



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



**Processo nº** 10920.000994/2010-16  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 2402-011.944 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de agosto de 2023  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FABIO PERINI INDUSTRIA E COMERCIO DE MAQUINAS LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REJEIÇÃO. OMISSÃO.**

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia.

O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração

**TERCEIRIZAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. POSSIBILIDADE.**

A contratação de serviços por meio de empresa terceirizada não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a possibilidade de terceirização não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, nem válida a utilização desse instituto para mascarar relações, por meio de abuso ou fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar os embargos de declaração opostos. Vencidos os conselheiros, José Márcio Bittes (relator), Rodrigo Duarte Firmino e Francisco Ibiapino Luz, que os acolheram, com efeitos infringentes, integrando-os à decisão recorrida, para, saneando a omissão neles apontada, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, cancelando o lançamento referente ao Código de Levantamento PP – PREVIDÊNCIA PRIVADA DIRETORIA. Designada redatora do voto vencedor a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado). Ausente, momentaneamente, o conselheiro Diogo Cristian Denny.

## Relatório

Tratam-se de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO interposto em face do Acórdão 2402-008.169 da 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária de 13 de março de 2020 que, por unanimidade, considerou procedente parcialmente o RECURSO VOLUNTÁRIO apresentado.

### Relatório fiscal (fls 21/46)

Em 23/03/2010 foram lavrados os autos de infração n.º 37.225.203-6 (contribuições da empresa); n.º **37.225.204-4 (contribuições dos segurados , não descontadas)**, ; n.º 37.225.205-2 (contribuições da empresa destinadas aos terceiros) e n.º 37.225.206-0 (descumprimento de obrigações acessórias).

O processo ora em julgamento refere-se ao n.º 37.225.204-4 (contribuições dos segurados , não descontadas) no valor total de R\$ 33.332,28. Trecho do relatório fiscal em tela menciona, *in verbis*:

Trata-se de auto de infração — AI lavrado contra a empresa acima por deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições e as respectivas contribuições da empresa, obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso II, da Lei n.º 8.212/91, combinado com artigo 225, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Os fatos geradores escriturados na contabilidade em desacordo com a legislação estão relatados no relatório fiscal - REFISC do AI n.º 37.225.203-6, que trata do lançamento de ofício das contribuições da empresa e constitui o processo principal.

O procedimento fiscal iniciado em 15/01/2010 constatou que a Empresa não recolheu e não declarou em GFIP a totalidade das contribuições destinadas à Seguridade Social sob sua responsabilidade nas competências de 01/2006 a 11/2007, e omitiu registros em sua contabilidade, como descrito a seguir:

Foram lançadas as contribuições dos segurados CLÓVIS ALEXANDRE TRUCHINSKI (levantamento CT), GERMANO ALBERTO HOLTZ (GH), PEDRO GARCIA (PG) e SÉRGIO GAERTNER (SG),

### Impugnação (fls 53/107)

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 26/04/2010, na qual em síntese alega:

Nulidade do ai em relação aos representantes legais da impugnante;

Inexistência dos requisitos; para o reconhecimento de vínculo empregatício de sócios de pessoas jurídicas contratadas pela autuada – uma vez que se trata de terceirização regularmente pactuada;

Serem inverídicas as conclusões de que as empresa contratadas sejam empresas de fachada e que os funcionários ainda mantenham vínculo empregatício de fato com a recorrente;

Inexistência de fundamentação constitucional e legal para a incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores destinados a Plano de Previdência Privada Complementar.

**Acórdão** (fls.173/215)

No Acórdão 07-20.700 – 5ª Turma da DRJ/FNS de 13/08/2010 consta decisão unânime, cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Se o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, na realidade mantém vínculo empregatício com o contratante, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

Os valores pagos pela empresa relativos a programa de previdência complementar não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes integram o salário-de-contribuição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2006

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

A mera inclusão do nome de pessoas físicas ligadas à Autuada pessoa jurídica no relatório de vínculos que integra o auto de infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Recurso Voluntário** (fls.221/276)

Irresignado o contribuinte, cientificado via postal em 29/09/2010, interpôs Recurso Voluntário em 29/10/2010 com as mesmas alegações e fundamentos apresentados na Impugnação, não havendo nenhuma inovação quanto a matéria de fato ou de direito e nem relativas a veracidade ou licitude das provas apresentadas.

**Julgamento Recurso Voluntário** (fls.283/296)

O Acórdão embargado preferiu decisão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO ATRIBUIÇÃO. FINALIDADE INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.**

O Relatório de Vínculos não atribui responsabilidade tributária às pessoas nele indicadas nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo, apenas, finalidade informativa. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 88.

**RELAÇÃO DE EMPREGO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

Não há que se falar de relação de emprego quando caracterizada nos autos uma relação contratual típica de direito privado, entre pessoas jurídicas, no modelo de cessão de mão-de-obra, que sequer foi objeto do lançamento..

**Embargos de Declaração (fls.297/299)**

Em 26/05/2020, ainda tempestiva em função da suspensão dos prazos nos termos da Portaria nº. 8.112, de 20 de março de 2020, a PGFN interpôs Embargos de Declaração em face de alegada OMISSÃO no acórdão do julgamento do recurso voluntário, com os seguintes fundamentos:

3. De uma leitura atenta do v. acórdão ora recorrido, temos que no voto vencedor divergiu-se quanto à caracterização como segurado dos prestadores de serviço Clóvis Alexandre Truchinski, Germano Alberto Holtz, Pedro Garcia e Sérgio Gaertner, vinculados, respectivamente, às pessoas jurídicas AFIRMA, HOLTZ Gestão Empresarial Ltda., PPG Consultoria Ltda. e GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.

4. Para firmar tal entendimento, o voto-vencedor assentou o entendimento de que NÃO ESTÃO PRESENTES OS PILARES FUNDAMENTAIS CARACTERIZADORES DE UMA RELAÇÃO DE EMPREGO.

5. Daí, temos a OMISSÃO no momento em que não houve a necessária fundamentação por parte do voto-vencedor no sentido de esclarecer as razões pelas quais não teria ocorrido a relação de emprego.

6. Ora, entendemos que tal OMISSÃO deve ser sanada até porque consignou-se que haveria uma cessão de mão-de-obra, baseado em “circunstâncias descritas no relatório fiscal”, sem também menção de que circunstâncias seriam estas.

**Despacho de admissibilidade de embargos (fls 300/302)**

Em 04/06/2020, esta turma admitiu os embargos interpostos e decidiu conforme se segue:

Da leitura do voto vencedor acima transcrito, verifica-se que o conselheiro redator, ao afastar a caracterização da relação de emprego, não enfrentou os fundamentos que embasaram tal enquadramento pela fiscalização e que foram replicados na decisão de primeira instância.

É pacífica a jurisprudência administrativa e judicial no sentido de que o julgador não está obrigado a tratar de todos os argumentos das partes, quando já tenha se convencido da decisão por meio de outros elementos de prova. A quem julga cabe enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Por outro lado, a Administração Pública deve obedecer ao princípio da motivação e os atos administrativos devem ser motivados, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, nos termos dos arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784, 29/1/99.

Por essa razão, tem-se por demonstrada a alegada omissão, quanto aos fundamentos da decisão que levou ao provimento do recurso, tornando-se necessário aclarar a decisão para que as partes tenham a compreensão da motivação do julgado.

Dessa forma, entendemos presente a omissão apontada, a qual deverá ser apreciada e sanada pela Turma.

#### Conclusão

Diante do exposto, admitem-se os embargos, nos termos do RICARF, Anexo II, art. 65, para que seja sanada a omissão alegada.

Ressalte-se, todavia, que a presente análise se restringe à admissibilidade dos embargos, sem apreciação exauriente das questões apresentadas, a qual será procedida quando do julgamento pelo colegiado.

Eis o relatório.

### Voto Vencido

Conselheiro José Márcio Bittes, Relator.

Por ser tempestivo e ter seus fundamentos admitidos, procedemos a análise da decisão embargada.

Inicialmente considera-se conveniente citar o voto vencedor do Recurso Voluntário embargado em sua totalidade (fl 296). :

#### Voto Vencedor

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, Redator Designado.

Não obstante o bem fundamentado voto do i. Relator, dele divirjo quanto à caracterização como segurado dos prestadores de serviço Clóvis Alexandre Truchinski, Germano Alberto Holtz, Pedro Garcia e Sérgio Gaertner, vinculados, respectivamente, às pessoas jurídicas AFIRMA, HOLTZ Gestão Empresarial Ltda., PPG Consultoria Ltda. e GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.

Com efeito, extrai-se dos autos que, apesar do diligente trabalho fiscal, não estão presentes os pilares fundamentais caracterizadores de uma relação de emprego, mas sim de uma relação contratual típica entre pessoas jurídicas de direito privado, que, no meu entendimento, pelas circunstâncias descritas no relatório fiscal, enquadram-se no modelo de cessão de mão-de-obra, que, todavia, não foi objeto do lançamento.

Realmente, verifica-se que o referido voto afasta a caracterização das relações de emprego levadas a efeito pela fiscalização de maneira extremamente sucinta, não mencionando os motivos ou justificativas que impediriam o reconhecimento destas relações empregatícias.

Diante do exposto, acolho os embargos uma vez que verifico omissão relativa a fundamentação da decisão embargada e passo a análise do mérito.

O voto vencido traz de forma minuciosa o juízo que considerou devidamente demonstradas tais relações. Por isto, como se trata de entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, adoto os fundamentos do voto vencido, nas partes em que diverge do vencedor da decisão embargada, mediante transcrição do seu inteiro teor, *in verbis*:

Da caracterização da relação de emprego – Considerações iniciais

Alega a Recorrente que não teria restado caracterizado o vínculo de emprego em relação às pessoas físicas CLOVIS ALEX TRUCHINSKI, GERMANO ALBERTO HOLTZ, PEDRO GARCIA e SERGIO GAERTNER.

Pois bem, em que pese a expressão “vínculo de emprego” ter sido utilizada tanto pela fiscalização quanto pelo julgado *a quo* e pela Recorrente, utilizaremos, no presente voto, a expressão “relação de emprego”, uma vez que, em nosso entendimento, essa

denominação se mostra mais apropriada em casos de caracterização da condição de empregado, em sede administrativa.

Insta destacar, também, que se Auditor-Fiscal Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições da relação de emprego, deverá efetuar o seu enquadramento como segurado empregado, sendo este o comando do art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/99, c/c o art. 2º da Lei 11.457, de 16/3/07. Lembrando que tal enquadramento teve por fim apenas a fiscalização e o lançamento das contribuições tratadas no presente processo.

Da caracterização da relação de emprego referente a CLOVIS ALEX TRUCHINSKI

Segundo a defesa, CLOVIS ALEX TRUCHINSKI, o qual chamaremos de Sr. CLOVIS, era empregado da Recorrente, atuando na área contábil, e, após a sua regular demissão, este passou a prestar serviços à Recorrente, por um período de apenas 6 (seis) meses, por intermédio da pessoa jurídica AFIRMA CONTABILIDADE, AUDITORIA E CONSULTORIA LTDA., da qual era sócio. Alega, ainda, que no lugar do Sr. CLOVIS, um outro empregado da Recorrente assumiu o cargo de contador da empresa.

Aduz que os serviços contábeis prestados pela empresa AFIRMA foram executados pelo Sr. CLOVIS, com liberdade, autonomia, sem subordinação, sem interferência nos horários da prestação dos serviços e sem qualquer ingerência da Recorrente, ou seja, sem a presença dos “requisitos da relação empregatícia estabelecida no artigo 3º da CLT”.

E acrescenta que os serviços prestados pela empresa AFIRMA não eram idênticos aos serviços realizados pelo Sr. CLOVIS, durante o contrato laboral, e que, se foram prestados com exclusividade, não foi por exigência da Recorrente. Quanto às despesas de hospedagem, alimentação e deslocamento do Sr. CLOVIS, alega terem sido pagas em razão da necessidade dos serviços prestados.

Por fim, quanto à onerosidade, alega que não pagou salário decorrente do fornecimento contínuo de mão de obra, mas apenas valores decorrentes da prestação dos serviços.

Pois bem, tendo em vista que a Recorrente transcreve a sua impugnação, *ipsis litteris*, em seu recurso, reproduziremos, no presente voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/2, de 29/1/99, e do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordamos:

Em que pese o entendimento contrário da Autuada, não pode prosperar a alegação de que não teria ficado caracterizado vínculo empregatício entre esta (Autuada) e o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski no período de 09/2006 a 03/2007.

Todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) foram demonstrados pelo auditor-fiscal autuante, conforme registrado no item “3.2.1. CLÓVIS ALEXANDRE TRUCHINSKI (CT)” do relatório fiscal de fls. 24 a 49:

[...]

Diante das provas coletadas pela autoridade fiscal, é fácil constatar que o arcabouço formal criado pela Autuada e o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski, por meio da rescisão formal do contrato de trabalho deste (Sr. Clóvis) e a subsequente contratação de prestação de serviços por meio da pessoa jurídica “AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda.”, não reflete a verdadeira relação existente entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Clóvis) no período de 09/2006 a 03/2007.

O simples fato do Sr. Clóvis Alexandre Truchinski ter sido formalmente contratado por meio de pessoa jurídica (AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda) no período de 09/2006 a 03/2007, ao contrário do que alega a Autuada, não afasta a existência de vínculo empregatício entre as partes, por força do princípio da primazia

da realidade, que rege as relações trabalhistas, e do disposto no art. 9º da CLT, bem como no art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei n.º 8.212/91:

[...]

O requisito da “onerosidade”, ao contrário do que aduz a Autuada, continuou a existir na sua relação com o Sr. Clóvis, mesmo após 15/09/2006, conforme registrado no item “3.2.1.6.6. REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA” do relatório fiscal.

O mero fato da contraprestação dos serviços prestados pelo Sr. Clóvis no período de 09/2006 a 03/2007 ter sido feita formalmente a pessoa jurídica (AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda.), não tem o condão de desconfigurar a natureza salarial dos pagamentos, visto que as relações trabalhistas são regidas pelo princípio da primazia da realidade.

A alegação de que o Sr. Clóvis, após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, não continuou a executar atividades da mesma natureza das que já realizava na Autuada não condiz com a realidade, de acordo com o relatado no item “3.2.1.6.2. SERVIÇOS PRESTADOS IDÊNTICOS OU AFINS” do relatório fiscal.

Já a afirmação de que o fato dos serviços executados pela "AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda." terem sido prestados apenas pelo Sr. Clóvis Alexandre Truchinski não serve como elemento de prova de vínculo empregatício, carece de razão, porquanto tal fato ajuda a comprovar a “pessoalidade”, que é um dos requisitos da relação empregatícia.

O mero fato da Autuada não ter exigido formalmente a prestação de serviços apenas pelo Sr. Clóvis Alexandre Truchinski, não tem o condão de descaracterizar a "pessoalidade" que ocorreu, porquanto este requisito do vínculo empregatício, assim como todos os demais, deve ser aferido com base no princípio da primazia da realidade.

Já o fato da prestação de trabalho do Sr. Clóvis Alexandre Truchinski ter se encerrado em 03/2007, ao contrário do que é aduzido na impugnação, não invalida as conclusões da autoridade fiscal, visto que o requisito da “não-eventualidade” encontra-se suficientemente demonstrado pela extensão do período total que o citado trabalhador (Sr. Clóvis) laborou para a Autuada (03/04/1991 a 03/2007) e pela natureza dos serviços prestados (contabilidade), que se inserem na dinâmica normal da empresa autuada.

No que tange as alegações no sentido de que não existiu “subordinação” na relação entre o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski e a Autuada após a rescisão formal do contrato de trabalho, observa-se que as mesmas não podem prosperar, visto que a autoridade fiscal, em seu relatório, demonstrou que no plano da realidade, a citada relação continuou a se desenvolver da mesma forma como transcorria no período em que o Sr. Clóvis ainda era empregado formalmente registrado.

Conforme exposto no relatório fiscal de fls. 24 a 49, o Sr. Clóvis, além de continuar à disposição da Autuada, prestando serviços da mesma natureza (contábil) dos que já prestava como empregado formalmente registrado, também continuou a ser reembolsado de despesas incorridas a serviço da Autuada (hospedagem, alimentação e deslocamentos), da mesma forma como ocorria antes de 15/09/2006.

Cabe, ressaltar, por fim, que as informações coletadas pela autoridade fiscal relativas a pessoa jurídica "AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda.", ao contrário do que alega a Autuada, merecem toda atenção, pois ao demonstrarem que tal pessoa jurídica existe apenas no plano formal, também ajudam a comprovar a existência de vínculo empregatício entre o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski e a Autuada no período de 09/2006 a 03/2007.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento das exigências contidas no levantamento “CT — PAGTO A CLÓVIS ALEX TRUCHINSKI”, já que os elementos probatórios trazidos pela autoridade fiscal demonstram a existência de vínculo empregatício, no período de 09/2006 a 03/2007, entre a Autuada e o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski.

Sobre a empresa AFIRMA, trazemos à baila, também, o seguinte excerto do Relatório Fiscal, fls. 31 e 32:

3.2.1.6.8.1. Conforme já mencionado, a AFIRMA informou na ficha 5613 da DIPJ/2005 (ano base 2004), a última entregue com movimento, CAPITAL SOCIAL de apenas R\$ 2.000,00 (tanto no ano base quanto no ano anterior), um valor manifestamente irrisório, por mais reduzida que seja o porte da empresa.

3.2.1.6.8.2. As demais rubricas desta ficha, como ESTOQUES, SALDO DE CAIXA E BANCOS, SALDO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, CONTAS A RECEBER, CONTAS A PAGAR, SERVIÇOS PRESTADOS POR PJ, REMUNERAÇÕES A EMPREGADOS, CONTRIBUIÇÕES, NÚMERO DE EMPREGADOS, etc., indispensáveis à atividade de empresa, estão zeradas.

3.2.1.6.8.3. De acordo com a mesma DIPJ, o último período em que a empresa auferiu receitas foi no 1º trimestre de 2004. A partir daí não houve mais receitas, pois estão zerados os demais trimestres de 2004, em relação a 2005 foi entregue declaração de inatividade e nos anos seguintes encontra-se omissa.

3.2.1.6.8.4. Já as informações das RAIS e GFIPs disponíveis no CNIS-VÍNCULOS indicam que a AFIRMA não teve empregado desde junho (GFIP) ou novembro (RAIS) de 2004.

Como se vê, as informações acima transcritas demonstram, de forma cristalina, que a empresa AFIRMA possuía, no período abarcada pela fiscalização, apenas existência formal, o que corrobora o entendimento de que a relação não se dava entre a empresa AFIRMA e a Recorrente, mas sim entre esta e o Sr. CLOVIS, numa configuração nitidamente de cunho laboral, mesmo tendo perdurado apenas 6 (seis) meses.

Além do mais, pelo fato de a relação entre o Sr. CLOVIS e a Recorrente, após a rescisão formal do contrato de trabalho, ter continuado a se desenvolver da mesma forma como transcorria no período em que o Sr. CLÓVIS ainda era empregado formalmente registrado, revela, no mínimo, a sua plena inserção à dinâmica da empresa, com submissão às suas diretrizes operacionais, o que revela, inevitavelmente, a presença da submissão estrutural de Maurício Godinho Delgado.

Portanto, diante de todo o exposto, resta patente a presença da relação de emprego entre o Sr. CLOVIS e a Recorrente, razão pela qual mantemos a decisão de primeira instância.

Da caracterização da relação de emprego referente a GERMANO ALBERTO HOLTZ

Alega a Recorrente que GERMANO ALBERTO HOLTZ, o qual chamaremos de Sr. GERMANO, teve o seu contrato de emprego regularmente rescindido em 4/1/06, tendo sido, então, contratada a empresa HOLTZ GESTÃO EMPRESARIAL LTDA., em 5/1/06, da qual o Sr. GERMANO era sócio e que teria prestado atividade “totalmente distinta” da que era prestada pelo Sr. GERMANO, quando na vigência do contrato laboral.

Alega, ainda, que o contrato de prestação de serviços não exigia que a prestação fosse feita apenas pelo Sr. GERMANO e nem este esteve subordinado à Recorrente.

Quanto à onerosidade, alega que não pagou salário decorrente do fornecimento contínuo de mão de obra, mas apenas valores decorrentes da prestação dos serviços.

Da mesma forma como esclarecido no item anterior deste voto, reproduziremos, aqui, a decisão de primeira instância, com a qual concordamos:

Em que pese o entendimento contrário da Autuada, não pode prosperar a alegação de que não teria ficado caracterizado vínculo empregatício entre esta (Autuada) e o Sr. Germano Alberto Holtz no período de 05/01/2006 a 06/2007.

Todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) foram demonstrados pelo auditor-fiscal atuante, conforme registrado no item “3.2.2. GERMANO ALBERTO HOLTZ (GH)” do relatório fiscal de fls. 24 a 49:

[...]

Diante das provas coletadas pela autoridade fiscal, é fácil constatar que o arcabouço formal criado pela Autuada e o Sr. Germano Alberto Holtz, por meio da rescisão formal do contrato de trabalho deste (Sr. Germano) e a subsequente contratação de prestação de serviços por meio da pessoa jurídica “HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.”, não reflete a verdadeira relação existente entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Germano) no período de 05/01/2006 a 06/2007.

O simples fato do Sr. Germano Alberto Holtz ter sido formalmente contratado por meio de pessoa jurídica (HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.) no período de 05/01/2006 a 06/2007, ao contrário do que alega a Autuada, não afasta a existência de vínculo empregatício entre as partes, por força do princípio da primazia da realidade, que rege as relações trabalhistas, e do disposto no art. 9º da CLT, bem como no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91:

[...]

O requisito da “onerosidade”, ao contrário do que aduz a Autuada, continuou a existir na sua relação com o Sr. Germano, mesmo após 05/01/2006, conforme registrado no item “3.2.2.5.3. REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA” do relatório fiscal.

O mero fato da contraprestação dos serviços prestados pelo Sr. Germano no período de 05/01/2006 a 06/2007 ter sido feita formalmente a pessoa jurídica (HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.), não tem o condão de desconfigurar a natureza salarial dos pagamentos, visto que as relações trabalhistas são regidas pelo princípio da primazia da realidade.

A alegação de que o Sr. Germano Alberto Holtz, após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, não continuou a executar atividades da mesma natureza das que já realizava na Autuada não condiz com a realidade, de acordo com o relatado no item “3.2.2.5.2. SERVIÇOS PRESTADOS SEMELHANTES” do relatório fiscal.

Já a afirmação de que o fato dos serviços executados pela “HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.” terem sido prestados apenas pelo Sr. Germano Alberto Holtz não serve como elemento de prova de vínculo empregatício, carece de razão, porquanto tal fato ajuda a comprovar a “pessoalidade”, que é um dos requisitos da relação empregatícia.

O mero fato da Autuada não ter exigido formalmente a prestação de serviços apenas pelo Sr. Germano Alberto Holtz, não tem o condão de descaracterizar a “pessoalidade” que ocorreu, porquanto este requisito do vínculo empregatício, assim como todos os demais, deve ser aferido com base no princípio da primazia da realidade.

Já o fato da prestação de trabalho do Sr. Germano Alberto Holtz ter se encerrado em 06/2007, ao contrário do que é aduzido na impugnação, não invalida as conclusões da autoridade fiscal, visto que o requisito da “não-eventualidade” encontra-se suficientemente demonstrado pela extensão do período total que o citado trabalhador (Sr. Germano) laborou para a Autuada (14/03/1989 a 06/2007) e pela natureza dos serviços prestados (gestão e chefia), que se inserem na dinâmica normal da empresa atuada.

No que tange as alegações no sentido de que não existiu “subordinação” na relação entre o Sr. Germano e a Autuada após a rescisão formal do contrato de trabalho, observa-se que as mesmas não podem prosperar, visto que a autoridade fiscal, em seu relatório, discriminou várias constatações que deixam transparecer a configuração deste requisito do vínculo empregatício. Entre essas constatações cabe citar, especialmente, as que estão relatadas no item “3.2.2.5.5. SUBORDINAÇÃO” do relatório fiscal.

Em relação ao reembolso de despesas efetuadas pelo Sr. Germano Alberto Holtz com combustível e viagens, realizadas após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, cumpre frisar, que tal fato, quando analisado conjuntamente com as demais provas apuradas e constatações efetuadas pela autoridade fiscal, reforça a convicção sobre a existência de vínculo empregatício, visto que demonstra que a relação entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Germano Alberto Holtz) continuou a transcorrer, no mundo fático, da mesma forma que na época em que existia o registro formal do vínculo empregatício.

Cabe ressaltar, por fim, que as informações coletadas pela autoridade fiscal relativas a pessoa jurídica “HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.”, ao contrário do que alega a Autuada, merecem toda atenção, pois ao demonstrarem que tal pessoa jurídica existe apenas no plano formal, e que foi criada apenas para intermediar a prestação de trabalho do Sr. Germano Alberto Holtz à Autuada, também ajudam a comprovar a existência de vínculo empregatício, no período de 05/01/2006 a 06/2007, entre este trabalhador (Sr. Germano Alberto Holtz) e a Autuada.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento das exigências contidas no levantamento “CT — GERMANO ALBERTO HOLTZ”, já que os elementos probatórios trazidos pela autoridade fiscal demonstram a existência de vínculo empregatício, no período de 05/01/2006 a 06/2007, entre a Autuada e o Sr. Germano Alberto Holtz.

Tem-se por oportuno analisarmos, ainda, a seguinte informação constante do recurso voluntário, fls. 250 e 251:

O serviço prestado pela Holtz se deu em decorrência da Recorrente ter desenvolvido projeto de expansão fabril, necessitando de profissional para o acompanhamento da obra durante a sua execução, conforme se comprova pelo Orçamento emitido pela Construtora Richter e Nota publicada na Revista Bussines e Market anexos na impugnação. Além do assessoramento da expansão fabril, o contrato abrangeu todo e qualquer acompanhamento na manutenção predial relacionada à obra. Tanto foi assim, que o contrato de prestação de serviços teve prazo determinado, perdurando até 06/2007.

Ora, se a Recorrente já sabia da expansão fabril e necessitava de um profissional com a qualificação do Sr. GERMANO, não vemos justificativa para a rescisão do contrato de emprego, em 4/1/06, e a contratação da empresa HOLTZ, em 5/1/06, ou seja, no dia seguinte.

Quanto à subordinação, insta transcrevermos as seguintes considerações da fiscalização, fls. 32 e 33:

3.2.2.5.5. SUBORDINAÇÃO: Apesar do “Contrato de Prestação de Serviços” dispor enfaticamente, na Cláusula VII, que deste não gerará qualquer vínculo empregatício, e da informação no quesito nº 6 do TSE nº 001, de que Não recebia orientação de nenhum funcionário da Fábio Perinf, outras disposições contidas no contrato deixam transparecer a existência de subordinação. A primeira é a obrigação do contratado em cumprir os regulamentos da FÁBIO PERINI (além das normas de segurança), conforme disposto na Cláusula IV, item “e”, do instrumento. A segunda é a restrição de uso, pela contratada, de qualquer informação e documento relacionados ao objeto do contrato, conforme Cláusula IV, item “a”, o que pressupõe controle hierárquico. A terceira é a necessidade de autorização prévia, por escrito, da contratante, para a contratada realizar despesas, conforme dispõe o § 1º da Cláusula V. Por fim, o “TERMO DE CONFIDENCIALIDADE”, que acompanha o contrato, reforça a evidência de controle hierárquico pela contratante.

De todo o exposto, não vemos a necessidade de retoques no julgado *a quo*.

Da caracterização da relação de emprego referente a PEDRO GARCIA

Segundo o recurso, PEDRO GARCIA, o qual chamaremos de Sr. PEDRO, teve o seu contrato de emprego regularmente rescindido, em dezembro de 2003, tendo sido, então, no mesmo mês de dezembro de 2003, contratada a empresa PPG CONSULTORIA LTDA., da qual o Sr. PEDRO era sócio e que prestou serviços de consultoria técnico-comercial e de realização de treinamento de novos colaboradores da contratante. Alega, ainda, que outros empregados assumiram as funções que eram desempenhadas pelo Sr. PEDRO, sendo essa a razão para a contratação da PPG, uma vez que tais empregados necessitaram de treinamento.

Afirma que a prestação dos serviços pelo Sr. PEDRO, por intermédio da PPG, foi realizada sem “subordinação aos mandos da empresa”, com “total liberdade e autonomia” e sem “qualquer ingerência da Recorrente”, de forma que ausentes os “requisitos da relação empregatícia estabelecida no artigo 3º da CLT”.

Quanto às despesas de viagem do Sr. PEDRO, alega terem si estas pagas em razão da necessidade dos serviços prestados, e que não pagou salário decorrente do fornecimento contínuo de mão de obra, mas apenas valores decorrentes da prestação dos serviços.

Por fim, alega que a atividade desenvolvida pela empresa PPG (consultoria em máquinas e equipamentos para indústria de celulose e papel) e em nada se assemelha ao objeto social da Recorrente (fabricação de máquinas e equipamentos para indústrias de celulose, papel e papelão, e artefatos, peças e acessórios).

Seguindo o mesmo procedimento dos itens anteriores deste voto, reproduziremos a decisão recorrida, com a qual concordamos:

Em que pese o entendimento contrário da Autuada, não pode prosperar a alegação de que não teria ficado caracterizado vínculo empregatício entre esta (Autuada) e o Sr. Pedro Garcia no período de 01/2006 a 12/2006.

Todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) foram demonstrados pelo auditor-fiscal autuante, conforme registrado no item “3.2.3. PEDRO GARCIA (PG)” do relatório fiscal de fls. 24 a 49:

[...]

Diante das provas coletadas pela autoridade fiscal, é fácil constatar que o arcabouço formal criado pela Autuada e o Sr. Pedro Garcia, por meio da rescisão formal do contrato de trabalho deste (Sr. Pedro) e a subsequente prestação de serviços por meio da pessoa jurídica “PPG Consultoria Ltda.”, não reflete a verdadeira relação existente entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Pedro) no período de 01/2006 a 12/2006.

O simples fato do Sr. Pedro Garcia ter prestado serviços formalmente por meio da pessoa jurídica “PPG Consultoria Ltda.”, ao contrário do que alega a Autuada, não afasta a existência de vínculo empregatício entre as partes, por força do princípio da primazia da realidade, que rege as relações trabalhistas, e do disposto no art. 9º da CLT, bem como no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91:

[...]

O requisito da “onerosidade”, ao contrário do que aduz a Autuada, esteve presente na sua relação com o Sr. Pedro no período de 01/2006 a 12/2006, conforme registrado no item “3.2.3.5.3. REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA E IDÊNTICA AO DO CONTRATO DE TRABALHO” do relatório fiscal.

O mero fato da contraprestação dos serviços prestados pelo Sr. Pedro no período de 01/2006 a 12/2006 ter sido feita formalmente a pessoa jurídica (PPG Consultoria Ltda.), não tem o condão de desconfigurar a natureza salarial dos pagamentos, visto que as relações trabalhistas são regidas pelo princípio da primazia da realidade.

A alegação de que o Sr. Pedro, após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, não continuou a executar atividades da mesma natureza das que já realizava na Autuada não condiz com a realidade, de acordo com o relatado no item “12.3.5.2. SERVIÇOS PRESTADOS IDÊNTICO OU AFINS” do relatório fiscal.

Já a afirmação de que o fato dos serviços executados pela “PPG Consultoria Ltda.” terem sido prestados apenas pelo Sr. Pedro Garcia não serve como elemento de prova de vínculo empregatício, carece de razão, porquanto tal fato ajuda a comprovar a “pessoalidade”, que é um dos requisitos da relação empregatícia.

O simples fato da prestação de trabalho do Sr. Pedro Garcia ter se encerrado no final de 2006, ao contrário do que é aduzido na impugnação, não invalida as conclusões da autoridade fiscal, já que o requisito da “não-eventualidade” encontra-se suficientemente demonstrado pela extensão do período total que o citado trabalhador (Sr. Pedro) laborou para a Autuada (01/02/1983 a 12/2006) e pela natureza dos serviços prestados (atribuições típicas de gerente comercial), que se inserem na dinâmica normal da empresa autuada.

No que tange as alegações no sentido de que não existiu “subordinação” na relação entre o Sr. Pedro e a Autuada após a rescisão formal do contrato de trabalho, observa-se que as mesmas não podem prosperar, visto que a autoridade fiscal, em seu relatório, discriminou várias constatações que deixam transparecer a configuração deste requisito do vínculo empregatício. Entre essas constatações cabe citar, especialmente, a que está relatada no item “3.2.3.5.5. SUBORDINAÇÃO AO MESMO CHEFE” do relatório fiscal.

Em relação ao reembolso de despesas efetuadas pelo Sr. Pedro Garcia com locação de veículo, hospedagens, passagens aéreas, táxis e estacionamento, realizadas após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, cumpre frisar, que tal fato, quando analisado conjuntamente com as demais provas apuradas e constatações efetuadas pela autoridade fiscal, reforça a convicção sobre a existência de vínculo empregatício, visto que demonstra que a relação entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Pedro Garcia) continuou a transcorrer, no mundo fático, da mesma forma que na época em que existia o registro formal do vínculo empregatício.

Cabe ressaltar, por fim, que as informações coletadas pela autoridade fiscal relativas a pessoa jurídica “PPG Consultoria Ltda.,” ao contrário do que alega a Autuada, merecem toda atenção, pois ao demonstrarem que tal pessoa jurídica existia, até o final de 2006, apenas no plano formal, e que foi criada apenas para intermediar a prestação de trabalho do Sr. Pedro Garcia à Autuada, também ajudam a comprovar a existência de vínculo, no período de 01/2006 a 12/2006, entre este trabalhador (Sr. Pedro Garcia) e a Autuada.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento das exigências contidas no levantamento “PG — PAGTO A PEDRO GARCIA”, já que os elementos probatórios trazidos pela autoridade fiscal demonstram a existência de vínculo empregatício, no período de 01/2006 a 12/2006, entre a Autuada e o Sr. Pedro Garcia.

Quanto às atividades desenvolvidas pela empresa PPG e pela a Recorrente, ao contrário da defesa, tais atividades guardam sim uma forte identidade e relação, pois a PPG presta serviços de consultoria em máquinas e equipamentos para indústria de celulose e papel e a Recorrente fabrica máquinas e equipamentos para indústria de celulose e papel.

Quanto à subordinação, trazemos o seguinte excerto do relatório fiscal, fl. 38:

3.2.3.5.5. SUBORDINAÇÃO AO MESMO “CHEFE”: Em resposta ao quesito n.º 6 do TSE n.º 01, o segurado informa que As orientações do trabalho eram recebidas diretamente da direção, geralmente pelo Sr. Osvaldo Cruz Júnior. Trata-se do diretor geral da autuada, a quem estava subordinado anteriormente, na época do contrato empregatício, quando tinha o cargo de gerente comercial (CBO 1423).

Pelas razões acima expostas, mantemos o julgado *a quo*.

Da caracterização da relação de emprego referente a SÉRGIO GAERTNER

Finalmente, segundo a defesa, em relação a SÉRGIO GAERTNER, o qual chamaremos de Sr. SÉRGIO, este teve o seu contrato de emprego regularmente rescindido em 10/3/06, tendo sido, então, contratada a empresa GAERTNER SERVIÇO TÉCNICO MECÂNICO LTDA., em 13/3/06, da qual o Sr. SÉRGIO era sócio e que prestou serviços de consultoria e suporte técnico industrial na elaboração e execução de detalhamentos construtivos de máquinas de conversão de Tissue, sendo tal atividade, no entendimento da Recorrente, “totalmente distinta da atividade desenvolvida pelo Sr. SÉRGIO, durante o contrato laboral.

Alega, ainda, que o contrato de prestação de serviços não requereu a prestação dos serviços apenas pelo Sr. SÉRGIO, e que este atuou sem relação de subordinação com a Recorrente, prestando os serviços com “total liberdade e autonomia” e sem “qualquer ingerência da Recorrente”, de forma que ausentes os “requisitos da relação empregatícia estabelecida no artigo 3º da CLT”.

Quanto à onerosidade, alega que não pagou salário decorrente do fornecimento contínuo de mão de obra, mas apenas valores decorrentes da prestação dos serviços.

Do mesmo modo que nos itens anteriores deste voto, reproduziremos a decisão de primeira instância, com a qual concordamos:

Em que pese o entendimento contrário da Autuada, não pode prosperar a alegação de que não teria ficado caracterizado vínculo empregatício entre esta (Autuada) e o Sr. Sérgio Gaertner no período de 03/2006 a 11/2007.

Todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) foram demonstrados pelo auditor-fiscal autuante, conforme registrado no item “3.2.4. SÉRGIO GAERTNER (SG)” do relatório fiscal de fls. 24 a 49:

[...]

Diante das provas coletadas pela autoridade fiscal, é fácil constatar que o arcabouço formal criado pela Autuada e o Sr. Sérgio Gaertner, por meio da rescisão formal do contrato de trabalho deste (Sr. Sérgio) e a subsequente contratação da pessoa jurídica "GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.", não reflete a verdadeira relação existente entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Sérgio) no período de 03/2006 a 11/2007.

O simples fato do Sr. Sérgio Gaertner ter sido formalmente contratado por meio de pessoa jurídica (GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.) no período de 03/2006 a 11/2007, ao contrário do que alega a Autuada, não afasta a existência de vínculo empregatício entre as partes, por força do princípio da primazia da realidade, que rege as relações trabalhistas, e do disposto no art. 9º da CLT, bem como no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91:

[...]

O requisito da “onerosidade”, ao contrário do que aduz a Autuada, continuou a existir na sua relação com o Sr. Sérgio, mesmo após 10/03/2006, conforme registrado no item “3.2.4.4.3. REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA” do relatório fiscal.

O mero fato da contraprestação dos serviços prestados pelo Sr. Sérgio no período de 03/2006 a 11/2007 ter sido feita formalmente a pessoa jurídica (GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda), não tem o condão de desconfigurar a natureza salarial dos pagamentos, visto que as relações trabalhistas são regidas pelo princípio da primazia da realidade.

A alegação de que o Sr. Sérgio, após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, não continuou a executar atividades da mesma natureza das que já realizava na Autuada não condiz com a realidade, de acordo com o relatado no item “3.2.4.4.2. SERVIÇOS PRESTADOS IDÊNTICO OU AFINS” do relatório fiscal.

Já a afirmação de que o fato dos serviços executados pela “GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.” terem sido prestados apenas pelo Sr. Sérgio Gaertner não serve como elemento de prova de vínculo empregatício, carece de razão, porquanto tal fato ajuda a comprovar a “pessoalidade”, que é um dos requisitos da relação empregatícia.

O mero fato da Autuada não ter exigido formalmente a prestação de serviços apenas pelo Sr. Sérgio Gaertner, não tem o condão de descaracterizar a "pessoalidade" que ocorreu, porquanto este requisito do vínculo empregatício, assim como todos os demais, deve ser aferido com base no princípio da primazia da realidade.

Já o fato da prestação de trabalho do Sr. Sérgio Gaertner ter se encerrado em 11/2007, ao contrário do que é aduzido na impugnação, não invalida as conclusões da autoridade fiscal, já que o requisito da “não-eventualidade” encontra-se suficientemente demonstrado pela extensão do período total que o citado trabalhador (Sr. Sérgio) laborou para a Autuada (14/05/1975 a 11/2007) e pela natureza dos serviços prestados (suporte técnico industrial na elaboração e execução de detalhamentos construtivos de máquinas), que se inserem na dinâmica normal da empresa autuada.

No que tange as alegações no sentido de que não existiu “subordinação” na relação entre o Sr. Sérgio Gaertner e a Autuada após a rescisão formal do contrato de trabalho, observa-se que as mesmas não podem prosperar, visto que a autoridade fiscal, em seu relatório, discriminou várias constatações que deixam transparecer a configuração deste requisito do vínculo empregatício. Entre essas constatações cabe citar, especialmente, as que estão relatadas no item “3.2.4.4.5. SUBORDINAÇÃO” do relatório fiscal.

Em relação ao reembolso de despesas efetuadas pelo Sr. Sérgio Gaertner com locação de veículo, hospedagens, alimentação, passagens aéreas, e adiantamentos de viagens, realizadas após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, cumpre frisar, que tal fato, quando analisado conjuntamente com as demais provas apuradas e constatações efetuadas pela autoridade fiscal, reforça a convicção sobre a existência de vínculo empregatício, visto que demonstra que a relação entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Sérgio Gaertner) continuou a transcorrer, no mundo fático, da mesma forma que na época em que existia o registro formal do vínculo empregatício.

Já no que tange a viagem com direito a acompanhante para a Itália que foi dada como prêmio ao Sr. Sérgio, cumpre observar que a constatação que reforça a convicção sobre a existência de vínculo empregatício, mesmo após 10/03/2006, não foi a concessão em si do prêmio, após a rescisão formal do contrato de trabalho, e sim sua contabilização em conta contábil relacionada a empregados da Autuada (“0004120602 - ASSISTÊNCIA SOCIAL A EMPREGADO”), numa data em que o Sr. Sérgio formalmente não era mais empregado da Autuada (28/04/2006).

Cabe, ressaltar, por fim, que as informações coletadas pela autoridade fiscal relativas a pessoa jurídica “GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.”, ao contrário do que alega a Autuada, merecem toda atenção, pois ao demonstrarem que tal pessoa jurídica existe apenas no plano formal, e que foi criada apenas para intermediar a prestação de trabalho do Sr. Sérgio Gaertner à Autuada, também ajudam a comprovar a existência de vínculo, no período de 03/2006 a 11/2007, entre este trabalhador (Sr. Sérgio Gaertner) e a Autuada.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento das exigências contidas no levantamento “SG - PAGTO A SÉRGIO GAERTNER”, já que os elementos probatórios trazidos pela autoridade fiscal demonstram a existência de vínculo empregatício, no período de 03/2006 a 11/2007, entre a Autuada e o Sr. Sérgio Gaertner.

Pelas razões acima expostas, também mantemos o julgado a quo em relação ao enquadramento do Sr. SÉRGIO na condição de empregado da Recorrente.

Importante ressaltar que em momento algum nos autos se discute a legalidade ou conveniência da terceirização de mão de obra, questão já pacificada e que não cabe a este Conselho apreciar. Porém, a permissão legal não pode servir de justificativa para eventuais fraudes e simulações. Neste sentido tem-se decisão desta Turma, *negritei*:

Numero do processo: 16537.002301/2010-30

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Feb 01 00:00:00 GMT-03:00 2023

Data da publicação: Fri Feb 24 00:00:00 GMT-03:00 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/2001 TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. **A contratação de serviços por meio de empresa terceirizada não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a possibilidade de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, nem válida a utilização**

**desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.**

Numero da decisão: 2402-011.036

Nome do relator: ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA

O que foi demonstrado exhaustivamente nos autos é que as alegadas terceirizações na realidade foram simulações com o intuito de se ocultar relações trabalhistas visando reduzir as obrigações previdenciárias a serem recolhidas pela empresa.

O RECORRENTE não questionou a licitude ou veracidade das provas juntadas, nem apresentou outras que pudessem de alguma forma mudar esta conclusão.

O mesmo ocorreu com o Acórdão embargado, que não justificou as suas conclusões no sentido de se afastar as provas juntadas e análises respectivas.

Dentre as fortes evidências levantadas pela fiscalização, citadas no relatório fiscal, destacam-se:

Empresas terceirizadas com ex-empregados sócios e sem condições mínimas de executarem os serviços contratados, inclusive sem quadro de funcionários próprios, além de terem como cliente exclusivo a RECORRENTE;

A rescisão formal dos empregados ter ocorrido na mesma época da contratação das respectivas empresas (CONTRATAÇÃO SUCESSIVA);

Atividades exercidas exclusivamente e de forma pessoal pelos ex-funcionários, sócios das empresas contratadas, o que caracteriza o elemento de personalidade

Serviços contratados idênticos ou afins aos executados anteriormente pelos empregados (continuidade da relação empregatícia);

Fornecimento de meios pela RECORRENTE para que as contratadas prestassem os serviços (onerosidade e subordinação).

Remuneração fixa e carga horária entre os contratos de prestação de serviços e os contratos de trabalho rescindidos, caracterizando a onerosidade e não-eventualidade;

Subordinação ao mesmo chefe, tanto nos contratos de prestação de serviços quanto nos de trabalho.

Assim, em que pese o não reconhecimento das relações trabalhistas pelo Voto Vencedor do Acórdão embargado, tal entendimento não merece prosperar, uma vez que todos os requisitos exigidos pelos Arts. 3º da CLT e 12, I da Lei 8.212/1991, caracterizadores das relações de emprego, se fazem presentes, quando se avalia as evidências citadas de forma conjunta.

Também, deve-se mencionar o Art. 9º da CLT que dispõe ser nulo todo ato praticado no intuito de se desvirtuar tais relações.

Nestes termos, o Acórdão embargado deve ser reformado no sentido de se manter a decisão proclamada pela DRJ, exceto no que se refere à previdência complementar.

### **Conclusão**

Diante do exposto, acolho os embargos e voto por conceder-lhe efeitos infringentes no sentido de dar provimento parcial ao RECURSO VOLUNTÁRIO, cancelando o lançamento referente ao Código de Levantamento PP - PREVIDÊNCIA PRIVADA DIRETORIA, mantendo os demais lançamentos. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes

## **Voto Vencedor**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Redatora designada.

### **- Síntese dos fatos**

Nos termos relatados, trata-se de lançamento de contribuições devidas à seguridade social constituído por cinco levantamentos: os quatro primeiros levantamentos referem-se ao pagamento realizado para pessoas jurídicas, que foram desconsideradas pela fiscalização, sob o fundamento de serem PJs interpostas para mascararem supostos vínculos de empregos.

O último levantamento (PP – PREVIDÊNCIA PRIVADA DIRETORIA) refere-se às contribuições lançadas sobre as remunerações atribuídas aos segurados empregados e contribuintes individuais (diretores com e sem vínculo empregatício) na forma de custeio integral de plano de previdência aberta, disponível apenas aos diretores ". De acordo com a autoridade lançadora, a isenção prevista no item "p", do § 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, não se aplica no presente caso porque o benefício do custeio de plano de previdência privada não é disponível a todos empregados e dirigentes da Autuada.

A DRJ julgou improcedente a impugnação do contribuinte e manteve, integralmente, o crédito lançado.

Ao analisar o recurso voluntário, esta mesma Turma julgadora do CARF, em outra composição, decidiu, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira (relator) e Márcio Augusto Sekeff Sallem, que deram provimento parcial ao recurso, cancelando o lançamento apenas em relação à previdência complementar.

No voto vencedor constou que "extraí-se dos autos que, apesar do diligente trabalho fiscal, não estão presentes os pilares fundamentais caracterizadores de uma relação de emprego, mas sim de uma relação contratual típica entre pessoas jurídicas de direito privado, que, no meu entendimento, pelas circunstâncias descritas no relatório fiscal, enquadram-se no modelo de cessão de mão-de-obra, que, todavia, não foi objeto do lançamento" (fl. 704).

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração sob o fundamento de "omissão no momento em que não houve a necessária fundamentação por parte do voto-vencedor no sentido de esclarecer as razões pelas quais não teria ocorrido a relação de emprego".

### **- Caracterização de omissão**

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 343, de 09/06/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O Código de Processo Civil - CPC (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, estabelece que cabem embargos de declaração para esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e; corrigir erro material – art. 1.022.

Conforme ensinamento de Elpídio Donizetti, os “embargos são espécie de recurso de fundamentação vinculada, isto é, restrita a situações previstas em lei. Não servem os embargos, por exemplo, como sucedâneo de pedido de reconsideração de uma sentença ou acórdão”<sup>1</sup>.

Ademais, haverá omissão nos casos em que determinada questão ou ponto controvertido deveria ser apreciado pelo órgão julgador, mas não o foi<sup>2</sup>.

Disto, explica Elpídio Donizetti que:

A omissão constitui negativa de entrega da prestação jurisdicional e, segundo o CPC, será considerada omissa a decisão que deixar de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento ou que incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º. Todas essas disposições permitem que as partes possam reclamar pela via dos embargos de declaração a adequação das decisões aos precedentes judiciais, assim como eventual desobediência aos critérios de fundamentação.

(...)

Não se desconhece o fato de que o juiz é obrigado a apreciar as questões, isto é, os pontos – afirmações referentes à pretensão. Se uma questão deixar de ser apreciada, cabíveis são os embargos declaratórios. **Entretanto, conforme reiteradamente decidiu o STF, “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte”** (AI 761.901/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 22.04.2014).

Ainda que exigível fosse a resposta a todos os argumentos, a decisão lacônica, neste particular, seria perfeitamente válida. Isso porque o princípio da instrumentalidade se aplica a todos os atos processuais, e não somente aos atos das partes. À falta de prejuízo, válida seria a sentença.

Até que os Tribunais Superiores se manifestem sobre o alcance do § 1º do art. 489 – não tenho dúvidas de haverá um adequado equacionamento entre os princípios da fundamentação e da celeridade – ou que os sujeitos do processo passem a utilizá-lo de forma consciente e não para protelar infinitamente a resolução da demanda, **creio que ainda veremos muitos embargos de declaração serem interpostos contra decisões, que, apesar de não enfrentarem todos os argumentos trazidos pelas partes, rebatem as questões essenciais para o deslinde da controvérsia**<sup>3</sup>.

Nesse sentido, dispõe o Superior Tribunal de Justiça que: “Não há falar em omissão quando a decisão está clara e suficientemente fundamentada, resolvendo integralmente a controvérsia. O julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pelas

<sup>1</sup> DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

<sup>2</sup> DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

<sup>3</sup> DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

partes, quando encontrar motivação satisfatória para dirimir o litígio sobre os pontos essenciais da controvérsia em exame<sup>4</sup>.

Ou seja, os embargos de declaração têm ensejo quando há obscuridade, contradição, omissão ou erro material no julgado. A rediscussão do julgado constitui desiderato inadmissível em sede de embargos declaratórios, impondo a sua rejeição.

No caso, a concisão do voto vencedor do acórdão embargado é suficiente para respaldar a conclusão alcançada, pelo que ausente pressuposto a ensejar a oposição de embargos de declaração sob o fundamento de omissão. Havendo um modelo de cessão de mão de obra, incabível o lançamento fundado na suposta relação de emprego entre o contribuinte e as pessoas jurídicas contratadas.

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo da parte embargante não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade.

A rejeição destes embargos é certa mas, por amor ao debate, seguiremos.

#### **- Da contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços**

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, 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; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles 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, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições devidas à seguridade social, parte do empregado.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação.

---

<sup>4</sup> AgInt nos EDcl no AREsp n. 2.133.201/RS, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 28/6/2023

Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

Para a validade do lançamento, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos, sendo que a ausência dessas formalidades implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN. O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

Entendendo o Fiscal Autuante pela existência de vínculos de empregos mascarados por interpostas pessoas jurídicas, nasce a obrigação de lançar, com base nas notas fiscais de prestação de serviços, os valores devidos pela recorrente a título de contribuições.

Quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), vale frisar, inicialmente, que não há, no ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede essa prática. Até a promulgação da Lei nº 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado nº 331 da Súmula do TST<sup>5</sup>.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a

---

<sup>5</sup> CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

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).

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).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e 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, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST. Confira-se:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.

4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993).

5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial.

6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta.

7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019) (grifei)

Na mesma ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário n.º 958.252, com Repercussão Geral reconhecida, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Destarte, a contratação de serviços por meio de empresa terceirizada, *a priori*, não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a permissão de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, tal como dispõe a própria CLT em seu art. 9º.

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Tramita no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Federal (ADPF n.º 606) que questiona a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência para o Auditor Fiscal da Receita Federal reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e o pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho.

No CARF, prevalece o entendimento de que, “Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional” (Acórdão n.º 2402-006.976, Publicado em 07/03/2019).

O posicionamento encontra fundamento no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3.048/99), ao estabelecer que, se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de **empregado**, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado; e no art. 9º do mesmo Diploma normativo que caracteriza o empregado como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

Ricardo Resende esclarece que “a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...). Assim, segundo expressa o autor, a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT”<sup>6</sup>.

O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei n.º 8.212/91 preconiza que empregado é 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. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: **pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração**.

O art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, por sua vez, dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão n.º 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

<sup>6</sup> RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

Consta Relatório Fiscal que os “Levantamentos "CT", "GH", "PG" e "SG": tratam de constituição de contribuições sobre as remunerações atribuídas aos segurados empregados CLÓVIS ALEXANDRE TRUCHINSKI (CT), GERMANO ALBERTO HOLTZ (GH), PEDRO GARCIA (PG) e SÉRGIO GAERTNER (SG), referentes aos períodos posteriores às rescisões formais dos contratos de trabalho, quando deram **continuidade** àqueles contratos sob a fachada de contratos de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, conforme exposição de cada caso, a seguir” (fl. 28).

Apesar da Fiscalização ter mencionado que as pessoas físicas deram continuidade aos contratos trabalhos rescindidos por meio de pessoas jurídicas, a leitura do restante do relatório fiscal traz uma diferente elucidação quanto aos fatos do caso.

Quanto ao CT, ele era sócio de uma pessoa jurídica (AFIRMA) desde 12/1998, sendo que somente em 2006 a pessoa jurídica foi contratada pelo contribuinte, após a rescisão do contrato de trabalho do CT. Ou seja, a pessoa jurídica AFIRMA não foi criada tão somente para prestar serviços à contratante, nem foi criada em razão da rescisão do contrato de trabalho.

Para PG, a Fiscalização narra que (fls. 38 e 39):

### **3.2.3. PEDRO GARCIA (PG):**

**3.2.3.1.** De acordo com informações do CNIS-VÍNCULOS, o segurado PEDRO GARCIA foi contratado como empregado da atuada no dia 01/02/1983. Em 31/12/2003, de acordo com a mesma fonte, o contrato de trabalho foi rescindido, tendo por motivo 02 “Sem justa causa por iniciativa do Empregador”. O código do cargo que

detinha ao final do período era o CBO 1423 (Gerentes de comercialização, marketing e comunicação). A última remuneração mensal, conforme dados do CNIS/GFIP, foi de R\$ 11.004,95.

**3.2.3.2.** Antes do término do contrato de trabalho em questão, o segurado firmou com a atuada um “CONTRATO DE CONSULTORIA”, datado de 07/08/2001 (sic), com início de vigência em 15/11/2003 e validade por 3 anos. Foi apresentado também o “DISTRATO DE CONSULTORIA”, com data de 16/11/2006, formalizando o termo final. Além desses, foi apresentado outro contrato, com data de 01/12/2006, que, na prática, prorroga o anterior por 15 dias, pois trata do mesmo objeto, mesmas partes e com período de vigência de 01/12/2006 a 15/12/2006.

**3.2.3.3.** Na época da rescisão do contrato de trabalho, o segurado constituiu a empresa PPG CONSULTORIA LTDA (PPG), CNPJ 06.071.169/0001-19, cujo contrato social de constituição tem data de 01/12/2003 e registro na JUCESC em 13/01/2004.

Quanto à GH, a fiscalização menciona que haveria uma continuidade do serviço que antes era prestado pela pessoa física, sendo que INEXISTE no ordenamento jurídico qualquer norma vigente que vede essa situação ou que a tipifique como abusiva. A mesma situação é narrada no tocante à SG.

Importa dizer que, em dezembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n.º 66 declarou a constitucionalidade do 129 da Lei n.º 11.196/2005. A relatora, Ministra Cármen Lúcia, defendeu a constitucionalidade do dispositivo afirmando que “**A regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais**”.

A Ministra Relatora ainda ressaltou a necessidade de haver segurança jurídica quanto à eficácia das escolhas empresariais dos contribuintes.

A decisão não significa uma presunção de licitude para que todas as atividades sejam exercidas mediante a intermediação de pessoas jurídicas. Ou seja, não constitui um salvo-conduto para legitimar aqueles que se utilizam desta estrutura de forma irregular. **Contudo, expressamente declara a legalidade da prestação de serviços por meio da contratação de pessoas jurídicas, que não pode, por si só, ser tratada como ilícito tributário.**

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica, sem que se trate de sociedade unipessoal, é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual, cultural, artística ou científica.

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

O art. 50 do Código Civil, por sua vez, permite a desconsideração da personalidade jurídica, no caso de abuso, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. A desconsideração da personalidade jurídica (ou *disregard of the legal entity*) permite que não mais se considere os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular responsabilidades dos sócios, com o intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos por eles cometidos, que causem prejuízos e danos a terceiros<sup>7</sup>.

Para Ricardo Mariz, o escopo do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 é “pacificar inúmeros litígios que então existiam (e ainda existem), nos quais a fiscalização federal não reconhece a condição de pessoa jurídica e pretende tratar como pessoa física”<sup>8</sup>.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, segundo o qual a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza

<sup>7</sup>TARTUCE, Flavio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 178.

<sup>8</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual n.º 42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2019.

dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

De acordo com a Relatora, Ministra Cármen Lúcia, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está **limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação** de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado. Importante observar que a mencionada lei ordinária ainda não foi editada.

As normas de combate ao abuso em matéria fiscal servem para evitar o “desvirtuamento do sistema jurídico em prol de ganhos pessoais ou para fins que não lhe eram originalmente pensados”<sup>9</sup>.

Paulo de Barros Carvalho em sintonia com o entendimento do Supremo Tribunal Federal reforça que:

Se considerarmos os valores máximos acolhidos por nosso Texto Constitucional, principalmente em termos de tributação — segurança e certeza — que sustentam os cânones da legalidade e da tipicidade, torna-se extremamente problemático captar a figura da desconsideração do negócio jurídico, em especial tomando como critério o “abuso de direito” e a “fraude à lei”, aludindo a noções de ordem econômica. São procedimentos e conceitos que devem respeitar esses princípios, especialmente ao tratar de matéria de imposição tributária.<sup>10</sup>

Segundo a lição de Ricardo Lobo Torres, a elisão admissível revela-se por meio de uma “**economia de imposto obtida pela interpretação razoável da lei tributária**, enquanto a elisão abusiva uma economia de imposto em razão da prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito”<sup>11</sup>.

A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito enquadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária.<sup>12</sup>

Com essas considerações, o estabelecimento de um vínculo tributário válido demanda a existência de lei anterior com a descrição do fato imponible (princípio da legalidade), subsunção do fato à hipótese normativa (princípio da tipicidade) e os elementos da relação jurídica, que devem equivaler aos descritos na lei.<sup>13</sup>

No caso, não há qualquer óbice para que o contribuinte contrate uma pessoa jurídica para prestação de serviços e nenhum abuso pelo fato de que ex-funcionários são sócios delas, pautando-se, a conclusão do provimento do recurso voluntário, pelos mesmos fundamentos expostos pela Ministra Cármen Lúcia no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446.

<sup>9</sup> PEREIRA, Luís Eduardo Marola de Queiroz; PRZEPIORKA, Michell; MESSETTI, Pedro Leonardo Stein. Princípio de proibição ao abuso: uma GAAR para o Brasil? *In*: Revista Direito Tributário Atual: RDTA, São Paulo, n. 40, p. 524-549, 2018.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 615.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Elsevier, 2012, p. 8.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 614.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 615.

Ausente o vício de omissão no acórdão embargado, conclui-se pela rejeição dos embargos aclaratórios.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração opostos.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira