, corroborado pelo fato de que ocupavam as mesmas funções enquanto vinculados à empresa. São profissionais ocupantes de funções imprescindíveis na rotina da empresa, haja vista terem sido demitidos e imediatamente recontratados através das pessoas jurídicas por eles constituídas. Tal situação demonstra a necessidade da PURAS em dispor da força do trabalho destes profissionais para o atendimento de seus objetivos.

Serviço prestado a empregador: no caso em tela o empregador é a PURAS, que configura o polo da relação jurídica.

Subordinação jurídica: caracteriza-se pela inserção do profissional no contexto da atividade da empresa. A relação de emprego não é aferida apenas pelos elementos formais existentes no contrato, mas pela realidade fática da execução do serviço. Para caracterizar o vínculo empregatício, não há necessidade de uma subordinação mais rigorosa, bastando que o trabalhador se coloque à disposição do empregador, dele recebendo ordens. A subordinação jurídica desses trabalhadores para com a Puras é claramente identificada, eis que as atividades desempenhadas estão subordinadas à sua política administrativa. Além disso, verificam-se na relação contratual, elementos definidores da subordinação dos prestadores de serviço à contratada, tais como:

Os prestadores de serviço trabalhavam nas dependências da empresa, cumprindo determinações e demais orientações técnicas do empregador;

O risco da atividade econômica era assumido pelo empregador, na medida em que arcava com despesas daqueles.

Mediante salário: a atividade foi sempre remunerada, conforme fica evidenciado nos próprios contratos, nos quais foram pactuadas a remuneração em contrapartida às atividades exercidas mensalmente. Há previsão inclusive de remuneração “extra” no mês de dezembro, bonificações e pagamento de PPR, assim como acontece com os segurados empregados.

Este julgador não tem dúvida de que o *modus operandi* da recorrente ultrapassou os limites da relação jurídica civil para o vínculo de emprego. Entretanto, como destacado, a caracterização da relação de emprego é ônus da Fiscalização, não se podendo presumir que há os elementos caracterizadores do vínculo de emprego pelo simples fato de ter havido a contratação de um pessoa jurídica.

Em razão do quadro probatório coligido, entendeu a autoridade autuante que a empresa fiscalizada contratou profissionais pessoas físicas por meio de PJ, sendo que estas emitiam ao final de cada mês notas fiscais de serviço para justificar o recebimento de remunerações daquelas, mascarando a verdadeira relação jurídica existente entre ambos, de um lado, profissionais pessoas físicas como empregados de fato e, de outro, a PURAS DO BRASIL como empregador, dada a existência dos pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, definidos nos artigos 2º e 3º da CLT e, bem assim, no inciso I do art. 12 da Lei 8.212, de 1991, quais sejam: personalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração.

O argumento defensivo, no sentido de que a grande massa salarial da contribuinte é composta de segurados empregados, não sendo razoável que a empresa pretendesse se esquivar da tributação de apenas 31 prestadores de serviços, s.m.j, não pode ser acolhido, uma vez que não há amparo legal para tanto, não passando de uma retórica argumentativa.

Não merece melhor sorte o argumento recursal de que a autoridade autuante desconsiderou a personalidade jurídica das empresas abertas pelos supostos ex-empregados da autuada. O que foi desconsiderado foi o ato jurídico simulado, não a personalidade jurídica das empresas que continuam a existir formalmente. Para isso, como dito alhures, a autoridade

administrativa dispõe de instrumentos previstos na legislação (art. 116, parágrafo único do CTN e art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999).

Assim sendo, entendo que foi comprovada à exaustão a presença dos requisitos da relação de emprego, quais sejam **pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação**.

Quando há a caracterização clara da relação de emprego, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de se manifestar acerca do tema, como se infere do voto da eminente Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, proferido através do acórdão n.º 9202-004.641 - 2ª Turma da CSRF, cujos excertos relacionados ao tema transcrevemos abaixo:

Primeiramente, entendo que no procedimento em questão a

AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a condição de

vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu a caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários na empresa notificada, que encontrava-se, na verdade na condição de empregadora.

A Auditoria Fiscal, tendo inegavelmente a atribuição de aplicar a legislação previdenciária, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do liame de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.º do art. 229 dispõe:

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§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.

(...)

Por outro lado, a constituição do crédito tributário sobre as parcelas pagas aos empregados é autorizada ao Fisco, conforme dispõe a Lei n.º 11.457/2007:

"Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (...)

Assim, de pronto, afasto qualquer alegação de incompetência da autoridade fiscal para caracterização de vínculo, e que essa competência seria adstrita ao poder Judiciário.

Passo agora a identificar os pontos trazidos pelo contribuinte em seu recurso especial aos quais deu-se seguimento ao recurso.

Item (a): art. 12, I da Lei n.º 8.212/91 e dos requisitos para a configuração do segurado-empregado (existência de processos trabalhista no bojo do qual foi reconhecida a inexistência de vínculo empregatício entre as mesmas partes do presente caso.

Conforme descrito acima, entendo encontrar-se dentro da competência da autoridade fiscal a caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários, desde que devidamente demonstrado por meio dos elementos identificados durante a fiscalização que esclarecem como se dava efetivamente a contratação dos serviços.

Note-se que um dos princípios norteadores do direito quanto a formação de vínculo de emprego é o da "primazia da realidade", ou seja, atribui-se maior relevância a realizados dos fatos, ou como no caso concreto, como se dava a prestação de serviço do que os contratos formalmente apresentados.

Contudo, ao contrário do argumentado, a improcedência de reclamationes trabalhistas não afasta o vínculo configurado para efeito previdenciários, tendo em vista a autonomia da autoridade fiscal, prevista na legislação. Da leitura do dispositivo normativo descrito acima, não se identifica o condicionamento da formação dos vínculos de emprego à existência de reclamationes trabalhistas procedentes. No presente caso, a utilização indevida de contratação de pessoas jurídicas foi também suscitada pela autoridade fiscal do ministério do trabalho, que inclusive comunicou a situação à Receita Federal, ensejando o presente lançamento.

Quanto a impossibilidade de formação de vínculo por força do disposto na lei 11.196/05, entendo que razão não assiste ao recorrente.

A suposta incompatibilidade entre o § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis:

Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. Vejamos trecho do relatório fiscal:

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para cancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego travestido de avenca entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

"Razões do veto O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade " (grifamos)

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho corrobora o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 não teve o condão de legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA.

1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO (LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. Em qualquer desses casos além de outros, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.

2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATORIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT).

Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR 63935.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/06/2013, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/06/2013)(grifamos)

Há um outro precedente também do TST que não poderíamos deixar de citar, posto que vem bem nessa linha de entendimento de que a norma do art. 129 da Lei 11.196/05 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas. Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTETATÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA

**PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88).**

**MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST.** A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art.

1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine;

Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º, I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconómico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se antepõem ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária n.º 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autónomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido.

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3a Turma, Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos).

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como **PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88).**

**MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST.** A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine;

Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º, I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconómico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que

tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se antepõem ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejetização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido.

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma.

Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como escudo para proteger situações de clara afronta aos princípios dos Direitos Previdenciário e Trabalhista.

Restando suficientemente caracterizados os requisitos da relação de emprego, a autoridade tem o poder-dever de lançar o tributo correspondente.

Assim sendo, entendo que restaram suficientemente caracterizados os requisitos da relação de emprego.

### **Dos Lançamentos em duplicidade**

Após o cumprimento da diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, o auditor-fiscal notificante sugeriu a exclusão do valor de R\$ 162.432,55, relativo à nota fiscal 079.

Ainda que o Auditor-Fiscal tenha mencionado que referida nota fiscal pertencia à empresa Compete Qualidade (item 3 - fl.455), não há dúvida de que se trata de um mero equívoco de digitação e a referência correta é ao prestador de serviços titular da empresa LHC.

A autoridade fiscal assinala que, não obstante a exclusão do referido valor, devem ser mantidos os valores para as competências 11/2002, 12/2002 e 01/2003 com base na nota fiscal nº 79 apresentada por ocasião da diligência.

Todavia, não foram obedecidos os requisitos estabelecidos no art. 18, § 3º, que prevê:

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. ([Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993](#))

Portanto, entendo que a nota fiscal apresentada por ocasião da diligência não pode ser utilizada para fundamentar o presente lançamento. O procedimento correto seria o Auto de Infração Complementar.

Neste sentido, assiste razão à recorrente ao requerer a exclusão dos valores considerados em duplicidade da empresa LHC.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, reconhecer a decadência até e competência 02/2002, inclusive e, no mérito, dar-lhe parcial provimento no sentido de excluir da base de cálculo os valores pagos em duplicidade da empresa LHC nas competências 11/2002, 12/2002 e 01/2003.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra