



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

Processo nº 10680.722452/2010-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-003.650 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de setembro de 2014
Matéria Auto de Infração, Obrigação Acessória
Recorrente INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO GERENCIAL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 18/08/2010

FOLHAS DE PAGAMENTO. PREPARO DE ACORDO COM AS NORMAS LEGAIS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

A empresa é obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, consoante Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafo 9º., do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

assinado digitalmente

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

assinado digitalmente

Processo nº 10680.722452/2010-78
Acórdão n.º **2803-003.650**

S2-TE03
Fl. 3

Oséas Coimbra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

A empresa foi autuada por descumprimento da legislação previdenciária, por ter deixado de incluir nas folhas de pagamento do período de 01/2006 a 12/2007, os trabalhadores que foram caracterizados na ação fiscal como segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados.

O r. acórdão – fls 779 e ss, conclui pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o Auto lavrado. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário tempestivo, alegando, na parte que interessa, o seguinte:

- Suspensão do julgamento até que o processo 10680722449/2010-54 tenha seu recurso julgado.
- Invalidade da aplicação da penalidade.
- As verbas que a fiscalização entende como não declaradas em folha de pagamento, não são verbas remuneratórias.
- Ausência de culpabilidade.
- Requer o julgamento após o julgamento do processo 10680722449/2010-54. Caso aquele recurso seja improvido, a extinção do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Oseas Coimbra

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Trata-se de autuação por descumprimento de obrigação acessória – preparar folha 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 pela Seguridade Social.

A legislação previdenciária, em especial o artigo 32, inciso I da Lei nº 8212/91, c/c o artigo 225, inciso I, e parágrafo 9º do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto nº 3048/99, determina a obrigatoriedade de se 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, senão vejamos.

Lei 8212/91 - 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;

RPS - Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

...

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, empresário, trabalhador autônomo ou a este equiparado, e demais pessoas físicas;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

Sobre as verbas que não constam das folhas elaboradas, estas se referem a trabalhadores que foram caracterizados como segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados, conforme descrito às fls.03 e no Relatório Fiscal da Infração, às fls.07 a 09.

Nesse ponto assim se manifesta a recorrente:

Ocorre que a compreensão que o Recorrente tem de tais verbas é de que não são verbas remuneratórias sujeitas às contribuições, pois não constituem salário dos seus empregados, como amplamente demonstrado na impugnação Auto de Infração 37.283.339-0 (Processo nº 10680.722449/2010-54) e no Recurso Voluntário apresentado contra o acórdão que a julgou improcedente.

Diante dessa compreensão, é inexigível do Recorrente que fizesse constar tais verbas das suas folhas-de-pagamento, pois lá a empresa só insere verbas que compreende e qualifica como remuneratórias.

O referido processo, 10680.722449/2010-54 teve seu julgamento iniciado em 15.05.2014, com a prolação do voto do relator, o qual incorporo a este acórdão. Reproduzo excerto.

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 IDG 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 abrigada 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 IDG 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 a 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 IDG é uma empresa de consultoria empresarial e os trabalhos executados pelos contratados como

"parceiros" configuram-se na própria consultoria proposta como objeto do IDG, como pode ser visto na discriminação dos serviços contidos nas notas fiscais das pessoas jurídicas e nos históricos dos lançamentos contábeis no IDG, reproduzidos por amostragem nos Anexos X e XIV, a fls. 532/574 e 1013/1015.

Os *Parceiros PJ* caracterizados como segurados empregados pela Fiscalização inserem-se na dinâmica regular do IDG, 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 típicas relações de emprego.

A pessoalidade 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.

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 IDG 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 IDG 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 IDG 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)

Corroborar, inofismavelmente, 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 IDG e os clientes desta. Revela-se aqui o atributo da alteralidade, quintessência supralegal da relação de emprego, 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 IDG 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 IDG 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 IDG 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 IDG 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 IDG 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 IDG celebra contrato de Consultoria, de desenvolvimento gerencial ou similar com algum cliente e necessita contratar profissional especializado para a efetiva execução do 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 IDG.

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 IDG 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 IDG e contratos sociais acostados por amostragem nos Anexos III e IV, a fls. 56/433.
- 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 IDG, 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 IDG - 70.20-4/00 - Atividade de Consultoria em Gestão Empresarial, exceto Consultoria Técnica Específica, conforme ilustrado no Anexo V, a fls. 434/460.

- Tais pessoas jurídicas não mantêm empregados em seus quadros, evidenciando que quem de fato presta os serviços contratados pelo IDG é a pessoa do sócio, conforme demonstrado no Anexo VI, a fls. 461/466.
- A sede social de muitos prestadores de serviços PJ encontra-se localizada, fisicamente, no mesmo endereço junto à sede da IDG, 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.
- 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 IDG 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).
- Os dados arrolados no Anexo IX, a fls. 518/531, demonstram inexistir diferença entre os totais de notas fiscais emitidas pelos *Parceiros PJ* em face do IDG 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 IDG.
- As notas fiscais emitidas pelos *Parceiros PJ*, arroladas no anexo X a fls. 532/574, 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 IDG, conforme ilustrado no Anexo XI, a fls. 575/916.

Os acordos de parceria têm a forma de Termo de Adesão, eis que 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 IDG,

variam de cliente para cliente e seguem etapas de projetos desenvolvidos e a desenvolver, de acordo com supervisão e aprovação da IDG.

Por tal razão, o item 1.3 da cláusula primeira, comum a todos os acordos, estabelece que as atividades serão 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.

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 IDG e creditados, em regra, em contas do Banco do Brasil S/A, consoante Anexo XIII, a fls. 970/ 1009.

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 os valores constantes em tais notas fiscais qualquer contribuição previdenciária, consoante documentos acostados no Anexo X e no Anexo XIV, a fls. 1013/1015.

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 IDG em sua contabilidade, como 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 IDG 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 diferentes ??? 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 empregado 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 trabalhadores 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 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 vindo 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 modo 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.

Dessa feita, comprovado o vínculo empregatício, temos que a multa foi corretamente aplicada, tendo valor fixo, não variando em razão do número de irregularidades cometidas.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

Processo nº 10680.722452/2010-78
Acórdão n.º **2803-003.650**

S2-TE03
Fl. 29

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

CÓPIA