



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

Processo nº 10680.722450/2010-89
Recurso nº 003.344 Voluntário
Acórdão nº 2302-003.344 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO GERENCIAL S/A - IDG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS. ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações, e a recolher o produto arrecadado nos prazos definidos em Lei. O desconto da contribuição dos segurados empregados sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei.

FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGOCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

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.

PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Estando presentes todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, impõe-se a incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei nº 8.212/91 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado, sem que tal sujeição implique a desconsideração da personalidade jurídica da empresa terceirizada, a qual permanece produzindo todos os demais efeitos no mundo jurídico.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal

prevista no art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212/91 para que se opere a caracterização de segurado empregado.

É prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de 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, a teor do Parágrafo Único do art. 116 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DOCUMENTAÇÃO DEFICIENTE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO AUDITOR FISCAL.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/91, a fiscalização lavrará de ofício notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao mérito, mantendo o lançamento quanto à desconsideração da prestação de serviços através de interpostas pessoas jurídicas. Vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam pela nulidade do lançamento, por descumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional, já que as provas, quanto aos fatos geradores, foram trazidas aos autos por amostragem.

Por voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso devendo a contribuição social a cargo dos segurados empregados ser recalculada, tomando como Salário de Contribuição os valores de remuneração de cada segurado empregado, mediante a incidência das alíquotas 8%, 9% e 11%, na forma fixada no art. 20 da Lei nº 8.212/91, observado o reajustamento previsto no §1º desse mesmo Dispositivo Legal e o limite do Salário de Contribuição encartado no §5º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a multa como aplicada, considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91. Vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deveria ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Liège Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Processo nº 10680.722450/2010-89
Acórdão n.º **2302-003.344**

S2-C3T2
Fl. 1.895

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

Data da lavratura do AIOP: 18/08/2010.

Data da ciência do AIOP: 18/08/2010.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 37.283.340-3, consistente em contribuições sociais previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre os seus respectivos Salário de Contribuição, que não foram inclusos nas folhas de pagamento, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 15/31.

De acordo com o relatório da Fiscalização, a exigência fiscal consubstancia-se em contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, apurados por aferição indireta a partir dos valores informados nas notas fiscais de serviço emitidas por pessoa jurídica em face da INDG, estando presentes entre a Autuada e os trabalhadores todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, nos termos do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a pessoalidade, a natureza não eventual, a subordinação e a onerosidade.

De acordo com o que na auditoria fiscal ficou constatado, a empresa de consultoria empresarial Instituto de Desenvolvimento Gerencial S/A - INDG realizou sistemática irregular de contratação de centenas de empregados - profissionais da área de consultoria-, realizando-as através de acordos de parceria celebrados com estes profissionais na figura de empresários - sócios de centenas de pessoas jurídicas - PJ.

A contratação de empregados de forma irregular nessa empresa houve-se também por constatada e levantada pelo Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, que através da Superintendência Regional do Estado de Minas Gerais - Seção de Fiscalização do Trabalho - SFISC representou à Receita Federal do Brasil as autuações incidentes sobre o levantamento de 492 empregados contratados pelo INDG de forma irregular através de pessoas jurídicas dentro do período de Março/2003 a Dezembro/2008.

Os levantamentos do Ministério do Trabalho constam das anotações do Livro de Inspeção do Trabalho do INDG, reproduzidas no Anexo I do relatório fiscal, a fls. 32/42 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 155/196.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão nº 02-44.216 – 6ª Turma da DRJ/BHE, a fls. 1805/1819, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 15/05/2013, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 1822.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1825/1872, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Impossibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços intelectuais para fins tributários, sob pena de ofensa ao art. 129 da Lei 11.196/05;
- Que não estão presentes os pressupostos para a utilização da aferição indireta;
- Ilegalidade do lançamento por vício substancial na composição da base de cálculo. Aduz que não poderia a autoridade fiscal ter considerado como remuneração o total dos valores constantes das notas fiscais de prestação de serviços, mas apenas os valores pagos aos sócios a título de *pro labore* ou de distribuição de lucros;
- Que é necessário excluir da base de cálculo os valores de tributos retidos nas notas fiscais;
- Ilegalidade do lançamento por desconsideração do limite do Salário de Contribuição;
- Ausência dos requisitos fático-jurídicos para caracterização da relação de emprego;
- Que todas as pessoas jurídicas contratadas foram regularmente constituídas, muitas delas, inclusive, em período anterior ao período fiscalizado;
- Que diversas pessoas jurídicas prestaram serviço não apenas para o INDG, mas também para outras empresas no mesmo período da autuação;
- Que a pessoalidade não descaracteriza o contrato civil de prestação de serviços nem autoriza a desconsideração das pessoas jurídicas contratadas;
- Que no caso dos autos fica caracterizada a não habitualidade, pois as pessoas jurídicas são contratadas de acordo com a demanda e a natureza dos projetos que serão por ele desenvolvidos pela recorrente junto às empresas;
- Que a onerosidade não é suficiente para que se conclua pela existência da relação de emprego;
- Que inexistem subordinação e disponibilidade das pessoas físicas tidas como empregados da recorrente, pois as pessoas jurídicas contratadas podem livremente decidir se participarão ou não dos projetos;

- Que não há subordinação característica do contrato de trabalho, na medida em que a recorrente não controla e dirige os trabalhos a serem prestados, não determina qual técnica será utilizada e como será utilizada;
- Que a contratação de terceiras empresas de sua confiança para colaborar junto com seu corpo de empregados na execução de um ou outro projeto não significa *de per se* relação empregatícia, especialmente porque o tempo de permanência de cada empresa dos projetos é variável de acordo com o serviço a ser desenvolvido;
- Que os valores pagos mensalmente às pessoas jurídicas consultoras varia consideravelmente, o que descaracteriza a relação empregatícia pretendida pela Fiscalização;

Ao fim, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração. No mérito, requer que sejam declaradas indevidas as contribuições ora exigidas.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 15/05/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 14 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Defende o Recorrente a impossibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços intelectuais para fins tributários, sob pena de ofensa ao art. 129 da Lei 11.196/05.

Mas não há no presente lançamento qualquer procedimento de desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços. De maneira alguma. A personalidade jurídica de tais empresas permanece hígida, produzindo todos os efeitos que lhe são de estilo, como no momento de sua constituição.

O que há, de fato, no presente caso, é a caracterização da condição de segurado empregado de pessoas físicas laborando para empresa sob condições reais de não eventualidade, pessoalidade, subordinação jurídica e onerosidade, disfarçada e encoberta por um falacioso formalismo de Pessoa Jurídica.

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade dos fatos sobre a Forma Jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente levadas a efeito numa determinada relação jurídica e as forma dos atos jurídicos hipoteticamente concebidos em seus registros e idealizados para a sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalecerá a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual ou a concepção idealizada dos atos, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: “*em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos*”.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que “*No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual – na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva*” (DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207) .

No caso *sub examine*, o auditor fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de *segurado empregado*, consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana a empresa, em caráter *intuitu personae*, de natureza não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração pelos serviços prestados.

Nessa esteira, uma vez constatada prestação remunerada de serviços à empresa por pessoa física na condição de segurado empregado, a Fiscalização, por força da natureza plenamente vinculada do seu dever de ofício, e com fulcro no art. 37 da Lei de Custeio da Seguridade Social, verificado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições previdenciárias decorrentes de tal prestação laboral, lavrou o competente auto de infração ora em debate.

Assim, com fundamento no permissivo encartado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, e mediante os procedimentos estabelecidos na Lei nº 8.212/91, procederam os Auditores Fiscais à desconsideração substancial dos 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.

Anote-se que na formalização do presente lançamento, houve-se por operada, tão somente, a desconsideração substancial dos atos simulados, mas não a desconstituição formal desses atos, os quais permanecem produzindo os seus efeitos típicos no mundo jurídico. O permissivo estampado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN apenas desconsiderou, para fins exclusivamente de constituição do crédito previdenciário, os efeitos jurídicos dos atos simulados, na seara previdenciária, sem, no entanto, desconstituí-los.

Em outras palavras: Apesar de os contratos de prestação de serviços haverem sido FORMALMENTE celebrados com pessoas jurídicas, a prestação dos serviços contratados se deu MATERIALMENTE sob os mantos caracterizadores da relação de segurado empregado. Diante desse quadro, a norma tributária que aflui do Parágrafo Único do art. 116 do CTN opera como se, juridicamente, tais contratos formais não produzissem os efeitos de estilo, exclusivamente, para os fins da tributação previdenciária ora em debate, porém, mantendo-se hígidos, todavia, para todos os demais fins, inclusive para os fins da Lei nº 11.196/05.

Registre-se, por relevante, que a administração tributária federal não se encontra jungida à obtenção prévia de declaração administrativa ou judicial definitiva de nulidade de atos jurídicos simulados como condição de procedibilidade para a tributação da

real operação ocorrida, visto que os atos simulados são ineficazes perante o Fisco, conforme dessaí do preceito inscrito no art. 118 do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Por tais razões, para os fins exclusivos do presente lançamento, revela-se desnecessária a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços intelectuais. A situação jurídica de tais empresas perante o Ordenamento Jurídico permanece inalterada, malgrado o lançamento ora em debate.

O fundamento do lançamento em questão, reitere-se, assenta-se na efetiva existência de vínculo de segurado empregado (Instituto de Direito Previdenciário), revelado pela constatação da presença de todos os elementos caracterizadores de tal qualificação jurídica previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, circunstância que sujeita a Autuada e os segurados em apreço às obrigações previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Não se deve olvidar que inexistente impedimento legal para que uma mesma pessoa física seja sócia de uma empresa prestadora de serviços intelectuais e, concomitantemente, mantenha múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas outras empresas. Decerto, a condição de segurado empregado não exige exclusividade com a empresa sujeito passivo da obrigação tributária, de molde que um mesmo trabalhador pode estar vinculado previdenciariamente, nessa condição, a duas ou mais empresas, e ser segurado contribuinte individual em relação a uma outra empresa distinta da primeira, e assim por diante

...

No caso, com fulcro no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a Fiscalização constatou a existência de vínculo material de segurado empregado entre os trabalhadores em tela e a Autuada, bem como a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrentes desse vínculo previdenciário, tudo em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, sem promover qualquer vínculo trabalhista (Instituto de Direito do Trabalho) entre os trabalhadores em tela e a Autuada, ora Recorrente.

Por tais razões, rejeito a preliminar de desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

3.1. DA CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

O Recorrente alega ausência dos requisitos fático-jurídicos para caracterização da relação de emprego.

Em primeiro lugar, há que se deixar claro que o presente caso não trata da caracterização da relação de emprego. Tal caracterização já se houve por levada a efeito pelo Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, através da Superintendência Regional do Estado de Minas Gerais - Seção de Fiscalização do Trabalho – SFISC, que representou à Receita Federal do Brasil as autuações incidentes sobre o levantamento de 492 empregados contratados pelo INDG de forma irregular, através de pessoas jurídicas, dentro do período de Março/2003 a Dezembro/2008.

O caso ora em estudo versa, tão somente, sobre a caracterização da condição de segurado empregado (instituto de Direito Previdenciário) e o lançamento das contribuições previdenciárias devidas, decorrentes da prestação remunerada de serviços por tais trabalhadores à Autuada.

Muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

Parágrafo único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;

d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;

e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;

f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)

i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004).

II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os conceitos de “empregado” e “segurado empregado” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “segurado empregado” não somente os

trabalhadores tipificados como “*empregados*” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, determinadas categorias de trabalhadores tidas como “*empregados*” pela CLT podem não ser qualificadas como segurados empregados para os fins colimados pela lei de custeio da Seguridade Social.

Exemplo emblemático do que acabamos de expor é o caso dos empregados domésticos. Malgrado este trabalhador seja qualificado como *empregado* pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social, tal segurado não integra a categoria de “*segurado empregado*”, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “*segurado empregado doméstico*”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91, uma classe absolutamente distinta da de “*segurado empregado*”, com regras de tributação distintas e completamente diversas daquelas aplicáveis aos “*segurados empregados*”.

Dessarte, mostra-se irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “*empregado*” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrangida nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como segurados empregados, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Conforme já salientado anteriormente, vigora no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No caso *sub examine*, o auditor fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado (reitere-se, não a de vínculo empregatício, que é irrelevante ao caso), consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração.

A não eventualidade encontra-se patente no prolongado período em que os obreiros prestaram serviços ao Recorrente, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico da empresa Autuada.

Pode-se perceber a não eventualidade, ainda, no elevado volume de centenas de operações contínuas e de rotina, originárias desta relação entre o INDG e seus contratados PJ, comprovadas em amostragens nos diversos relatórios anexos ao Relatório Fiscal.

Ademais, a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado.

No caso em litígio, a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da Autuada e à natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do trabalho a que a Autuada se propõe executar em favor de seus clientes, bem como à necessidade permanente dessas categorias de profissionais especializados para a realização de seu objeto social.

Com efeito, o INDG é uma empresa de consultoria empresarial e os trabalhos executados pelos contratados como "*parceiros*" configuram-se na própria consultoria proposta como objeto do INDG, como pode ser visto na discriminação dos serviços contidos nas notas fiscais das pessoas jurídicas e nos históricos dos lançamentos contábeis no INDG, reproduzidos por amostragem nos Anexos X e XIV, a fls. 532/574 e 1013/1015 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54.

Os *Parceiros PJ* caracterizados como segurados empregados pela Fiscalização inserem-se na dinâmica regular do INDG, que necessita do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social e aos contratos celebrados com os seus clientes.

Registre-se que nas prestações de contas de despesas, para fins de reembolso, fica evidenciado o nome da pessoa que prestou o serviço e não a empresa prestadora.

Há que se registrar que os contratos de adesão são firmados pelo prazo de dois anos, podendo ser prorrogado mediante aditivo contratual, fato que ocorreu com elevada frequência. Nada obstante, a cláusula décima segunda prevê a rescisão contratual independentemente de procedimento judicial, nos casos em que:

- Uma das partes venha a ceder, transferir ou caucionar a terceiros, no todo ou em parte, os direitos e obrigações contratuais, sem prévia autorização da outra, por escrito.
- Por inadimplemento de quaisquer disposições contratuais;
- Mediante comum acordo entre as partes.
- Seja decretada judicialmente a insolvência, concordata ou falência de qualquer das partes.
- Por exclusiva iniciativa de uma das partes, desde que comunicado à outra, por escrito, com antecedência de 30 (trinta) dias.

Mais uma vez se revela a não eventualidade dos serviços e o direito de cada uma das partes de rescindir a relação contratual, unilateralmente, mesmo que de forma imotivada, sem direito a qualquer espécie de indenização típica do direito privado, como sói ocorrer nas relações de emprego.

A personalidade tem sua caracterização realçada no fato de as pessoas jurídicas contratadas atuarem, unicamente, por intermédio das pessoas físicas dos seus sócios, sendo apurado pela Fiscalização que nenhum dos *Parceiros PJ* possuem empregados em seu

quadro, conforme assim demonstra o Anexo VI, a fls. 461/466 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54.

As provas dos autos revelam a prestação exclusiva dos serviços ao contratante, a natureza *intuitu personae* dos serviços pactuados, inexistindo nos autos qualquer elemento fático ou jurídico de convicção que possa desaguar na ilação de que tais trabalhadores, ao seu alvedrio único, exclusivo e próprio, e sem qualquer ingerência da empresa autuada, pudessem se fazer substituir, na execução do serviço para o qual fora contratado, por outro trabalhador qualquer, mesmo que de idêntica capacitação.

No caso em tela, observa-se que as *Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços* foram constituídas, em regra, por ex empregados do IDG, sem estrutura operacional e sem empregados, e contratados pela Autuada exclusivamente para atender, por intermédio dos próprios sócios e de acordo com as suas especialidades técnicas, às necessidades específicas dos serviços contratados pelo INDG perante seus clientes, circunstância que caracteriza a pessoalidade na relação entre os *Parceiros PJ* e a Recorrente.

E diga o Relatório Fiscal:

"8.1.1.1- Criadas ou adaptadas as PJ, estas "empresas" recém estabelecidas no mercado de consultoria, sem comprovar Know-how, sem possuir estrutura profissional e sem empregados, estabelecem contratos (acordos de parceria) com o INDG, para atuarem na ponta de suas atividades fins e na ponta de toda sua estrutura operacional, representando-a diante dos seus clientes. Evidentemente que esta representação profissional se faz, como consultores do quadro funcional ou Equipe da INDG, e não como empresas de consultoria recém criadas e sem estrutura própria.

8.1.1.2- É dispensável a existência da PJ na execução dos trabalhos determinados nos aditivos que complementam os acordos de parceria. Necessário é, na verdade, que exista alguém específico, preparado e com capacidade técnica adequada para cumprimento daquela demanda. Daí a pessoalidade. Quem detém o conhecimento e quem realiza as tarefas designadas é a pessoa física e não a pessoa jurídica.

8.1.1.3- Comprova-se ainda que este alguém capacitado para o exercício das atividades demandadas não tem como exercê-la sem assistência ou sem a atuação em conjunto com outros profissionais.

8.1.1.4- Assim, formam-se as equipes de pessoas físicas as quais o INDG denomina "Equipe Técnica".

8.1.1.5- Evidentemente que as equipes não têm a correspondência equacional de, para cada uma PJ existe uma equipe, pois assim, considerando que a maioria das PJ não têm empregados e apenas um sócio presta serviços, existiriam centenas de equipes formadas por uma única pessoa.

8.1.1.6- Na verdade, equipe técnica é o conjunto de profissionais do ramo de consultoria, provenientes do quadro funcional do INDG de empregados regulares e empregados não regulares (PJ). No sítio oficial da rede mundial de internet www.INDG.com.br/ o INDG propaga:

"Equipe Técnica"

"O INDG possui uma experiente equipe, com uma singular ação de complementaridade, composta por cerca de 900 consultores, sendo 300 consultores seniores com mais de 5 anos de experiência em

consultoria, que atuam em todo Brasil em diversos assuntos de Gestão Empresarial, além de staff administrativo de 83 pessoas...

...Os integrantes da equipe INDG de consultores têm em comum as seguintes competências:

*Produtividade/eficácia;
Trabalho em equipe com foco em resultados;
Capacidade de perceber ambientes;
Conhecimento do PDCA/SDCA;
Domínio das soluções;
Visão sistêmica;
Iniciativa;
Foco no cliente.*

8.1.1.6.1- Na propagação da INDG, conforme descrito no item anterior, além de serem identificados os consultores, como sendo os integrantes da equipe INDG e não Pessoas Jurídicas ("os integrantes da equipe INDG de consultores" - grifei), a auditoria fiscal constatou que os números médios mensais de profissionais empregados (constantes da folha de pagamento) mais as PJ (não constantes da folha de pagamento) perfaz, de fato, à média de 983 profissionais entre consultores e não consultores conforme propagado no sítio oficial da rede mundial de internet da autuada.

8.1.1.7- A pessoalidade e a identidade da pessoa física ficam também evidenciadas quando o INDG reembolsa, diretamente a elas (pessoas físicas), as despesas com viagens, através de cheques nominais, ordens de pagamentos e depósitos bancários em suas contas pessoais, ficando claro que a relação comercial se dá entre a empresa INDG e os contratados na identidade de suas pessoas físicas. (Anexo XV e XVI).

8.1.1.7.1- Em qualquer relação comercial entre empresas, os pagamentos ou prestação de contas efetuadas entre elas, a qualquer título, são dirigidos às pessoas jurídicas, por cumprimento de obrigações fiscais e pelo princípio contábil da identidade.

8.1.1.8- Ainda com relação aos lançamentos contábeis de Reembolsos de Despesas de Viagens e os documentos que os sustentam, foi constatado que constam também dentre os beneficiários dos pagamentos de reembolsos, empregados regulares da folha de pagamento da INDG, demonstrando que, tanto empregados quanto os sócios das PJ estão lado a lado e inseridos no mesmo contexto profissional a serviço da INDG.

8.1.1.9- Como prova também da pessoalidade e da participação direta da pessoa física e não da PJ na relação entre INDG e seus contratados aponta-se, como exemplo, os acordos de parceria das PJ: ANDRE LUIZ DAMETTO CONSULTORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA e CONHALATO CONSULTORIA LTDA (Anexo XI).

8.1.1.9.1- Estes acordos foram celebrados antes mesmo que estas sociedades estivessem inscritas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ. As inscrições se deram respectivamente em 27/04/2004 e 09/09/2004 (dados da RFB). Os acordos foram assinados em 08/04/2004 e 12/08/2004 através dos funcionários

recém desligados da INDG: André Luiz Dametto e Rodrigo da Silva Conhalato, deixando bem claro que, os acordos foram celebrados com as pessoas e não com as empresas - PJ (Anexo III)

Corroborando, insofismavelmente, a natureza intuitu personae dos serviços pactuados, a circunstância de os pagamentos decorrentes de despesas de viagem, para fins de reembolso, serem feitos mediante cheques nominais, ordens de pagamentos e depósitos bancários diretamente na conta pessoal do *Parceiro PJ*, sendo certo que nas relações comerciais entre empresas, os pagamentos ou prestação de contas efetuadas entre elas, a qualquer título, são dirigidos às pessoas jurídicas, por cumprimento de obrigações fiscais e pelo princípio contábil da identidade.

Ora, o *Parceiro PJ* faz jus ao reembolso das despesas com passagens, refeições, hospedagem, material didático, propostas e reembolso de despesas, etc. mediante a apresentação de relatório detalhado de viagem demonstrando e comprovando tais gastos, sendo consideradas absolutamente incompatíveis: bebidas alcoólicas, cigarros, telefonemas, brindes e outros similares. . Afinal, de quem é o risco e custo da atividade econômica ?? Não seria da pessoa jurídica que exerce a atividade com autonomia e sem subordinação à contratante ??

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. O conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua consequente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

Sob tal prisma, revela-se incontestado que a subordinação jurídica é intrínseca a toda a prestação remunerada de serviços por pessoa física, seja a empresas, seja a outras pessoas físicas.

A subordinação jurídica configura-se como o elemento da relação contratual na qual a pessoa física contratada sujeita o exercício de suas atividades laborais à vontade do contratante, em contrapartida à remuneração paga por este àquele. Irradia de maneira nítida da subordinação jurídica a identificação de quem manda e de quem obedece; de quem remunera e de quem é remunerado, de quem determina o que fazer, como, quando e quanto e de quem executa o serviço de acordo com o parametrizado.

Podemos identificar no conceito de subordinação jurídica duas vestes de uma mesma nudez: De um lado, figura a faculdade do contratante de utilizar-se da força de trabalho do contratado pessoa física como um dos fatores da produção, sempre no interesse do empreendimento cujos riscos assumiu, e do outro, a obrigação do empregado de sujeitar a execução do seu serviço à direção do empregador, no poder de ordenar o que fazer e como fazê-lo, dentro dos fins a que este se propõe a alcançar, em contrapartida à remuneração que irá auferir.

Para Gomes e Gottschalk (*in* Curso de direito do trabalho, Rio de Janeiro, Forense, 2005, pag. 134), “*todo contrato gera o que denomina de estado de subordinação do empregado, pois este deve sujeitar-se aos critérios diretivos do empregador, suas disposições quanto ao tempo, modo e lugar da prestação do trabalho, bem como aos métodos de execução e modalidade próprios da empresa, da indústria e do comércio*”.

À vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina, vislumbra-se que a subordinação jurídica conforma-se como um estado de sujeição em que se coloca o trabalhador, por sua livre e espontânea vontade, diante do empregador, em virtude de um contrato de trabalho pelo qual ao contratante é dado o poder de dirigir a força de trabalho do empregado, seja manual ou intelectual, em troca de uma contraprestação remuneratória.

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço a ser prestado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante.

Como exemplo meramente ilustrativo, mesmo a contratação pela Arquidiocese do Rio de Janeiro de renomado escritor, v.g. o Paulo Coelho, para a elaboração de uma compilação dos pronunciamentos do Papa Francisco em sua visita ao Brasil na Jornada Mundial da Juventude, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que a aludida Compilação deverá atender aos objetivos e interesses do Contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se celebrar o liame jurídico. Dessarte, caso o citado escritor, sob o pálio de suposta autonomia funcional plena e de ausência de subordinação, resolva unilateralmente focar o seu trabalho nos pronunciamentos da Dercy Gonçalves, certamente os contrato não se consolidará ou será tido como não cumprido.

Da mesma maneira, se o Procurador-Geral do Superior Tribunal de Justiça Desportiva, Sr. Paulo Schmitt, celebrar contrato de prestação de serviço de pintura artística com o pintor de fama internacional Romero Britto para a confecção de um quadro representativo do time do Fluminense F. C. , mas este renomado pintor, em honra de suposta autonomia funcional e de ausência de subordinação, decidir, ao seu único e exclusivo arbítrio, retratar em *pop art* o time da Portuguesa de Desportos, com certeza o contrato será imediatamente rescindido, com fundamento em justa causa decorrente do descumprimento, por parte do oblato, das determinações contidas no liame ajustado.

No caso presente, todos os acordos de parceria ostentam as características de contrato de adesão, na medida em que possuem a mesma forma, o mesmo conteúdo, o mesmo padrão e todos eles preveem na cláusula primeira - do objeto, que: *"Para a realização do objeto, as empresas parceiras valer-se-ão de termo aditivo, para cada um dos trabalhos a serem desenvolvidos"*.

A sujeição do Prestador Terceirizado à vontade unilateral da Autuada avulta de forma clara do fato de os acordos de parceria, apesar de individualizados por *Parceiro PJ*, excluir dos Interessados a liberdade de pactuar os Termos do Contrato, a eles restando, tão somente, a opção de aderir ou não ao que foi oferecido pelo Autuado.

No que pertine à condução do serviço, deflui da cláusula segunda dos *"Contratos de Parceria"* que os *Parceiros PJ* não possuem autonomia para gerir sua própria atividade empresarial, na medida em que o serviço tem que ser prestado na exata medida consignada em cada Termo Aditivo. Ao revés, como traço característico da relação *Patrão-Empregado*, o *Parceiro PJ* tem que planejar, organizar e realizar as suas atividades de maneira a atender aquilo que foi ajustado entre o INDG e os clientes desta. Revela-se aqui o atributo da alteralidade, na medida em que, na realidade dos fatos, o *Parceiro PJ* não atua em nome próprio, mas, sim, como *longa manus* da IDG, ou seja, em nome da própria IDG.

A alteralidade avulta de maneira insofismável da cláusula 2.3. que impõe taxativamente ao *Parceiro PJ* a obrigação inarredável de Representar o INDG em reuniões com empresas ou outros eventos, com autorização prévia do IDG.

CLÁUSULA SEGUNDA - DAS OBRIGAÇÕES DA TERCEIRIZADA

2.1. Realizar consultorias e treinamentos voltados para o objeto contratual, de acordo com termo aditivo. (informa de quem é o poder de impor o quê, quando, quanto e como deve ser feito o serviço)

2.2. Planejar, organizar e realizar todas as atividades inerentes ao alcance do objeto acordado.

2.3. Representar o INDG em reuniões com empresas ou outros eventos, com autorização prévia da EDG;

2.4 Apresentar semestralmente certidões negativas de quitação de tributos federal, estadual e municipal, CND/INSS, CRF/FGTS, execução da Justiça Federal, execução da Justiça Estadual, e Cópia de Declaração do Imposto de Renda.

2.5 Apresentar mensalmente GFEP e GPS, até o 10º dia do mês subsequente.

2.6 Guardar sigilo e respeito à confidencialidade das informações recebidas, relativas à qualquer atividade que venha a ser desenvolvida.

A cláusula terceira dos contratos firmados com os *Parceiros PJ* dá a dimensão exata, na relação jurídica em testilha, de quem assume o risco da atividade econômica, de quem detém o *know how* para execução do serviço, de quem determina como o serviço será executado, de quem é a administração do serviço prestado, de quem determina o código de conduta dos prestadores do serviço, de quem realiza o controle sobre os serviços realizados.

CLÁUSULA TERCEIRA - DAS OBRIGAÇÕES DO INDG

3.1 Captar propostas para a realização de serviços dentro do escopo do presente acordo. (assume o risco da atividade econômica)

3.2 Transferir o "Know-how" necessário para a realização dos serviços. (diz como deve ser feito o serviço)

3.3 Fornecer todo o apoio administrativo necessário, incluindo: passagens aéreas, hospedagem, material didático, propostas, enfim, providenciar toda a logística para a realização das atividades terceirizadas. (É quem administra o serviço prestado)

3.3.1 Os deslocamentos necessários para ministração de conferências, monitoria e/ou prestação de serviços de treinamento no trabalho serão reembolsados mediante a apresentação do relatório de viagem, em até 48 (quarenta e oito) horas após o retorno para a sede. (É quem assume os custos da prestação do serviço)

3.3.2 Serão reembolsadas apenas as despesas compatíveis com a viagem. (É quem assume os custos da prestação do serviço)

3.3.3 São consideradas absolutamente incompatíveis: bebidas alcoólicas, cigarros, telefonemas, brindes e outros similares. (É quem assume os custos da prestação do serviço)

3.3.4 As passagens aéreas ou rodoviárias serão fornecidas previamente pelo IDG. (Administração do serviço)

3.4. *Desenvolver novos produtos compatíveis com as necessidades do mercado.* (Risco da atividade econômica)

3.5. *Efetuar os pagamentos das atividades que venham a ser aprovadas, conforme termo aditivo.* (controle do serviço prestado)

Como visto, a subordinação se revela às escancaras com o tomador em foco, que detém todo o poder de chefia, de comando de como, o quê, quando e quanto do serviço será executado, além do poder disciplinar sobre o trabalhador e o poder de controle sobre o serviço. Ao aderirem aos Contratos de Parceria ofertados pelo IDG, os *Parceiros PJ* não participam do risco do empreendimento que é exclusivo do Autuado, cabendo a eles, tão somente, a execução do serviço contratado pelo IDG, na forma, na medida e com o *know how* determinado unilateralmente pelo Instituto autuado.

O poder de controle do INDG sobre os *Parceiros PJ* é tão intenso que as cláusulas 2.4 e 2.5 dos *Contratos de Parceria* impõem aos terceirizados o dever de apresentar semestralmente certidões negativas de quitação de tributos federal, estadual e municipal, CND/INSS, CRF/FGTS, execução da Justiça Federal, execução da Justiça Estadual, e Cópia de Declaração do Imposto de Renda, além de apresentar mensalmente GFIP e GPS, até o 10º dia do mês subsequente.

Ora, se os contratos são realizados com pessoas jurídicas e inexistentes, no caso, subsunção ao regime da retenção de contribuições previdenciárias ou da responsabilidade solidária, de onde advém o poder do INDG de determinar a apresentação de tal documentação? Ora, tão somente da subordinação a que se sujeitam os *Parceiros PJ*.

Tal poder de controle avulta de maneira gritante da Cláusula Décima primeira, que prevê a designação de um representante do INDG com competência para aprovar os relatórios apresentados pela TERCEIRIZADA e autorizar a liberação das parcelas previstas nos termos aditivos.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – REPRESENTANTE DO INDG

11.1 Para acompanhar o andamento dos trabalhos em nome do IDG, será designado oportunamente um representante, competindo-lhe aprovar os relatórios apresentados pela TERCEIRIZADA e autorizar a liberação das parcelas previstas nos termos aditivos.

De outro viés, o Recorrente alega que os profissionais PJ contratados possuem notório saber e conhecimento atuando livremente no mercado junto a diversas empresas e, sendo contratados pelo IDG, irão atuar em projetos que demandam os conhecimentos detidos pelos sócios. Afinal De onde decorre, então, o dever o *Parceiro PJ* de guardar sigilo e respeito à confidencialidade das informações recebidas, relativas a qualquer atividade que venha a ser desenvolvida? O notório saber e o conhecimento já não pertencem ao patrimônio cultural e técnico do profissional ? Este não atua livremente no mercado junto a diversas empresas? O *Parceiro PJ* não atua junto o INDG com autonomia plena?

CLÁUSULA SEGUNDA - DAS OBRIGAÇÕES DA TERCEIRIZADA

2.6 Guardar sigilo e respeito à confidencialidade das informações recebidas, relativas à qualquer atividade que venha a ser desenvolvida.

CLÁUSULA NONA - DA CONFIDENCIALIDADE

9.1 A TERCEIRIZADA se obriga a manter sigilo em relação a quaisquer dados, informações, inovações, segredos comerciais, marcas, criações, especificações técnicas e comerciais recebidas em decorrência das atividades constantes do objeto contratual e de seus termos aditivos, comprometendo-se, outrossim, a não revelar, reproduzir, utilizar ou dar conhecimento, salvo com a expressa anuência, por escrito, da Contratante, bem como a não permitir que nenhum de seus sócios, funcionários ou prepostos faça uso indevido desses dados confidenciais.

9.1.1 A quebra do sigilo profissional, sem autorização expressa e por escrito do INDG possibilitará a imediata rescisão deste ACORDO, bem como arcará a TERCEIRIZADA com as penalidades que estiver sujeita a Contratante em decorrência do descumprimento de cláusula contratual nas relações desta última para com terceiros."

Se nos antolha não ser bem esse o tom que banda toca. As circunstâncias e as provas acostadas pela Fiscalização aos autos bem demonstram o *modus operandi* da Organização em tela. O INDG celebra contrato de Consultoria, de desenvolvimento gerencial ou similar com algum cliente e necessita contratar profissional especializado para a efetiva execução só serviço contratado. Busca no mercado de trabalho o profissional que melhor atende às suas necessidades, mas só o contrata se for na condição de pessoa jurídica. Diante de tal quadro, ou o profissional se ajusta ao requerido e cria sua própria pessoa jurídica, atuando sozinho ou em conjunto com algum sócio na mesma condição, mas sempre sem empregados, ou se sujeita a permanecer no ostracismo no mercado de trabalho.

A Fiscalização apurou que os *Parceiros PJ* possuem em comum características que deixam claro que foram criadas, ou adaptadas mediante alterações contratuais, para atenderem ao modelo de contratação de empregados implementado pela INDG.

Os contratados como *Parceiros PJ* são, na verdade, profissionais pessoas físicas, muitos deles ex empregados do IDG, que em caráter não eventual executam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades normais da empresa, relacionadas diretamente com os fins do seu empreendimento econômico.

Dentre estas características aponta-se em geral que:

- As pessoas jurídicas foram originárias de ex-empregados do INDG e/ou profissionais da área de consultoria empresarial, formando sociedades com pessoas que detêm participações mínimas no capital social e não participam da gestão da sociedade, conforme arrolamento nominal, fichas de registro de empregados do INDG e contratos sociais acostados por amostragem nos Anexos III e IV, a fls. 56/433 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54;

- Profissionais voltados à área de consultoria empresarial, mas que, ainda figuravam nas Fichas de Registro de Empregados como Assistentes ou Instrutores Juniores, também se tornaram pessoas jurídicas logo em seguida ao desligamento do quadro de funcionários da INDG, como assim demonstram os documentos coligidos aos Anexos III e IV acima citados.
- O código de atividade econômica no cadastro nacional de pessoas jurídicas das pessoas jurídicas em foco é o mesmo código do INDG - 70.20-4/00 - Atividade de Consultoria em Gestão Empresarial, exceto Consultoria Técnica Específica, conforme ilustrado no Anexo V, a fls. 434/460 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54;
- Tais pessoas jurídicas não mantêm empregados em seus quadros, evidenciando que quem de fato prestava os serviços contratados pelo INDG é a pessoa do sócio, conforme demonstrado no Anexo VI, a fls. 461/466 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54;
- A sede social de muitos prestadores de serviços PJ encontra-se localizada, fisicamente, no mesmo endereço junto à sede da INDG, Alameda da Serra, nº 420, sala 405 – Bairro Vila da Serra, Nova Lima/MG, conforme demonstrado no Anexo VII a fls. 467/475, e nos Cartões CNPJ a fls. 476/514 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54;
- As pessoas jurídicas em foco possuem a mesma assistência jurídica e contábil do Sr. William Giovanni Barros, que foi o responsável pela assinatura, juntamente com os sócios, de diversos contratos sociais de constituição das pessoas jurídicas ora em foco, sendo também, empregado da União Consultoria Ltda, e se apresentando como sócio do INDG no site da empresa (www.INDG.com.br, item "Palavra de Sócio").
- As pessoas jurídicas não possuem empregados em atividades fim ou meio, tampouco independência ou estrutura profissional própria (vide Anexos VI, VII e VIII do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54);
- Os dados arrolados no Anexo IX, a fls. 518/531 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54, demonstram inexistir diferença entre os totais de notas fiscais emitidas pelos *Parceiros PJ* em face do INDG e os faturamentos anuais dessas pessoas jurídicas, permitindo concluir que as PJ não prestavam serviços a outros contratantes e que foram criadas exclusivamente para atender ao modelo de contratação implementado pelo INDG.
- As notas fiscais emitidas pelos *Parceiros PJ*, arroladas no anexo X a fls. 532/574 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54, fazem referência a "*Serviços de Consultoria Prestados na Área de Gestão Empresarial*", independentemente de os objetivos sociais constantes de seus contratos sociais preverem a prática de atividades diversas.

O item 7 do Relatório Fiscal a fl. 21 descortina o mecanismo de contratação irregular de empregados implementado pelo IDG:

As *Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços* eram constituídas ou adaptadas mediante alterações contratuais e logo em seguida já eram firmados os acordos de parceria com a INDG, conforme ilustrado no Anexo XI, a fls. 575/916 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54;

Os acordos de parceria um Termo de Adesão, estes não determinam todas as atividades a serem "*desenvolvidas pelas PJ*", nem mesmo quando e onde, uma vez que, estas atividades contínuas dentro do contexto empreendedor da INDG, variam de cliente para cliente e seguem etapas de projetos desenvolvidos e a desenvolver, de acordo com supervisão e aprovação da INDG.

Por tal razão, o item 1.3 da cláusula primeira, comum a todos os acordos, estabelece que as atividades seriam determinadas mediante aditivos, os quais são editados de maneira sequencial e contínua, especificando as tarefas a serem executadas pelos *Parceiros PJ* e prorrogando os prazo de duração dos acordos de parceria, conforme ilustrado no Anexos XII, a fls. 917/969 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54.

Os pagamentos efetuados às *Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços*, conforme foi estabelecido na cláusula sexta - item 6.1 de todos os acordos, são realizados com regularidade no 5º dia útil de cada mês, ou seja, na mesma data de pagamento dos demais empregados da Autuada, mediante autorizações de débitos emitidas pelo INDG e creditados, em regra, em contas do Banco do Brasil S/A, consoante Anexo XIII, a fls. 970/ 1009 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54;

Dentro deste modelo, em contrapartida, as *Pessoas Jurídicas em realce* emitem notas fiscais de serviço, com referência a "*Serviços de Consultoria Prestados na Área de Gestão Empresarial*", que comprovam os pagamentos efetuados pela contratante e sustentam sua contabilização em custo dos serviços prestados sem incidir sobre tais notas fiscais qualquer contribuição previdenciária, consoante documentos acostados no Anexo X e no Anexo XIV, a fls. 1013/1015 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54;

Não procede a alegação de que "*inexistem subordinação e disponibilidade das pessoas físicas tidas como empregados da recorrente, pois as pessoas jurídicas contratadas podem livremente decidir se participarão ou não dos projetos*".

A subordinação só passa a ocorrer a partir do momento em que a pessoa assina o contrato e se engaja no projeto.

A julgar pela tese do Recorrente, também inexistiria subordinação entre um empregado clássico e a empresa contratante, uma vez que o trabalhador também pode decidir se assina ou não o contrato de trabalho com a empresa. Aqui também a subordinação jurídica só passa a existir após a assinatura do contrato de trabalho.

A onerosidade, por derradeiro, foi apurada diretamente dos lançamentos registrados pelo INDG em sua contabilidade, em custos de serviços prestados e através das notas fiscais de prestação de serviços, nas quais tais trabalhadores figuravam como sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, alcançando a cifra de R\$ 87.918.500,70 (oitenta e sete milhões, novecentos e dezoito mil, quinhentos reais e setenta centavos).

Tais pagamentos eram efetuados às Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços, com regularidade, no 5º dia útil de cada mês, ou seja, na mesma data de pagamento dos demais empregados da Autuada, mediante autorizações de débitos emitidas pelo INDG e creditados, em regra, em contas do Banco do Brasil S/A.

A apuração do salário de contribuição das pessoas físicas ora consideradas como segurados empregados, se deu por aferição indireta, com base nos valores das Notas Fiscais, Lançamentos Contábeis e DIRF, com esteio no preceito inscrito nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Não procede a alegação de que os valores pagos mensalmente às pessoas jurídicas consultoras varia consideravelmente, o que descaracteriza a relação empregatícia pretendida pela Fiscalização.

Ora bolas !!! ... e desde quando exige a lei que todos os empregados de uma empresa têm que receber a mesma remuneração pela prestação de serviços diferente ??? O que caracteriza a relação de segurado empregado é a prestação remunerada de serviços por pessoa física à empresa, sob o manto da pessoalidade, não eventualidade e subordinação, independentemente de quanto seja a remuneração auferida.

Nesse panorama, muito embora os assentamentos contratuais formais apontem para a celebração de contrato de prestação de serviços com pessoas jurídicas, as condições em que os serviços contratados foram prestados ao Recorrente subsumem-se à hipótese genérica e abstrata das de segurado empregado estabelecida no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, eis que presentes todos os ingredientes atávicos à receita típica de segurado empregado.

Ante tal quadratura, a fiscalização constatou a existência dos elementos qualificadores da citada condição de segurado empregados existente entre o Recorrente e as pessoas físicas dos sócios das pessoas jurídicas contratadas, importando na submissão de contratante e prestador de serviços, estes na qualidade de *segurado empregado*, às obrigações fixadas na aludida Lei de Custeio da Seguridade Social.

Conforme assinalado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, é prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de 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. Para o mesmo norte aponta a regra trabalhista fixada no art. 9º do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 – CLT ao dispor que “*Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação*”. Tratam-se de normas antielisivas, visando ao combate à fraude à lei, com fundamento no primado da substância sobre a forma.

A desconsideração do ato ou do negócio jurídico praticado visa apenas a reaproximar a qualificação jurídica, do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Assim, a norma antielisiva mune a administração tributária com o poder/dever de proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial.

Investido em tal poder, o Fisco pode prescindir das aparências do ato simulado e determinar a obrigação tributária segundo a realidade oculta, sem necessidade de declarar a nulidade do ato jurídico aparente.

No caso dos autos, da dicção do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 deflui que a relação jurídica real existente entre o Recorrente e os segurados apurados pela fiscalização é a de segurado empregado, circunstância que impinge às partes dessa relação jurídica a obediência às obrigações tributárias estabelecidas no diploma legal acima citado.

Dessarte, conforme determinado no art. 37 do mesmo Pergaminho Legal aludido no parágrafo precedente, constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas na Lei de Custeio da Seguridade Social, a fiscalização tem por dever de ofício, plenamente vinculado, que lavrar o competente Auto de Infração de Obrigação Principal, como assim sucedeu-se no caso presente.

A tais conclusões também chegou a Superintendência Regional do Trabalho e Emprego/MG do MTE, conforme consignado no Relatório de Fiscalização, a fls. 32/42 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54, do qual extraímos excertos eloquentes para a melhor compreensão das conclusões:

“RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO

I - Dados da Empresa Fiscalizada

Razão Social: Instituto de Desenvolvimento Gerencial S/A

CNPJ: 05.485.279/0001-64

Endereço: Alameda da Serra, 500 salas 201,203,205,207

Bairro: Vale do Sereno

Nova Lima/MG CEP 34.000-000

CNAE - 70.20-4-00

Empregados alcançados: 492

Período fiscalizado: março/2003 a dezembro/2008

II - Auditores Fiscais do Trabalho Responsáveis

Fernando César Gonçalves de Castro - CIF: 03416-9,

José Gomes Pacheco Filho - CIF: 02797-9 e

Raquel Ferreira Filogônio - CIF: 01933-0

III - Situação encontrada

O Instituto de Desenvolvimento Gerencial S/A - INDG, empresa de prestação de serviços de consultoria em gestão empresarial, foi fiscalizado por auditores do Grupo Operacional de Fiscalização do FGTS -GOFGTS tendo sido encontradas diversas irregularidades.

Conforme fartamente detalhado no Relatório do Auto de Infração nº 01903158-1 anexo, a fiscalização do trabalho detectou a contratação fraudulenta pela empresa fiscalizada de consultores/instrutores, profissionais cuja função está intimamente ligada à sua atividade-fim. A fraude se dava pela criação de Pessoas Jurídicas (PJ) pelos trabalhadores de maneira a mascarar a relação de emprego com a adoção de contratos civis de parceria. Todavia, mantinham-se todos os pressupostos fático-jurídicos do vínculo empregatício, com trabalho executado de maneira não

eventual por pessoa física, com pessoalidade, subordinação e onerosidade. A partir de 2008, o INDG passou a concentrar os pagamentos das PJ na empresa União Consultoria Ltda., constituída unicamente para agregar os antigos PJ individuais, que migraram para um único empreendimento.

Foi visto que tais procedimentos fraudulentos foram arquitetados com amplo conhecimento dos fundadores do Instituto, senhores JOSE MARTINS DE GODOY e VICENTE FALCONI CAMPOS, os quais, pelo que se pôde apurar, valeram-se do apoio do advogado e contador da empresa, Senhor WILLIAN GIOVANI BARROS.

O Sr. William, além de advogado/contador do INDG, foi também responsável por assinar juntamente com os sócios, diversos contratos sociais de constituição das PJ fraudulentas. É, também, empregado da União Consultoria Ltda. e se apresenta como sócio do INDG no site da empresa (www.INDG.com.br, item "Palavra de Sócio").

Assim, concluiu a fiscalização que todas as manobras engendradas foram destinadas exclusivamente à burla da legislação trabalhista e consequente evasão fiscal, valendo-se de atos simulados com o intuito de mascarar a relação empregatícia existente entre o INDG e seus consultores. E tal se justificava tendo em vista o montante envolvido.

Os valores de remuneração pagos aos consultores foram colhidos por meio da análise da documentação contábil da empresa, em especial, Razão e Diário, sendo que tais valores embasaram o levantamento de débito do FGTS e Contribuição Social incidentes sobre os salários pagos extra-folha por intermédio das PJ.

Foi, portanto, lavrada a Notificação Fiscal para Recolhimento do Fundo de Garantia e da Contribuição Social - NFGC - nº 506.218.694. Os valores apurados foram:

FGTS atualizado - R\$ 19.521.494,50

CS atualizada - R\$ 666.521,74

Total - R\$ 20.188.016,24

IV-Autos de Infração lavrados

Além da fraude ao vínculo empregatício apontada, outras irregularidades foram verificadas pelos Auditores-Fiscais, o que foi objeto de lavratura dos respectivos Autos de Infração.

a) Auto de Infração n.º 01903158-1 - Admitir ou manter empregado sem o respectivo registro em livro, ficha ou sistema eletrônico competente. Capitulação: art. 41, caput, da Consolidação das Leis do Trabalho.

b) Auto de Infração n.º 01903164-5 - Manter empregado trabalhando sob condições contrárias às disposições de proteção ao trabalho. Capitulação: art. 444 da Consolidação das Leis do Trabalho.

c) Auto de Infração n.º 01903163-7 - Apresentar a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), contendo omissão, declaração falsa ou informações inexatas. Capitulação: art. 24, da Lei nº 7.998, de

11.1.1990, combinado com o art. 7º, do Decreto nº 76.900, de 23.12.1975.

d) *Auto de Infração n.º 01903162-9 - Deixar de comunicar ao Ministério do Trabalho e Emprego, até o dia 7 (sete) do mês subsequente ou no prazo definido em regulamento, o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED). Capitulação: art. 1º, § 1º, da Lei nº 4.923, de 23.12.1965.*

e) *Auto de Infração n.º 01903165-3 - Deixar de efetuar o pagamento do 13º (décimo terceiro) salário até o dia 20 (vinte) de dezembro de cada ano, no valor legal. Capitulação: art. 1º da Lei nº 4.090, de 13.7.1962, com as alterações Introduzidas pelo art. 1º, da Lei nº 4.749, de 12.8.1965.*

f) *Auto de Infração n.º 01903166-1 - Deixar de recolher, ou recolher após o vencimento sem os acréscimos legais, a contribuição social incidente sobre a remuneração paga ou devida a cada empregado, à alíquota de 0,5% (cinco décimos por cento). Capitulação: art. 2º da Lei Complementar nº 110, de 29.6.2001.*

g) *Auto de Infração n.º 01903167-0 - Deixar de depositar mensalmente o percentual referente ao FGTS. Capitulação: art. 23, § 1º, inciso I, da Lei nº 8.036, de 11.5.1990.*

h) *Auto de Infração n.º 01903160-2 - Deixar de conceder intervalo para repouso ou alimentação de, no mínimo, 1 (uma) hora e, no máximo, 2 (duas) horas, em qualquer trabalho contínuo cuja duração exceda de 6 (seis) horas. Capitulação: art. 71, caput, da Consolidação das Leis do Trabalho.*

i) *Auto de Infração n.º 01903159-9 - Prorrogar a jornada normal de trabalho, além do limite legal de 2 (duas) horas diárias, sem qualquer justificativa legal. Capitulação: art. 59, caput c/c art. 61, da Consolidação das Leis do Trabalho.*

j) *Auto de Infração n.º 01903161-1 - Manter empregado em serviço externo sem portar ficha, papeleta ou documento que legalmente a substitua, em que conste seu horário de trabalho. Capitulação: art. 74, § 3º, da Consolidação das Leis do Trabalho.*

V - Encaminhamentos sugeridos

Considerando a existência de fraude e que o pagamento extra-folha tem impacto não somente no FGTS e Contribuição Social não recolhidos, mas também nas contribuições previdenciárias sonegadas, sugere-se o encaminhamento à Secretaria da Receita Previdenciária, para providências concernentes às citadas contribuições.

Além disso, conclui-se pela possível existência de débito do Imposto de renda pessoa física, uma vez que o pagamento dos salários extra-folha era feito por meio de emissão de Nota Fiscal pela Pessoa Jurídica e posterior distribuição de lucros. Como o regime tributário, neste caso, é diferente da tributação dos salários, com alíquotas inferiores, poderá haver Imposto de Renda da Pessoa Física não pago. Sugere-se o encaminhamento à Secretaria da Receita do Brasil, para providências julgadas cabíveis.

Tendo em vista que há caracterização, em tese, de crime contra a ordem tributária e contra a organização do trabalho, sugerimos o envio do resultado da fiscalização ao Departamento de Polícia Federal e ao Ministério Público Federal, para apuração desses delitos.

Por fim, uma vez que a fiscalizada, embora devidamente orientada pelos auditores, recusou-se a regularizar o registro dos empregados, sugere-se o encaminhamento do resultado da fiscalização ao Ministério Público do Trabalho, para providências”.

As constatações empreendidas pela Superintendência Regional do Trabalho e Emprego/MG do MTE não deixam dúvidas, e corroboram aquilo que foi verificado *in loco* pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil: A contratação fraudulenta de consultores/instrutores e outros profissionais pela empresa Instituto de Desenvolvimento Gerencial S/A, cuja função era intimamente ligada à sua atividade-fim. A fraude se dava pela criação de Pessoas Jurídicas (PJ) pelos trabalhadores, de maneira a mascarar a relação de emprego e a previdenciária, mediante a adoção de contratos civis de parceria, restando presentes, todavia, todos os pressupostos fático-jurídicos caracterizadores do vínculo jurídico empregatício e da condição de segurado empregado, com trabalho executado de maneira não eventual, por pessoa física, com pessoalidade, subordinação e onerosidade.

Nas últimas duas décadas, passou-se a observar neste País, uma tendência, capitaneada por grandes empresas, máxime as de comunicação, de se exigir que seus empregados se transformem em empresa individual ou pessoa jurídica para contratá-los como prestadores de serviços, com o fito de esquivar-se do recolhimento de encargos trabalhistas e previdenciários, sob o rótulo de “*planejamento tributário*”. Nessa nova arquitetura, o ex empregado, ao constituir sua própria empresa individual ou pessoa jurídica e, nessa condição, assim ser contratado, deixa de ser empregado da contratante e passa a ser um mero prestador de serviços, mas continua cumprindo horário, recebendo ordens e exercendo as mesmas atividades de antes, nas dependências do contratante ou nas de terceiros.

Como consequência imediata dessa mudança de *status* (de pessoa física e empregado para pessoa jurídica e prestador de serviços), o ex empregado perde os direitos trabalhistas e previdenciários assentados na CLT e na Lei nº 8.213/91, respectivamente, enquanto que a empresa contratante, por seu turno, além de poder contar com a prestação ininterrupta de serviços pelos 12 meses do ano - pessoa jurídica não tem direito a férias -, se exclui dos encargos trabalhistas e previdenciários inerentes à relação de emprego e à condição de segurado empregado.

A fiscalização Trabalhista, em sua atividade de rotina, ao se deparar com semelhante burla à legislação do trabalho, tem a competência de promover *ex officio* a desconstituição da aludida irregularidade, com fulcro nos artigos 3º e 9º da CLT, restaurando-se o *statu quo ante*.

De forma semelhante, mas vinho de outra pipa, a fiscalização previdenciária, diante de situação concreta nas circunstâncias acima delineadas, com esteio no princípio da Primazia da Realidade, identificando estarem presentes os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, impõe a incidência dos preceitos estatuídos na Lei nº 8.212/91 associados a tal condição, desconsiderando, para fins meramente tributários, o contrato formal celebrado pelo contratante com a pessoa jurídica prestadora de serviços, fazendo prevalecer, repise-se, para fins unicamente de incidência de contribuições previdenciárias, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

A atuação fiscal acima abordada encontra lastro jurídico nas disposições encaixadas no Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que confere à Autoridade Notificante a competência para desconsiderar os efeitos de atos e negócios jurídicos praticados com o fito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário.

Código Tributário Nacional -CTN

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I -tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (grifos nossos)

II -tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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. (grifos nossos)

O desvirtuamento dos direitos trabalhistas e previdenciários tratado nos parágrafos precedentes ganhou notoriedade na mídia com a celeuma que cercou a, assim denominada, Emenda 3, a qual, se aprovada, impediria a fiscalização do Trabalho de coibir situações fraudulentas desse jaez, na medida em que tal atribuição passaria a ser da competência exclusiva da Justiça do Trabalho, a qual, por seu turno, exige como condição *sine qua non* a provocação do prejudicado, diga-se, o trabalhador.

Nesse contexto, o ex empregado, agora prestador de serviço, dificilmente irá questionar semelhante transgressão nos Tribunais Trabalhistas, eis que, ao buscar o acessório, incorre no risco de perder o principal -o trabalho.

As conclusões pautadas nos parágrafos precedentes não discrepam das vigílias assentadas no Enunciado nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho, o qual impõe, na contratação de trabalhadores por interposta pessoa, o estabelecimento de vínculo do obreiro diretamente com o contratante, tomador dos serviços.

Enunciado nº 331 do TST

Contrato de Prestação de Serviços -Legalidade

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 nº 6.019, de 03.01.1974). (grifos nossos)

II -A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). (Revisão do Enunciado nº 256 -TST)

III -Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV -O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

Encontram-se presentes, portanto, os elementos essenciais caracterizadores da condição de *segurado empregado* insculpidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, fato que deságua, como consequência inafastável, na observância das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal. Nesse cenário, dúvidas não mais existem de que o Recorrente se utilizou de formas irregulares de contratação de profissionais, quiçá para esquivar-se dos rigores dos encargos tributários e trabalhistas.

Cumpre enfatizar que a mera disposição contratual assentada na cláusula 1.2 dos contratos de parceria de que “*O presente acordo não gerará a obrigatoriedade de fidelidade e exclusividade na realização do objeto para nenhuma das partes que reconhecem, neste ato, o direito de livre escolha das empresas e instituições, concordando não caber qualquer política de reserva de mercado concernente às atividades que as mesmas desenvolvam*” não é suficiente para afastar a pessoalidade e a subordinação desses profissionais na prestação dos serviços ao contratante, atributos esses que foram apurados por outros meios de prova, conforme acima detalhado.

Com efeito, nada impede que um trabalhador mantenha, concomitantemente, múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas empresas, sem que isso represente qualquer irregularidade. A condição de *segurado empregado* não exige exclusividade com o empresa sujeito passivo da obrigação tributária, de molde que um mesmo trabalhador pode estar vinculado previdenciariamente, nessa condição, a duas ou mais empresas, ou ser operar como *segurado contribuinte individual* em relação a outra distinta da primeira, e assim por diante ...

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa recorrente. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa notificada.

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

Diante da pleora probatória acostada aos autos, firma-se a convicção de que os fatos trazidos pela fiscalização não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores mencionados, os quais se ajustam *taylor made* na categoria de segurados empregados, visto que presentes todos os pressupostos elencados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias destacadas no AIOP em apreço, o qual não demanda reparos.

3.2. DO ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

O Recorrente alega ilegalidade do lançamento por vício substancial na composição da base de cálculo. Aduz que não poderia a autoridade fiscal ter considerado como remuneração o total dos valores constantes das notas fiscais de prestação de serviços, mas apenas os valores pagos aos sócios a título de *pro labore* ou de distribuição de lucros.

Argumenta, ainda, não estarem presentes os pressupostos para a utilização da aferição indireta.

Razão não lhe assiste.

Cumpra neste comenos destacar que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III -estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional -CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas

no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
(grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Impôs também ao sujeito passivo o dever instrumental de elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação tributária. Além disso, determinou que o contribuinte informasse, mensalmente, mediante GFIP, todos os dados relacionados a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, e outras informações do interesse do INSS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por

estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendidos: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880, de 16/10/2008 e pela Circular CAIXA nº 451, de 13/10/2008.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicat os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro dessas informações nas folhas de pagamento, nas GFIP e na contabilidade não se configura como uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Cite-se que tais documentos devem ser mantidos pela empresa à disposição da fiscalização, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos competentes, até que ocorra a decadência das obrigações tributárias a eles associadas ou deles decorrentes.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais, assim como o poder de exigir a exibição de todos os livros e documentos relacionados com as contribuições sociais previdenciárias, ficando a empresa obrigada a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados, a teor do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

No caso em apreciação, dentre as muitas outras irregularidades apontadas pelos agentes fiscais, exsurge em relevo, conforme destacado no item 10.2 do Relatório Fiscal, que a empresa Recorrente não incluiu em suas folhas de pagamento o nome e remuneração das pessoas físicas dos sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviço, qualificados pela Fiscalização como segurados empregados, tampouco declarou em GFIP os fatos geradores de contribuições previdenciárias decorrentes de tal prestação remunerada de serviços prestados por pessoa física sob o manto da não eventualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação.

Em ádito, cite-se que os valores correspondentes à remuneração de tais segurados empregados houve-se por registrado na contabilidade como custo dos serviços prestados, e não em título próprio destinado ao registro de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A não observância das obrigações tributárias exigidas pela legislação de regência frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos jurídicos tributários em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como a Representação do Ministério do Trabalho à Receita Federal do Brasil, as anotações da Fiscalização do Trabalho no livro de Inspeção do Trabalho da INDG, as notas fiscais de serviço emitidas pelos *Parceiros PJ* em face da INDG, lançamentos contábeis referentes a pagamentos de notas fiscais pessoa jurídica, autorizações de débitos, etc.

Nessas circunstâncias, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação, assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que a fiscalização inscreva de ofício a importância reputada como devida, mesmo que mediante a apuração de sua base de cálculo por aferição indireta, transferindo aos ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Não procede, portanto, a alegação de que não estão presentes os pressupostos para a utilização da aferição indireta;

Diante desse quadro, o convencimento do auditor fiscal acerca da existência dissimulada da relação previdenciária em litígio decorreu dos elementos de convicção elucidativamente descritos no Relatório Fiscal, corroborados pela Representação do Ministério do Trabalho à Receita Federal do Brasil e as anotações da Fiscalização do Trabalho no livro de Inspeção do Trabalho da INDG, dos quais dimana a persuasão de que os assim denominados *Parceiros PJ* prestavam serviços na empresa autuada na condição de segurado empregados, nos termos do art. 12, I, 'a', *in fine* a Lei nº 8.212/91.

Na sequência, ante a inexistência de documentos específicos de onde pudesse ser extraída, diretamente e com confiabilidade, a matéria tributável, houve-se a base de cálculo das contribuições em realce apuradas por arbitramento, com fulcro dos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, a partir das informações contidas nas Notas Fiscais de serviço, nos Lançamentos Contábeis e na DIRF.

No procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos. Alguns dos critérios de aferição indireta a serem empregados pela Fiscalização, nas hipóteses autorizadas pela lei, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos Contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, como se deu ocorrer no presente, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, tão somente, o princípio da razoabilidade. No caso em apreciação, considerando que :

- A empresa não incluiu os empregados identificados na ação fiscal nas Folhas de Pagamento e nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - GFIP;
- A empresa não identificou e não declarou as remunerações dos respectivos empregados (salários, ordenados, rubricas em geral e reflexos dos direitos trabalhistas) nas Folhas de Pagamento e nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - GFIP;
- As remunerações dos segurados empregados lhes foram pagas indiretamente, via pessoas jurídicas, nos valores destacados nas notas fiscais de serviços, contabilizados pelo INDG em custos dos serviços prestados, e declarados pelo INDG à Secretaria da Receita Federal do Brasil através da Declaração de Impostos Retidos Fonte - DIRF ("pagamentos efetuados a pessoas jurídicas");
- As pessoas jurídicas contratadas não possuíam empregados, e os serviços eram prestados diretamente pelos seus sócios;
- As pessoas jurídicas contratadas não possuíam estrutura empresarial, funcionando no mesmo endereço junto à IDG;
- Não consta nas notas fiscais de serviço o destaque de qualquer importância a título da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, destinada ao custeio da Seguridade Social;

Concluiu a Fiscalização que todo o montante consignado nas notas fiscais emitidas pelos *Parceiros PJ* em face do INDG correspondiam à contraprestação pecuniária pelos serviços prestados pelos profissionais, na condição de segurado empregado, à Autuada.

Não procede, portanto, a alegação de que não poderia a autoridade fiscal ter considerado como remuneração o total dos valores constantes das notas fiscais de prestação de serviços, mas apenas os valores pagos aos sócios a título de *pro labore* ou de distribuição de lucros.

Ante a refigurada distribuição do ônus da prova, havendo algum valor a ser deduzido, deveria a empresa, mediante documentação idônea, ter demonstrado e comprovado tal situação.

Não procede, igualmente, a alegação de que deveriam ser excluídos da base de cálculo os valores de tributos retidos nas notas fiscais.

Compulsando os autos, verificamos que as retenções contidas nas notas fiscais referem-se exclusivamente ao Imposto de Renda, CSLL, COFINS e PIS/PASEP. Tais retenções não são dedutíveis dos montantes lançados a título de contribuições previdenciárias. A todo saber, a única retenção dedutível é a retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de serviço a que se refere o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98. Se de fato houve alguma retenção de 11%, esta deveria ter sido demonstrada e provada pelo Recorrente, ante a inversão do ônus da prova.

Ora, nos termos do art. 22, I da Lei nº 8.212/91, a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa, além da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados

empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732/98)

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

Envolta em tal singularidade, observadas as considerações acima expendidas, a Fiscalização dimensionou, por arbitramento, a matéria tributável, lançando de ofício como salário de contribuição dos segurados empregados, os valores extraídos das notas fiscais emitidas pelos *Parceiros PJ* contra o INDG, confrontadas e confirmadas com os lançamentos contábeis e com as DIRF, obedecendo-se ao seguinte critério:

- a) Para os segurados que figuram como única pessoa física que prestou serviços ao INDG através da respectiva PJ, foi considerado como salário de contribuição mensal, o valor integral das Notas Fiscais, Lançamentos Contábeis e DIRF, dentro das respectivas competências.
- b) Para os segurados que figuraram como mais de uma pessoa física que prestou serviços ao INDG através de uma única PJ, foi considerado como salário de contribuição mensal, o valor integral constante das Notas Fiscais, Lançamentos Contábeis e DIRF, na proporção fracionada por igual a cada um deles, dentro das respectivas competências.

Tais valores de salários de contribuição encontram-se analiticamente indicados por competência e individualizados por empregado nos Anexos XVIII – 2006 e XVIII – 2007, a fls. 1170/1182 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tais montantes não são condizentes com a realidade.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento, nas GFIP ou na escrituração contábil. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e

títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurídicos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

3.3. DO LIMITE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

O Recorrente alega ilegalidade do lançamento em razão da desconconsideração do limite do Salário de Contribuição no cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelas segurados empregados.

Aduz que o art. 449 da IN RFB nº 971/2009 contraria claramente a Lei nº 8.212/91, que define um limite da base de cálculo da contribuição previdenciária, sem estabelecer distinção sobre a forma de sua aferição, se direta ou indireta, enquanto que a IN RFB nº 971/2009 retira o limite em razão do uso da aferição em direta.

Calma ... Sem afoutos.

Conforme destacado no item 3.2 supra, em razão de o Recorrente não ter incluído em suas folhas de pagamento o nome e a remuneração das pessoas físicas dos sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviço, qualificados pela Fiscalização como segurados empregados, tampouco haver declarado em GFIP os fatos geradores de contribuições previdenciárias decorrentes de tal prestação remunerada de serviços, somado ao fato de os valores correspondentes à remuneração de tais segurados empregados ter sido registrado na contabilidade como custo dos serviços prestados, e não em título próprio destinado ao registro de fatos geradores de contribuições previdenciárias, a matéria tributável do lançamento em apreço houve-se por apurada mediante aferição indireta, tendo como base os valores informados nas notas fiscais emitidas pelos *Parceiros PJ* em face da INDG, confrontados com os lançamentos dos custos dos serviços prestados nos livros contábeis.

Conforme salientado, igualmente, no item 3.2 supra, no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Alguns dos critérios de aferição indireta a serem empregados pela Fiscalização encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos Contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

É o caso do preceito inscrito no art. 449 da IN RFB nº 971/2009, que se aplica, exclusivamente, na apuração da contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida.

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

TÍTULO VI
DAS ATIVIDADES FISCAIS
CAPÍTULO ÚNICO
DOS PROCEDIMENTOS ESPECIAIS
Seção Única
Da Aferição Indireta

Art. 449. No cálculo da contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, aplica-se a alíquota mínima, sem limite e, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2007, sem compensação da CPMF.

Os preceitos inscritos nos artigos 20 e 28, I e §5º da Lei nº 8.212/91 e art. 214 do Regulamento da Previdência Social devem ser aplicados sempre que o Sujeito Passivo, cumprindo honradamente as obrigações tributárias acessórias fixadas na Lei de Custeio da Seguridade Social, informar com exatidão todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas suas folhas de pagamento, em suas GFIP e em títulos próprios da contabilidade.

Nesses casos, a Fiscalização, tendo conhecimento do valor exato do Salário de Contribuição de cada segurado empregado, pode com perfeição calcular o montante devido por cada um deles, aplicando as alíquotas previstas no art. 20 da Lei nº 8.212/91 e o limite do Salário de Contribuição assinalado no §5º do art. 28 do mesmo Diploma Legal.

No caso em litígio o Recorrente OMITIU das folhas de pagamento, de suas GFIP e da contabilidade os valores individualizados dessas remunerações, circunstância que motivou a apuração da matéria tributável por arbitramento.

Estando na seara da aferição indireta, a Fiscalização, em obediência ao comando procedimental descrito na norma, fez incidir a regra tributária insculpida no art. 449 da IN RFB nº 971/2009, transferindo para o Sujeito Passivo o ônus da prova em contrário, conforme estatuído nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Inexiste, portanto, qualquer ilegalidade. Apenas aplicação de norma tributária específica para o cálculo da contribuição dos segurados empregados, nas hipóteses de aferição indireta da base de cálculo.

Em decorrência da inversão do ônus da prova, caberia ao Recorrente, além de alegar que o cálculo não é fidedigno, demonstrar e comprovar, mediante documentos idôneos, quais seriam os valores corretos. Esta segunda parte, que é a mais importante, o Autuado deixou passar *in albis*. Limitou-se, a seu risco, a alegar suposta contrariedade de normas infralegais e transcrever acórdãos do CARF, sem preocupar-se em recheiar suas alegações com as indispensáveis “*provas em sentido contrário*”.

Parafraseando o Prof. Raimundo, personagem celebre do Saudoso Chico Anysio de Oliveira Paula Filho, em suas cenas clássicas com Rolando Lero (Rogério Cardos):

“eu não devia ... Mas vou lhe ajudar”

Por se tratar de matéria de ordem pública, tal condição nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à perfeita subsunção do fato concreto à hipótese de incidência tributária prevista na lei, e, a partir de tal ajuste, aproximar com a maior verossimilhança possível, o valor devido calculado por aferição indireta daquele calculado analiticamente.

No caso em apreço, a Fiscalização, de fato, apurou a remuneração auferida por cada uma das pessoas físicas caracterizadas como segurados empregados a partir dos valores informados nas notas fiscais emitidas pelos *Parceiros PJ* em face do INDG.

Os agentes fiscais foram diligentes, e por zelo cuidaram de informar tais valores no Anexo XVIII – 2006, a fls. 1170/1176, e Anexo XVIII – 2007, a fls. 1177/1182, ambos do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54, discriminados individualmente por segurado empregado, CPF, e competência.

Do exame das informações contidas em tais anexos, confrontadas com as bases de cálculo lançadas no Discriminativo do Débito do vertente lançamento, a fls. 06/10, constatamos que os valores totais são coincidentes, de onde se concluiu que as remunerações apuradas indiretamente pelo Fisco e informadas nos Anexos XVIII – 2006 e XVIII – 2007 acima referidos são representativos do Salário de Contribuição mensal de cada um dos segurados empregados em tela, contingência que permite o cálculo analítico da contribuição devida por cada segurado, mediante a aplicação das alíquotas 8%, 9% e 11%, conforme art. 20 da Lei nº 8.212/91, observado, em cada caso, o limite do Salário de Contribuição previsto no §5º do art. 28 do mesmo Diploma Legal, sem se descuidar dos reajustamentos previstos no §1º do art. 20 acima citado.

Se expedito como os agentes fiscais fosse o Recorrente, este teria trazido à colação o que agora se reconhece de ofício.

Merece ser enaltecido que os valores dos recolhimentos a que se referem os documentos acostados a fls. 1057/1224 do presente PAF não poderão ser abatidos do presente crédito tributário, porquanto tais recolhimentos referem-se a outros tributos de natureza jurídica distinta das contribuições previdenciárias ora lançadas, tais como PIS-FATURAMENTO, CSLL, COFINS, IRPJ – LUCRO PRESUMIDO, RETENÇÃO DE CSLL/PIS/COFINS, IRRF, etc.

Por todo o exposto, a contribuição social a cargo dos segurados empregados deve ser recalculada, tomando como Salário de Contribuição os valores de remuneração de cada segurado empregado exposto no Anexo XVIII – 2006, a fls. 1170/1176, e Anexo XVIII – 2007, a fls. 1177/1182, ambos do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54, mediante a incidência das alíquotas 8%, 9% e 11%, na forma fixada no art. 20 da Lei nº 8.212/91, observado o reajustamento previsto no §1º desse mesmo Dispositivo Legal e o limite do Salário de Contribuição encartado no §5º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

3.4. DA RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO

Cabe trazer à balha que o inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91 imputou à empresa a obrigação instrumental de arrecadar, mediante desconto das respectivas remunerações, as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, e a de recolher à seguridade social o produto assim arrecadado, no prazo normativo.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

Não se mostra despidendo relembrar que tal obrigação não se apresenta como uma faculdade para a empresa, mas, sim, uma obrigação imposta formal e expressamente pela lei, valendo destacar que o referido desconto sempre se presumirá feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com a lei.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).

(...)

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que, ressalvado o cálculo da contribuição dos segurados empregados, a decisão de primeira instância não demanda, alfim, qualquer reparo.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a contribuição social a cargo dos segurados empregados ser recalculada, tomando como Salário de Contribuição os valores de remuneração de cada segurado empregado exposto no Anexo XVIII – 2006, a fls. 1170/1176, e Anexo XVIII – 2007, a fls. 1177/1182, ambos do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722449/2010-54, mediante a incidência das alíquotas 8%, 9% e 11%, na forma fixada no art. 20 da Lei nº 8.212/91, observado o reajustamento previsto no §1º desse mesmo Dispositivo Legal e o limite do Salário de Contribuição encartado no §5º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.