



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 37284.001813/2005-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-010.566 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2021
Recorrente GEAC CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. (ANTIGA OK AUTOMÓVEIS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADO EMPREGADO. ENQUADRAMENTO. POSSIBILIDADE.

O Fisco Previdenciário é competente para efetuar o enquadramento do segurado como empregado, para fins previdenciários, se constatar o preenchimento dos requisitos da relação empregatícia estabelecidos em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini. O Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem não participou desse julgamento, sendo substituído pelo Conselheiro Diogo Cristian Denny.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante da Decisão-Notificação n° 23.401.4/0063/2005, proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil - Previdenciária no Distrito Federal, fls. 280 a 294:

DA NOTIFICAÇÃO

Trata-se de crédito tributário constituído [em face de] OK AUTOMÓVEIS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA, por intermédio da notificação de lançamento (NFLD) em epígrafe, no período fiscalizado que compreende os meses de janeiro/1995 a dezembro/2003.

2. Para efetuar o lançamento do crédito supramencionado, verificou-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou-se a base de cálculo tributável e calculou-se o montante do tributo devido em R\$ 430.166,91 (quatrocentos e trinta mil cento e sessenta e seis reais e noventa e um centavos), consolidado em 14/04/2005.

3. Constituem o crédito previdenciário as contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos empregados e à parte patronal, incluindo o financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho - SAT e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como as contribuições destinadas a terceiros (Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE).

4. De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 45/57, constituem fato gerador das contribuições previdenciárias ora exigidas as remunerações pagas a trabalhadores enquadrados na categoria de segurado empregado, vez que ficaram evidenciados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício, no período de 08/2001 a 12/2003.

DA IMPUGNAÇÃO

5. Inconformada, a notificada contestou o lançamento, tempestivamente, em 09/05/2005, sendo as seguintes as razões de defesa suscitadas contra a NFLD em epígrafe:

6. Inicialmente, tece considerações acerca da terceirização, afirmando não haver, até o momento, norma jurídica versando sobre o assunto. Alega tratar-se de estratégia de administração da empresa, que tem por objetivo “organizá-la e estabelecer métodos de atividade empresarial”.

7. Prossegue afirmando inexistir norma vedando a contratação de serviços por terceiros, enfatizando que o próprio texto constitucional consagra o Princípio da Livre Iniciativa (art. 170), citando, ainda, para mostrar a licitude de tal atividade, o art. 28, da Lei nº 4.886/65, que se refere ao representante comercial autônomo.

8. Afirma, baseando-se nos argumentos já elencados, que nem sempre a contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal. (Enunciado 331, inc. I, do TST).

9. Discorre sobre a diferença entre terceirização e serviços de empreitada e subcontratação, concluindo que a principal característica da terceirização seria a parceria, “no sentido de produção conjunta de bens e serviços que serão enviados para o mercado”.

10. Acrescenta que a validade da terceirização estaria condicionada a não existência dos elementos pertinentes à relação de emprego, principalmente a subordinação. Acrescenta, contudo, a possibilidade de haver a subordinação técnica, que consiste “nas ordens técnicas que o terceirizante determina na execução do serviço, principalmente quando o é nas dependências do tomador”.

11. Ressalta não haver impedimento para que a terceirização ocorra na atividade-fim da empresa, sendo este, segundo o seu entendimento, argumento insuficiente para caracterizar a existência de vínculo empregatício.

12. Alega que o requisito da pessoalidade não se encontra demonstrado, uma vez que o fisco não poderia concluir pela existência do vínculo empregatício de ex-funcionários somente pelo fato de serem sócios das empresas contratadas para prestarem serviços à notificada. Alega, também, que as empresas contratadas não prestavam serviços exclusivamente para a defendente.

13. Admite que pagou os planos de saúde e odontológicos de seus ex-funcionários, no entanto, entende que essa liberalidade administrativa não é suficiente para caracterizar o vínculo empregatício.

14. Quanto ao reembolso-refeição, alega tratar-se de reembolso de despesas ocorridas durante a consecução dos serviços pela contratada, sendo devido o reembolso pela contratante. Colaciona atas de acordos realizados em Reclamações Trabalhistas demonstrando que os valores acordados possuem natureza indenizatória.

15. Assegura que a exigência de que todas as empresas só contratem empregados para vender seus produtos contraria o princípio constitucional da livre iniciativa, o que implicaria, também, em negativa da vigência da Lei n.º 4.886/65 e, de consequência, na extinção de todas as empresas de representação comercial.

16. Insurge-se contra o procedimento de aferição indireta dos salários, alegando que o trabalho foi realizado por empresa terceirizada, de modo que as notas fiscais não poderiam ter sido utilizadas como base-de-cálculo das contribuições ora cobradas. Entende, ainda, que a utilização da aferição indireta requer a desclassificação dos documentos e da contabilidade, no período fiscalizado e que, no caso em questão, o arbitramento não seria possível por não haver vícios ou omissões na contabilidade da empresa.

17. Por fim, requer a procedência da presente defesa para determinar a extinção/anulação do crédito previdenciário, com o consequente arquivamento dos autos, “conquanto não existam elementos fáticos e jurídicos que possam descaracterizar a contratação de empresas prestadoras de serviços e submeter seus sócios ao esteio de “segurados empregados”, como tenta supor a fiscalização”.

Ao julgar a impugnação, em 9/11/02, o Órgão Julgador de primeira instância rejeitou os argumentos suscitados na impugnação e concluiu pela procedência do lançamento, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADO EMPREGADO.
ENQUADRAMENTO. POSSIBILIDADE.

O Fisco Previdenciário é competente para efetuar o enquadramento do segurado como empregado, para fins previdenciários, se constatado o preenchimento dos requisitos da relação empregatícia estabelecidos em lei.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 28/11/05, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 296, a Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl.220), interpôs o recurso voluntário de fls. 302 a 314, em 29/12/05, no qual reproduz as razões deduzidas na impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Das alegações recursais

Tendo em vista que a Recorrente reproduz em seu recurso, *ipsis litteris*, as alegações deduzidas na impugnação, reproduziremos no presente voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784¹, de 29/1/99, e do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordamos:

¹ Diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

24. Analisando a argumentação do contribuinte, o relatório fiscal e demais peças processuais, apresentamos as considerações que se seguem:

25. De acordo com o Relatório Fiscal, constituem fato gerador das contribuições previdenciárias as remunerações pagas a trabalhadores enquadrados na categoria de segurado empregado, sócios de pessoas jurídicas contratadas, todos ex-empregados da notificada, vez que restaram evidenciados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício, no período de 08/2001 a 12/2003.

26. A fiscalização, baseando-se em fatos e indícios identificados durante a ação fiscal, conclui que a defendente, "com o intuito de reduzir suas despesas com encargos sociais, contratou empresas constituídas por ex-empregados, mascarando, assim, o vínculo empregatício existente entre as partes".

27. Inicialmente, saltou aos olhos do fiscal notificante, ao analisar as folhas de pagamento e RAIS - Relação Anual de informações Sociais da empresa, a ocorrência de um razoável número de demissões, na competência de março de 2002, sem que houvesse, ao longo do exercício de 2002, de acordo com dados extraídos da contabilidade da empresa (Anexo - Faturamento 01/02 a 12/03, às fls. 58), uma variação significativa no seu faturamento, argumento que, em princípio, poderia ter sido usado para justificar as demissões.

28. Somado a esse, foram identificados outros fatos, que serão a seguir demonstrados, individualizados por empresa, que serviram de base para o enquadramento de seus sócios como empregados da notificada.

29. Antes, porém, é importante mencionar que a fiscalização, através da documentação acostada aos autos, logrou êxito em comprovar a condição de ex-empregado de todos os sócios das empresas contratadas, fortalecendo a tese de que houve, de fato, mesmo após as demissões, a continuidade na prestação de serviços, e, conseqüentemente, a inalterabilidade material do vínculo empregatício entre as partes.

30. Importante ressaltar, também, que os serviços formalmente prestados pelas empresas contratadas guardam relação direta ou indireta com os objetivos sociais da contratante que, de acordo com estipulado no Relatório Fiscal, às fls. 48, envolve o "comércio de veículos novos e usados, peças, acessórios, derivados de petróleo e correlatos, prestação de assistência técnica, consertos, reparos e afins", sendo que, com a alteração contratual de 15/08/03, passou a compreender o "comércio de veículos novos e usados, peças, acessórios, combustíveis e lubrificantes, oficina mecânica para assistência técnica e consertos, importação de veículos novos e usados, importação de peças e acessórios, construção e incorporações imobiliárias. agricultura, pecuária e serviços relacionados à produção de lavouras temporárias".

31. Pois bem, passa-se a seguir, à identificação, por empresa, dos fatos indicados pela fiscalização, que resultaram no enquadramento dos sócios como empregados da notificada.

FHS - Serviços e Manutenção Ltda. - ME

Sócios: Helvécio; Helder Fidelis, Francisco Geone da Cruz Diniz e Socorro Maria Nascimento Leite.

Atividade contratada: prestação de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos (Contrato de Prestação de Serviços, às fls. 221/227).

A fiscalização comprovou, através da documentação identificada no Relatório fiscal, e anexada aos autos, ter ocorrido, em certas competências, o reembolso de despesas com alimentação para todos os sócios. Restou comprovado, ainda, que a sócia Socorro Maria Nascimento Leite era beneficiária de Plano de Saúde contratado pela empresa, estando o seu nome incluído na Relação de Faturamento do mês 12/03, emitida pela empresa Servital Assistência Médica S/C Ltda.

CGS - Serviços de Informática Ltda. - ME

Sócios: Cleusa de Fátima Ferreira, Gilmar Meneses Costa e Silvana Teixeira de Araújo Pires.

Atividade Contratada: serviços de manutenção em aparelhos de fax e em equipamentos de informática (Contrato de Prestação de Serviços, às fls. 228/234).

A fiscalização comprovou, através da documentação identificada no Relatório fiscal, e anexada aos autos, a existência de recibos que comprovam o reembolso de despesas com plano odontológico e de saúde para todos os sócios, além de reembolso de despesas com alimentação para os sócios Silvana Teixeira de Araújo Pires e Gilmar Meneses Costa.

A fiscalização ressalta que o sócio Gilmar, quando da constituição da empresa, informou, à Receita Federal, o seu endereço eletrônico, contendo parte da razão social da OK Automóveis PSCGS G SGFVÍÇOS Ltda., qual seja, gilmar@okautomoveis.com.br.

VAP - Serviços Técnicos Ltda. - ME

Sócios: Marcos Carvalho de Aguiar, Cândido Tolentino de Oliveira, Odilson F. Monteiro, Tiago Cruz e Marcelo Lopes Campolino.

Objetivo Social e atividade contratada: "prestação de serviços de assistência técnica em veículos automotores" (cláusula quarta da Primeira Alteração Contratual, às fls. 113, e Contrato de Prestação de Serviços, às fls. 235/245).

A fiscalização comprovou, através da documentação identificada no Relatório fiscal, e anexada aos autos, a existência de recibos que comprovam o reembolso de despesas com alimentação, em algumas competências, para todos os sócios. Comprovou, também, o reembolso com despesas com plano odontológico do sócio Tiago Cruz.

Constam nos autos, também, cópias de Reclamatórias Trabalhistas, ajuizadas pelos sócios Cândido Tolentino de Oliveira, Odilson Fernandes Monteiro e Tiago Cruz Santos Costa, bem como as atas comprovando a homologação dos acordos firmados, nas quais a reclamada (Ok Automóveis Peças Ltda) se compromete a pagar aos reclamantes as quantias acordadas, além de dar baixa na CTPS dos mesmos.

Gesel Peças e Serviços Ltda. - ME

Sócio: Gélio Braz de Queiroz Júnior

Atividade Contratada: prestação de serviços profissionais de Consultoria e Representação Comercial de Peças e Acessórios para autos. (Contrato de Prestação de Serviços, às fls. 246/251).

A fiscalização anexou cópia de nota fiscal, datada de 05/01/02, comprovando a prestação de serviços de gerenciamento do Setor de Peças, no período de 21/11/01 a 31/12/01. Ressalta que o serviço prestado está relacionado com a atividade-fim da empresa, o que, segundo a fiscalização, permite afirmar a existência de vínculo empregatício entre as partes. Atenta, ainda, para o fato de o ex-empregado ter sido demitido em 21/11/01 e a nota fiscal referir-se à prestação de serviços iniciada em 21/11/01.

Coelho e Oliveira Ltda. - ME

Sócio: Alberlino Coelho dos Santos

Atividade Contratada: serviços profissionais de consultoria e assessoria empresarial. (Contrato de Prestação de Serviços, às fls.251/254).

A fiscalização informa que, de acordo com o Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho e Ficha de Registro de Empregado, anexados aos autos, o referido empregado foi admitido pela empresa, em 02/05/94 e demitido, em 15/06/01. Constituiu a sua empresa, em 02/08/01, e passou, então, a receber da notificada como se fosse pessoa jurídica.

Assevera a fiscalização que jamais deixou de existir o vínculo empregatício entre as partes, uma vez que, além de ter atendido a fiscalização durante toda a ação fiscal, o próprio Sr. Albertino, tal como comprovam vários documentos examinados, onde constam sua assinatura e qualificação de gerente administrativo/financeiro da defendente, continua a deter a competência para representar a empresa em diversos negócios firmados com terceiros. Foram anexados, por amostragem, documentos relativos ao período de 07/01 a 12/03, comprovando o alegado.

32. Importante ressaltar que, em respeito ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo fiscal, o conteúdo dos contratos de prestação de serviços, firmados entre a notificada e as empresas acima mencionadas, anexados aos autos pela defendente, às fls. 221/254, quando da interposição de sua impugnação, também foi devidamente analisado e considerado por este órgão julgador que, somadas às demais provas dos autos, embasa as considerações e conclusões a seguir tecidas.

33. Feita tal consideração, entende-se assistir razão à fiscalização, que considerou como empregados da notificada todos os sócios das empresas contratadas, por restar caracterizada a continuidade da relação de emprego entre as partes, uma vez serem todos ex-empregados da defendente.

34. A verificação de que a prestação de serviço não foi efetuada pela empresa, mas, sim, pelas pessoas físicas dos sócios, na qualidade de segurados empregados, pode ser constatada pelo preenchimento dos requisitos estabelecidos no artigo 12, inciso I, alínea "a", da Lei n.º 8.212/91, quais sejam: prestação de serviço de forma pessoal, em caráter não eventual, com subordinação e mediante remuneração. Veja-se:

35. A não eventualidade na prestação dos serviços ficou configurada, tendo em vista que, conforme já demonstrado no item 31 desta decisão, os serviços prestados guardam relação direta ou indireta com os objetivos sociais da contratante. 36. Tem-se que, tal como enfatizado no Relatório Fiscal, a "eventualidade não está relacionada com o sentido temporal da prestação do serviço, mas tão somente com a natureza do mesmo em cotejo com os objetivos sociais da empresa, ou seja, não é o período, mais ou menos longo, da duração do trabalho realizado, mas a relação entre a tarefa e as atividades habitualmente desenvolvidas dentro da empresa".

37. O requisito da pessoalidade também restou devidamente caracterizado. Observa-se, da análise das cópias dos Contratos de Prestação de Serviços, anexados aos autos pela própria defendente, às fls. 221/254, a existência, em todos eles, de cláusula contratual estipulando, nominalmente, ser dos sócios a responsabilidade pela execução dos serviços contratados.

38. Tem-se, portanto, que a confirmação do preenchimento do requisito da pessoalidade não decorre, como entende a notificada, apenas da constatação de serem todos os sócios ex-empregados da empresa, mas, principalmente, do fato de os contratos expressamente nominá-los como sendo os responsáveis pela execução dos serviços contratados.

39. A subordinação também se encontra presente, uma vez ter sido verificado que, mesmo após as rescisões dos contratos de trabalho e a terceirização dos serviços, não houve modificação na situação de fato dos empregados envolvidos, continuando os serviços a serem por eles prestados, de forma contínua e pessoal, continuando a empresa a exercer, dessa forma, a subordinação inerente ao contrato de trabalho.

40. Há, nos autos, várias outras fortes evidências, além das já mencionadas, de que os sócios das empresas contratadas continuavam a exercer as mesmas funções de quando eram empregados da notificada.

41. Veja-se, por exemplo, a situação do empregado Gilmar Menezes Costa, admitido como analista de sistemas, conforme ficha de registro de empregados, às fls. 126, e que passou, após sua demissão, a prestar serviços de informática ao ex-empregador, como sócio da empresa CGS - Serviços de Informática - ME, não havendo, portanto, alteração quanto à natureza dos serviços prestados.

42. Ainda com relação ao mesmo empregado, apesar da rescisão contratual, nem mesmo o seu endereço eletrônico, informado à Receita Federal, quando da constituição de sua

empresa, foi alterado, constando no e-mail informado parte da razão social da notificada, qual seja, gilmar@okautomoveis.com.br, tal como demonstra documento de fls. 132.

43. Cite-se, também, a incompreensível situação do Sr. Albertino Coelho dos Santos, sócio da empresa Coelho & Oliveira Ltda - ME, contratado pela Ok Automóveis, em 02/05/94, como gerente administrativo e financeiro, e que, atualmente, apesar a demissão ocorrida em 15/06/2001, continua, na prática, a exercer exatamente as mesmas atividades, sob a mesma designação, tal como demonstram provas inequívocas retiradas dos autos.

44. Consta, na cláusula primeira do contrato de prestação de serviços, às fls. 251, ser de sua responsabilidade a execução das seguintes atividades: "gerenciamento do Departamento Administrativo e Financeiro da Contratante, compreendendo: Tesouraria, Contabilidade, Departamento de Pessoal, Serviços Gerais; Supervisão e Controle dos demais departamentos da contratante".

45. Além de atender a fiscalização durante toda a ação fiscal, tal como afirmado no Relatório Fiscal, restaram comprovadas, em vários documentos examinados, a qualificação e assinatura do Sr. Albertino como gerente administrativo e financeiro, detendo competência, mesmo após a demissão, para exercer atos inerentes ao funcionamento da empresa, tais como, assinar Temos de Rescisão de Contrato de Trabalho (fls. 171 a 177), Acordo de Cooperação e Termo de Compromisso de Estágio, às fls. 178/181.

46. indaga-se como ser possível uma empresa terceirizar atividades estratégicas, que envolvem o controle e gerenciamento de todo o seu setor administrativo e financeiro, além da supervisão e controle dos seus demais departamentos, sem que tal terceirização não esteja eivada de irregularidades.

47. Entende-se que as atividades desenvolvidas não detêm, como pretende a notificada, natureza técnica e, sim, gerencial, que envolvem o dia-a-dia da empresa, de modo que o seu executor deve ser, necessariamente, um empregado, e não um terceirizado, ainda que sob a designação genérica de consultor ou assessor.

48. Ademais, não há, definitivamente, para fins previdenciários, como aceitar que o Sr. Albertino tenha passado da condição de empregado para prestador de serviços, simplesmente por ter ocorrido a rescisão formal de seu contrato de trabalho, uma vez estar demonstrada a inalterabilidade das atividades por ele exercidas, que, como ressaltado, não podem ser inseridas no âmbito da terceirização.

49. Mencione-se, ainda, que o inciso III do Enunciado 331, do TST, permite a terceirização, dentre outros, de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador. Frise-se, no momento, que, no presente caso, deve ser afastada a aplicação do inciso I do enunciado, já que as atividades ora discutidas não se enquadram na definição de trabalho temporário.

TST Enunciado n.º 331

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 n.º 6.019, de 03-01-74).

II - A contratação irregular de trabalhador, através de empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública Direta, Indireta ou Fundacional (Art. 37, II, da Constituição da República).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n.º 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 haja participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

50. No caso em tela, não há como considerar que as atividades exercidas pelo Sr. Albertino, que gerencia os departamentos administrativo e financeiro da empresa, se enquadrem no conceito de atividade-meio, cuja definição abrange atividades não representativas do objetivo da empresa, não fazendo parte, portanto, do processo produtivo e caracterizando um serviço necessário, mas não essencial. Diga-se que as atividades de gerenciamento são, sim, essenciais para o funcionamento e, até mesmo, para a continuidade da empresa.

51. Pensar diferente seria estender, por demasiado, o conceito de terceirização. O instituto, apesar de previsto na legislação, não pode ser utilizado, sob a justificativa de representar estratégia administrativa empresarial, para mascarar vínculo empregatício existente entre empresa e terceirizado, com o intuito de reduzir as despesas com os encargos sociais.

52. Por sua vez, as limitações impostas à terceirização não representam, como entende a notificada, restrições ao direito de livre contratação. Limitam, apenas, o uso indiscriminado do instituto, sem critérios que garantam os direitos do empregado e da sociedade como um todo.

53. Aliás, ressalte-se, no presente momento, que as transações extrajudiciais firmadas entre as partes, no caso em questão, os contratos de prestação de serviços, não vinculam a administração, não afastando a incidência das contribuições previdenciárias sobre os fatos geradores descritos nesta notificação, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

54. E ainda, frise-se que a competência do fisco previdenciário para enquadrar segurado como empregado, para fins previdenciários está expressa no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, *in verbis*:

Art. 229. [...]

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

55. Continuando, importante mencionar, também, a situação envolvendo os empregados Cândido Tolentino de Oliveira e Odilson Fernandes Monteiro, sócios da VAP Serviços Técnicos Ltda - ME, cujas cópias de Reclamatória Trabalhista e ata comprobatória da homologação de acordo, anexadas aos autos, às fls. 98/107, demonstram, cabalmente, a existência do vínculo empregatício entre as partes até aquele momento.

56. Consta, na mencionada ata (fls. 101), referente ao então reclamante Odilson Fernandes Monteiro que, dentre outras obrigações estipuladas, o "reclamante apresentará sua CTPS até 21/10/04 à reclamada, para que proceda a baixa fazendo constar data de saída em 31/08/04".

57. A ata de homologação de acordo do reclamante Cândido Tolentino de Oliveira reza, dentre outros, que "o reclamante dá geral e plena quitação pelo objeto da inicial e extinto contrato de trabalho, ficando estipulada a multa de 100% em caso de inadimplência" e, também, que "o reclamado procederá a baixa na CTPS do autor,

fazendo constar 01/08/2004, devendo o reclamante comparecer na sede da empresa em 21/09/04", às fls. 107.

58. O fato de a empresa concordar em "dar baixa" nas CTPS dos empregados, constando como data de encerramento do contrato de trabalho a competência 08/2004, demonstra que está expressamente reconhecendo a vigência dos contratos de trabalho até aquela data, razão pela qual, para fins previdenciários, os serviços prestados por todos os sócios da VAP Serviços Técnicos Ltda não poderiam ter sido prestados por pessoa jurídica, durante todo o período analisado.

59. Mencione-se que a alegação da notificada, de que as verbas acordadas possuem natureza indenizatória, não invalida o raciocínio acima demonstrado. Apenas significa que não pode incidir a contribuição previdenciária sobre elas, o que não ocorre na presente notificação. 60. Pois bem, outro fato de extrema relevância consiste na presença, em todos os contratos de prestação de serviços, firmados entre a notificada e as empresas relacionadas, das seguintes cláusulas contratuais (Cláusula 4º, item 4.3.2 e 4.3.3):

- "excepcionalmente, nos meses de novembro e dezembro de cada exercício, serão devidos honorários extras equivalentes a 50% (cinquenta por cento) do honorário mensal correspondente à média dos 06 (seis) últimos honorários recebidos, proporcional às datas da assinatura do contrato", e
- "A cada período de 12 meses após a data da assinatura do contrato, será devido uma parcela extra equivalente a 33,33% (trinta e três vírgula trinta e três por cento), usando como base a média dos 06 (seis) últimos honorários recebidos".

61. Não é difícil concluir que tais cláusulas representam, respectivamente, a previsão do pagamento do 13º Salário e do Adicional de Férias, verbas trabalhistas concedidas ao trabalhador empregado.

62. Ademais, estranha-se que a empresa aceite em conceder, excepcionalmente, honorários que não estejam diretamente relacionados à efetiva prestação de serviços, se não fosse pelo fato de a própria empresa reconhecer que os prestadores são, na verdade, seus empregados e, como tal, devem ter os seus direitos trabalhistas resguardados.

63. Outra irregularidade detectada nos contratos firmados entre a notificada e as empresas VAP - Serviços Técnicos Ltda - ME e Gesel Peças e Serviços Ltda - ME se refere à previsão de remuneração variável, que consiste na incidência de percentual estipulado sobre o resultado de atividade distinta da previamente contratada. Veja-se:

64. O objeto do contrato da empresa VAP - Serviços Técnicos Ltda - ME consiste na prestação de serviços, pela VAP, de assistência técnica em veículos automotores. No entanto, restou pactuado que todos os sócios da empresa, os responsáveis pela execução do contrato, receberiam uma remuneração variável, caracterizada pela incidência de um percentual pré-determinado sobre a venda individual mensal de peças.

65. Ora, a determinação dos honorários, nos moldes como se encontra, indica que os sócios estão a exercer atividades relacionadas com a venda de peças automotivas, sem qualquer sintonia com o objeto do contrato, qual seja, assistência técnica em veículos automotores o que representa mais uma constatação da tentativa da empresa em mascarar a realidade do trabalho executado pelos trabalhadores envolvidos.

66. A parte variável da remuneração representa, na verdade, comissão paga sobre as vendas realizadas, atividade exercida por vendedores empregados da empresa, sendo esta, portanto, a verdadeira qualificação dos sócios da VAP - Serviços Técnicos Ltda - ME.

67. Situação semelhante ocorre com a empresa Gesel Peças e Serviços Ltda - ME, cuja atividade contratada consiste na prestação de serviços profissionais de consultoria e representação comercial de peças e acessórios para autos. No entanto, os honorários de Gélvio Braz de Queiroz Júnior, único sócio e responsável pela execução dos serviços, envolve, além de uma remuneração fixa, de apenas R\$ 163,50 (cento e sessenta e três

reais e cinquenta centavos), remuneração variável, representando 0,80% (zero vírgula oitenta por cento) sobre o faturamento mensal do departamento de peças, tal como estipulado no contrato de prestação de serviços, às fls. 246/250.

68. - Aqui, também, resta evidenciada a previsão do exercício de atividade não prevista no contrato, a de venda de peças, em detrimento das atividades contratadas de consultoria e representação comercial. Trata-se, a parte variável da remuneração, em verdade, de comissão sobre vendas, que constitui forma típica de remuneração dos vendedores empregados da notificada, categoria na qual deve ser enquadrado o sócio da Gesel Peças e Serviços Ltda - ME.

69. Como se não bastasse, foi verificado que a notificada efetuava o pagamento de despesas com alimentação e plano de saúde e odontológico dos segurados em questão, o que fortalece a tese da existência de vínculo de emprego entre contratante e contratada.

70. O pagamento de seguro saúde aos sócios foi reconhecido pela notificada, alegando tratar-se de mera liberalidade da empresa, entendendo, no entanto, ser insuficiente para comprovar o vínculo empregatício entre as partes.

71. Ora, não há como se admitir que uma empresa continue a pagar o seguro de saúde de ex-empregados, se não fosse pelo fato de continuarem a fazer jus ao benefício, por continuarem, em realidade, a exercer suas atividades como empregados, como sempre o fizeram antes das demissões.

72. Quanto à previsão de reembolso com despesas com alimentação, não se trata, como entende a notificada, de prática comum adotada pelos contratantes de serviços. As empresas contratadas devem, em geral, arcar com as despesas incorridas por seus empregados e sócios, devendo assumir, não só os riscos, como todas as despesas inerentes à prestação dos serviços contratados.

73. Somado a todo o exposto, em que pese não estar incluída, nos contratos, cláusula de exclusividade de prestação de serviços, a fiscalização afirma, no Relatório Fiscal, às fls. 53, que as notas fiscais de prestação de serviço foram emitidas em ordem numérica, sequencial e cronológica (Anexo 7 - Desconsideração Pessoas Jurídicas).

74. Quanto ao requisito remuneração, este pode ser comprovado pela emissão mensal de notas fiscais para pagamento de serviços prestados, devidamente contabilizadas, tal como demonstra o Relatório Anexo 7 - Desconsideração Pessoas Jurídicas, às fls. 59/62. Ademais, como acima mencionado, houve a comprovação do pagamento de seguro saúde para os sócios, além de reembolso com despesas com alimentação.

75. Todos esses fatos demonstram que os trabalhadores, em momento algum, assumiram os riscos da prestação do serviço, sendo corretamente enquadrados como empregados pelo Serviço de Fiscalização, o qual foi pautado pela verdade dos fatos, estando todos os elementos comprobatórios devidamente demonstrados no relatório elaborado pelas autoridades notificantes e pelos documentos que integram a presente notificação.

76. Importante enfatizar, também, ser aplicável à relação previdenciária o princípio da primazia da realidade, o que significa que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documental, possam oferecer. Em qualquer hipótese, os fatos devem prevalecer sobre o contido nos documentos.

77. Assim, adequadamente, concluiu a fiscalização deste instituto pela desconsideração do contrato de sociedade comercial para fins de reenquadramento previdenciário dos segurados das empresas, tendo em vista a configuração de tentativa de burlar a aplicação da legislação previdenciária, estando presentes, além da remuneração, pessoalidade, a não eventualidade e subordinação dos segurados em epígrafe, sendo incidentes as contribuições previstas na legislação previdenciária, tendo por base de cálculo os valores pagos por meio de notas fiscais de prestação de serviços às referidas empresas.

78. Por fim, quanto ao instituto da aferição indireta, previsto no parágrafo 6º do art. 33, da Lei 8.212/91, transcrito aos autos, utilizada pela fiscalização para o cálculo da parte devida pelos segurados empregados, uma vez não ter sido possível a individualização dos salários, cumpre esclarecer o que se segue.

79. Em que pese afirmação contrária da notificada, a sua contabilidade não refletia o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, razão pela qual foram os salários dos empregados aferidos indiretamente. Isso porque a empresa não considerava, como empregados, os sócios das empresas contratadas para a prestação de serviços, sendo a caracterização dos vínculos empregatícios entre as partes o objeto central desta notificação.

80. Portanto, não havia outros meios a serem utilizados, a não ser o da aferição indireta, para se lançar a base de cálculo dos valores devidos pelos empregados, cujo critério utilizado encontra-se demonstrado no item 11, do Relatório Fiscal, às fls. 53.

81. Face ao aqui exposto, cabe afirmar que a referida NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito foi lavrada com obediência a todas as formalidades exigidas na legislação previdenciária em vigor, sendo o crédito nesta epígrafe exigível e legítimo.

Cabe acrescentar que ao discorrer sobre o Enunciado 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), o julgado *a quo* demonstrou que as atividades realizadas pelos prestadores de serviços não se constituíram em atividades-meio da empresa contratante, mas sim em atividades-fim, e que a terceirização não pode “mascarar vínculo empregatício”, o que está correto, mesmo à luz da ADPF² n° 324, de 30/8/18, que reconheceu como “lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim”, ou seja, o fato de a empresa terceirizar a sua atividade-fim não autoriza que os prestadores mantenham com a contratante uma relação de cunho nitidamente empregatício, pois, nesse caso, teríamos a subsunção do quadro fático à regra do art. 9º da CTL³, que assim dispõe:

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

Desse modo, como bem assentado na decisão recorrida, quando o Auditor-Fiscal constata que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso ou sob qualquer outra denominação preenche as condições da relação empregatícia, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n° 5.172, de 25/10/66, que é o que aconteceu no presente caso.

Conclusão

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

² Arguição de Descumprimento e Preceito Fundamental.

³ Consolidação das Leis do Trabalho, Decreto-Lei n° 5.452, de 1/5/43.