

PALESTRA
GRUPO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
DA FIESP/CIESP

“Desconsideração da Personalidade Jurídica de Empresas Prestadoras de Serviços e Caracterização Segurados Empregados à Luz da Jurisprudência no CARF”

PALESTRANTE

- **RYCARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA**
- Advogado;
- Especialista em Direito Tributário – FGV;
- Conselheiro da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF e da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL COMPETÊNCIA AUDITOR FISCAL

- **Base Legal:**
- Artigo 142 do Código Tributário Nacional;
- Artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212/91;
- Com mais especificidade:
- Artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social;

Artigo 229, § 2º, RPS

- *“Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:*
- *I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição;*[*\(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001\)*](#)
- *II - constituir seus créditos por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança;*
- *[...]*
- *§ 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.* [*\(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999\)*](#)

PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL COMPETÊNCIA AUDITOR FISCAL

- Eterna Discussão Legalidade Planejamento Tributário e seus Limites;
- Evasão Fiscal x Elisão Fiscal;
- Confrontação Terceirização Processo Produção e/ou Prestação Serviços;
- Redução Custo e aumento produtividade;
- Possibilidade – Livre Iniciativa, Liberdade Negocial e de Contratação – Direitos do Contribuinte;

PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL

COMPETÊNCIA AUDITOR FISCAL

- NECESSIDADE COMPROVAÇÃO DOS ELEMENTOS DO VÍNCULO LABORAL – Artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91 (Definição Empregado), c/c artigo 3º da CLT;
- Requisitos:
 - 1) Subordinação;
 - 2) Habitualidade;
 - 3) Onerosidade – Remuneração;
 - 4) Pessoalidade;

PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL

COMPETÊNCIA AUDITOR FISCAL

- Incumbe ao Fisco demonstrar/comprovar a existência de pressupostos da relação empregatícia, preferencialmente de maneira individualizada ou por grupo de trabalho, sob pena de improcedência do feito e/ou nulidade material do lançamento (discussão jurisprudencial), por ausência da descrição do fato gerador do tributo – exigência do artigo 142 do CTN;
- Improcedência X Nulidade lançamento;

JURISPRUDÊNCIA

- “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL.
- No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.
- É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício. [...]” (2ª Turma da CSRF – Processo nº 12045.000613/2007-94 – Acórdão nº 9202-001.924, Sessão de 30/11/2011, Relator Conselheiro Elias Sampaio Freire)

Caracterização Segurado Empregado e Desconsideração Personalidade Jurídica

- Procedimentos distintos, lastreados no artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, com suas especificidades;
- Ambos exigem a demonstração/comprovação da existência dos elementos da relação laboral por parte da autoridade lançadora;

Caracterização Segurado Empregado

- Prestação de Serviços por pessoas físicas (autônomos/contribuintes individuais), com características de segurados empregados;
- Procedimento de pouca complexidade, bastando a demonstração/comprovação dos pressupostos do vínculo empregatício por parte da autoridade lançadora;
- Não implica, necessariamente, em imputação de crime, ou seja, a qualificação da multa;

Caracterização Segurado Empregado

- Ausência de comprovação da existência do vínculo empregatício enseja a improcedência/nulidade material do feito:
- ***“[...]REENQUADRAMENTO DE SEGURADOS AUTÔNOMOS NA CONDIÇÃO DE EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA PRESENÇA DO VÍNCULO DE EMPREGO. ÔNUS DA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O reenquadramento de segurados autônomos para a qualidade de empregados deve ficar devidamente demonstrada no relatório fiscal da infração, de forma a permitir o pleno conhecimento ao contribuinte dos fatos geradores das obrigações tributárias a que está sujeito, em respeito às disposições do art. 142 do CTN. Uma vez que a fiscalização não demonstrou a ocorrência cumulativa dos requisitos ensejadores da caracterização de uma efetiva relação de emprego, o lançamento merece ser anulado, diante da ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas. [...]Recurso Voluntário Provido em Parte.”*** (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 15504.000929/2008-09 – Acórdão nº 2402-003.157, Sessão de 17/10/2012, Relator Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado)

Desconsideração Personalidade Jurídica Empresas Prestadoras de Serviços

- Base Legal/Fundamento: Artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, mais precisamente ao contemplar a possibilidade de caracterizar como segurado empregado, além dos contribuintes individuais (pessoas físicas), os demais prestadores de serviços contratados ***“sob qualquer outra denominação”***;

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- Desconsideração do vínculo pactuado entre os prestadores de serviços (empresas) e o contribuinte contratante, promovendo a caracterização dos funcionários e/ou sócios das contratadas como segurados empregados, conquanto que devidamente demonstrada à existência dos pressupostos da relação empregatícia;

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- Desnecessidade da comprovação de eventuais atos simulados, para a caracterização dos segurados empregados, bastando à demonstração da presença dos requisitos do vínculo laboral, podendo ou não haver o intuito doloso, fraudulento ou simulatório objetivando suprimir tributos. Ou seja, um fato não induz a outro necessariamente e, portanto, a caracterização não enseja, automaticamente, a qualificação da multa de ofício em face da simulação, dolo ou conluio, os quais devem ser, igualmente, comprovados;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços - JURISPRUDÊNCIA:

- “[...] ***NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTARIO, DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA, SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PESSOAS JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. A simples procedência de notificação fiscal, estribada na desconsideração de personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente caracterização de segurados empregados, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ademais, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual oferece guarida a aludido procedimento, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo laboral para que seja procedente o lançamento, nada dissertando a respeito da simulação, que poderá ou não vir a ser demonstrada, não implicando, necessariamente, que um fato conduz a outro, sem que ocorra um aprofundamento em relação imputação do crime fiscal. Recurso especial negado.***” (2ª Turma da CSRF – Processo nº 16095.000604/2007-69 – Acórdão nº 9202-01.127, Sessão de 19/10/2010, Relator Conselheiro Rycardo Henrique M. de Oliveira)

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- Necessidade comprovação pormenorizada dos requisitos empregatícios entre o tomador de serviços e os funcionários das empresas contratadas desconsideradas;

X

- Simples demonstração do vínculo entre as empresas tomadora e prestadora de serviços;

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- Defendemos que não basta elucidar a relação entre as empresas (contratante e contratada), indicando a confusão de quadro societário; constituição de empresas por ex-funcionários (segurados empregados); trabalho exclusivo (notas fiscais sequenciais); confusão contábil; domicílio fiscal idêntico; dependência econômica; etc;
- Aludidas constatações estariam mais voltadas à caracterização de Grupo Econômico de Fato, com atribuição de responsabilidade solidária à todas integrantes do grupo, nos termos do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91;

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- Procedimento que encontra lastro no artigo 229, § 2º, do RPS que contempla exclusivamente a desconsideração da personalidade jurídica (do vínculo pactuado) em razão da constatação dos pressupostos da relação laboral, exigindo-se, portanto, primeiramente, a comprovação do vínculo empregatícios entre os funcionários das empresas prestadoras de serviços com a tomadora;

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- A desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços condiciona-se, assim, à comprovação pormenorizada de que os seus funcionários, em verdade, são segurados empregados da contratante, razão pela qual a consequência da aludida caracterização seria o próprio desprezo à empresa contratante desconsiderada, em homenagem à situação fática apresentada.

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- Em suma, primeiramente se caracteriza o vínculo entre os funcionários das empresas prestadoras de serviços com a contribuinte contratante a ser autuada e, somente após tal procedimento, poder-se-ia cogitar em desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas.

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- JURISPRUDÊNCIA:
- ***“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***
- ***Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2004***
- ***NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. Somente nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. [...]*** (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 35474.000201/2006-19 – Acórdão nº 2401-00.544, Sessão de 19/09/2009, Relator Conselheiro Rycardo Henrique M. de Oliveira)

Desconsideração P.J. Empresas Prestadoras de Serviços

- Não obstante a existência de decisões no sentido sustentado alhures, atualmente, prevalece a tese da necessidade de simplesmente demonstrar o vínculo entre as empresas tomadora e prestadora de serviços, para efeito de desconsideração da personalidade jurídica destas últimas, caracterizando seus funcionários, automaticamente, como segurados empregados da contratante, independentemente do aprofundamento nos requisitos do relação laboral;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – EXCLUSÃO SIMPLES

- Necessidade Ato de Exclusão do regime de tributação do SIMPLES para o lançamento a partir da desconsideração da personalidade jurídicas das empresas prestadoras de serviços;
- Impossibilidade de se desconsiderar o enquadramento da empresa no SIMPLES, para fins previdenciários, mantendo-a como optante daquele regime de tributação em relação as demais obrigações tributárias e comerciais, mesmo porque as contribuições previdenciárias ora exigidas devem ser pagas juntamente com os demais tributos devidos, com base na receita bruta da empresa;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – EXCLUSÃO SIMPLES

- Prevalecendo o entendimento das autoridades fazendárias, alguns problemas de ordem prática nas empresas surgiriam, senão vejamos:
- 1) A partir do lançamento fiscal, qual o procedimento que a empresa deverá adotar ao recolher os seus tributos?
- 2) Deverá recolher as contribuições previdenciárias ora lançadas com base na folha de pagamento e os demais tributos a partir da receita bruta?
- 3) Continuará a recolher todos os tributos com base na receita bruta, ou nenhum deles nesta indumentária?

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – EXCLUSÃO SIMPLES

- Por tais motivos, sustentamos que que pretender excluir a empresa optante do SIMPLES, *tão somente para efeito das contribuições previdenciárias*, representa evidente atropelo às normas legais específicas que regulamentam aquele regime de tributação;
- Dessa forma, ou a empresa encontra-se perfeitamente enquadrada no SIMPLES, devendo contribuir na forma da legislação de regência, ou não observa os requisitos para tanto, impondo a sua exclusão daquele regime de tributação, devendo surtir efeitos relativamente a todos tributos devidos e não somente para as contribuições previdenciárias;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – EXCLUSÃO SIMPLES

- **Base Legal:**
- Artigos 3º, § 1º, alínea “f”, e 5º, da Lei nº 9.317/96 e Lei Complementar nº 123/2006:
- Pagamento unificado de tributos, englobando as contribuições a cargo da empresa (artigo 22 da Lei 8.212/91 e LC 84/96);
- Recolhimento dos tributos com base na Receita Bruta da empresa e não na folha de pagamento;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – EXCLUSÃO SIMPLES

- **Base Legal:**
- Artigos 15, § 3º, da Lei nº 9.317/1996 e 28 a 39 da Lei Complementar nº 123/2006:
- Necessidade de Ato de Exclusão de ofício do SIMPLES, emitido pela Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, observadas as normas do processo administrativo fiscal, em homenagem ao contraditório e ampla defesa;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – EXCLUSÃO SIMPLES

- **Base Legal:** Legislação da Extinta Secretaria da Receita Previdenciária – IN nº 100/2003 – Artigos 278 e 279:
- Necessidade Ato Declaratório da então Secretaria da Receita Federal - passando a surtir efeitos, para fins previdenciários, *“a partir da data em que se processarem os efeitos da exclusão às normas de tributação e de arrecadação aplicáveis às empresas em geral”* ;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – EXCLUSÃO SIMPLES

- “ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES
- Ano-calendário: 2001
- EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. ARBITRAMENTO DO LUCRO - Por falta de amparo legal, é incabível o arbitramento do lucro no caso de empresa optante pelo Simples sem que tenha ocorrido o indispensável procedimento legal de exclusão do sujeito passivo do mencionado regime de tributação simplificado. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. - PIS - COFINS – CSLL. Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.” (Terceira Câmara do Primeiro Conselho – Recurso nº 153.603 – Acórdão nº 103-23.617, Sessão de 12/11/2008 – Rel. Conselheiro Antônio Bezerra Neto – Unânime)

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – LEI Nº 11.196/2005

- **Artigo 129** – Possibilidade de prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural por pessoa jurídica:
- ***“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.”***

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – LEI Nº 11.196/2005

- **RETROATIVIDADE**, para abarcar fatos geradores pretéritos à sua edição – **POSSIBILIDADE**;
- **Norma interpretativa – Aplicação artigo 106, inciso I, Código Tributário Nacional**;
- **Jurisprudência contrária – Novo Regime de Tributação – Irretroatividade – Acórdão nº 2101-000.980**:
- *“[...] APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação. [...]”*

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – LEI Nº 11.196/2005

- Confrontação entre os artigos 229, § 2º, do RPS e o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005;
- Entendimento no sentido de que as empresas que prestarem serviços sob as modalidades inscritas no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, não poderão ser desconsideradas para efeito de caracterização de segurados empregados;
- Ressalva da hipótese prevista no artigo 50 da Lei nº 10.406/2002 - NCC – Mediante decisão Judicial;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – LEI Nº 11.196/2005

- *“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, **pode o juiz decidir**, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”*

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – LEI Nº 11.196/2005

- Posicionamento sustentando que a Lei nº 11.196/2005 não derogou os preceitos do artigo 229, § 2º, do RPS, ainda que prestados serviços intelectuais, na forma do artigo 129 da Lei nº 11.196, conquanto que comprovados os requisitos da relação laboral;
- Ou seja, os dois dispositivos legais podem conviver com suas especificidades;

Desconsideração P.J. Prestadoras de Serviços – LEI Nº 11.196/2005

- JURISPRUDÊNCIA:
- “[...]CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. AFASTAMENTO
- DA NORMA PREVISTA NO ART. 129 DA LEI N.º 11.196/2005.
- *Tendo o fisco demonstrado a existência dos pressupostos da relação empregatícia entre sócio da empresa prestadora e a contratante, afasta-se a aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, posto que esse dispositivo é destinado a regular a relação de prestação de serviço entre pessoas jurídicas. [...]” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 12259.003336/2009-28 – Acórdão nº **22401-002.924**, Sessão de 12/03/2013, Relator Designado Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo)*

CONSIDERAÇÕES FINAIS

- Diante dos entendimentos sedimentados ou não na esfera administrativa relativamente ao procedimentos da caracterização de segurados empregados e desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços, percebe-se facilmente que a jurisprudência do CARF (antigo Conselhos de Contribuintes), vem exigindo, precipuamente, que todos os atos administrativos levados a efeito pelas autoridades fazendárias estejam devidamente motivados, impondo a devida demonstração da subsunção do fato à norma que oferece sustentáculo ao procedimento a ser adotado.
- Aliás, o sentido que a jurisprudência administrativa vem conduzindo tais procedimentos excepcionais, ainda que com algumas pequenas divergências de direito, bem demonstra a preocupação à observância aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, à segurança jurídica dos atos administrativos e, bem assim, à própria ampla defesa e contraditório dos contribuintes.

Agradecimentos

- Agradecemos a oportunidade oferecida pela FIESP e a atenção dispensada, nos colocando à disposição para eventuais dúvidas e/ou esclarecimentos.
- **RYCARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA**
- rycardo@wao.adv.br