



**Processo nº** 10166.726968/2015-15  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-009.162 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 02 de setembro de 2021  
**Recorrentes** SERV BRASILEIRO DE APOIO AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2012

CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA OU AUTÔNOMO PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADES-FIM DA CONTRATANTE. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE.

É possível a execução da atividade-fim por intermédio de autônomos ou pessoas jurídicas legalmente contratadas para tal mister. Esta prestação de serviço encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego previstos no artigo 3º da CLT.

Compete à autoridade lançadora o ônus probatório da existência do vínculo de emprego entre a contribuinte e os autônomos/sócios de empresas contratadas, na medida em que a prova cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra (relator), que deu provimento parcial para excluir a qualificação da penalidade de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Savio Salomão de Almeida Nóbrega, Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em face de decisão da DRJ, que julgou a impugnação procedente em parte.

Por bem sintetizar os fatos, reproduzo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de ação fiscal desenvolvida na empresa **SEBRAE - SERV BRASILEIRO DE APOIO AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS** (CNPJ 00.330.845/0001-45) - *pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, cujo atividade principal é a prestação de serviço de consultoria em gestão empresarial (CNAE 7020-4/00)* - com base no MPF nº 01.1.01.00-2014-02021-9, cuja ciência pessoal ao sujeito passivo ocorreu através do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF em 29/10/2014; nos Termos de Intimação Fiscal - TIFs; e no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal - TEPEF, com ciência pessoal do sujeito passivo em 08/03/2016.

Consoante Relatório Fiscal, são exigidas multas previdenciárias e contribuições sociais destinadas à Previdência Social (parte empresa (patronal + GILRAT) e parte segurado empregado) e destinadas as Terceiras Entidades (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre os serviços de consultores e instrutores remunerados como contribuintes individuais e os intermediados por pessoas jurídicas, não declaradas em GFIP, relativamente ao período de 01/2012 a 12/2012.

Os Autos de Infração lavrados, no presente procedimento fiscal, foram organizados da seguinte forma:

### **312.1. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR (CONSULTORES e INSTRUTORES remunerados com intermediação pessoas jurídicas)**

\* Tributo lançado no auto: (2158) CONTRIB RISCO AMBIENT/ APOSENT ESPEC - LANÇ OF

Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 519.338,00

\* Tributo lançado no auto: (2141) CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- LO

Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 4.460.900,60

Valor total com Juros de Mora e Multa proporcional: R\$ 17.986.098,02

### **312.2. MULTAS PREVIDENCIÁRIAS**

\* Infração: APRESENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL COM OMISSÃO OU INCORREÇÃO

Valor da multa lançada no Auto: R\$ 411.029,87

\* Infração: NÃO PREPARO DAS FOLHAS DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS

Valor da multa lançada no Auto: R\$ 2.143,04

\* Infração: NÃO LANÇAMENTO EM TÍTULOS PRÓPRIOS DE SUA

CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, OS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES, O MONTANTE DAS QUANTIAS DESCONTADAS, AS CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA E OS TOTAIS RECOLHIDOS

Valor da multa lançada no Auto: R\$ 21.430,11

\* Infração: FALTA DE ARRECADAÇÃO PELA EMPRESA DAS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS E DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL A SEU SERVIÇO

Valor da multa lançada no Auto: R\$ 2.143,04

Valor total das Multas Previdenciárias: R\$ 436.746,06

**312.3. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS (CONSULTORES e INSTRUTORES remunerados com intermediação pessoas jurídicas).**

- Tributo lançado no auto: CP SEGURADOS - CONTRIB SEGURADOS - LANÇ OF Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 2.503.650,16

Valor total com Juros de Mora e Multa proporcional: R\$ 9.044.167,44

**312.4. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR (CONSULTORES e INSTRUTORES remunerados como Contribuintes Individuais)**

- Tributo lançado no auto: (2158) CONTRIB RISCO AMBIENT/ APOSENT ESPEC - LANÇ OF

Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 62.274,39

Valor total com Juros de Mora e Multa proporcional: R\$ 224.751,90

**312.5. CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (CONSULTORES e INSTRUTORES remunerados como Contribuintes Individuais)**

- Tributo lançado no auto: 2249 - CONTRIB TERC - INCRA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 5.349,06

- Tributo lançado no auto: 2164 - CONTRIB TERC - SALÁRIO EDUCAÇÃO - LANÇ OFÍCIO

Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 66.863,92

Valor total com Juros de Mora e Multa proporcional: R\$ 260.620,77

**312.6. CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (CONSULTORES e INSTRUTORES remunerados com intermediação pessoas jurídicas)**

- Tributo lançado no auto: 2249 - CONTRIB TERC - INCRA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 44.608,94

- Tributo lançado no auto: 2164 - CONTRIB TERC - SALÁRIO EDUCAÇÃO - LANÇ OFÍCIO

Valor do tributo lançado no Auto: R\$ 557.612,51

Valor total com Juros de Mora e Multa proporcional: R\$ 2.174.918,53

No relatório fiscal, organizado por tópicos, a autoridade lançadora presta os esclarecimentos acerca do procedimento efetuado e da conclusão a que chegou, conforme trechos que se colaciona a seguir:

a) No tópico **II. DO CONHECIMENTO DO SUJEITO PASSIVO**, faz uma análise conceitual acerca de "atividade-fim" e "atividade meio" e discorre sobre o objeto social e as atividades desenvolvidas pela Fiscalizada, como segue:

### **II.2 Da atividade-fim do SEBRAE**

23. O estatuto do SEBRAE define assim o seu objetivo social:

**Ari. 5º - O SEBRAE tem por sustentável, a competitividade microempresas e das empresas de agrícolas e de serviços, administração, finanças e legislação da capitalização e fortalecimento capitalização daquelas empresas; ambiente; da capacitação consonância com as políticas**

**objetivo fomentar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento técnico das pequeno porte industriais, comerciais, notadamente nos campos da economia, ; da facilitação do acesso ao crédito; do mercado secundário de títulos ■ de da ciência, tecnologia e meio gerencial e da assistência social, em nacionais de desenvolvimento.,**

24. Detalhadamente podemos ver extrair a sua essência: objeto social do SEBRAE para dele

24.1. Fomentar (estimular, incitar; promover o desenvolvimento ou o progresso de) o desenvolvimento sustentável, a competitividade e o aperfeiçoamento técnico das microempresas e das empresas de pequeno porte:

24.1.1. Industriais

24.1.2. Comerciais

24.1.3. Agrícolas

24.1.4. De serviços

24.2. Notadamente nos campos da:

24.2.1. Economia

24.2.2. Administração

24.2.3. Finanças

24.2.4. Legislação

24.2.5. Facilitação do acesso ao crédito

24.2.6. Da capitalização e fortalecimento do mercado secundário de títulos de captação daquelas empresas

24.2.7. Da ciência

24.2.8. Tecnologia

24.2.9. Meio ambiente

24.2.10. Capacitação gerencial

24.2.11. Assistência social

24.3. Em consonância com as políticas nacionais de desenvolvimento.

b) No sub tópico **II.3 Dos profissionais indispensáveis ao SEBRAE**, discorre sobre o quadro de pessoal da Fiscalizada, os serviços prestados e as formas de contratação destes profissionais:

### **II.3 Dos profissionais indispensáveis ao SEBRAE**

32. Para o cumprimento de suas atividades institucionais o SEBRAE necessitará de profissionais que tenham conhecimento e formação para diversas áreas de conhecimento, em especial as detalhadas em seu objeto social.

<b>Cargos constantes da folha de pagamento</b>			
<b>Descrição do Cargo constante da folha de pagamento</b>	<b>Classificação Brasileira de Ocupações (CBO) declarado na folha de pagamento</b>	<b>Descrição do cargo no sitio do Ministério do Trabalho e Emprego<sup>1</sup></b>	<b>Quantidade linhas no registro tipo K250 da folha de pagamento</b>
ANALISTA	121010	Diretor geral de empresa e organizações (exceto de interesse público)	15
ANALISTA	123110	Diretor administrativo e financeiro	28
ANALISTA	252105	Administrador	5.576
ASSISTENTE	411005	Auxiliar de escritório	94
ASSISTENTE	411010	Assistente administrativo	3.115
AUTÓNOMO	2410	Advogado	12
AUTÓNOMO	241010	Advogado da empresa	12
AUTÓNOMO	241040	Consultor Jurídico	768
AUTÓNOMO	251205	Economista	12
AUTÓNOMO	333110	Instrutor de cursos livres	120
AUTÓNOMO	2410470	Não correlacionado (erro CBO)	12

Tabela 1 - Cargos constantes da folha de pagamento

[...]

34. Da análise dos dados acima temos que o SEBRAE apresenta em seus quadros de pessoal:

- a) Consultoria jurídica (768 registros), porém, como autônomos.
- b) Economistas, porém, como autônomos.
- c) Instrutores de cursos livres, porém como autônomos.

35. Observando a gama de atividades elencadas pelo SEBRAE como atividade-fim da entidade conforme item 24.2 percebe-se a ausências de profissionais para diversas áreas de consultoria estando atendidas apenas legislação, economia e administração, sendo que, em sua maioria (exceto administração) são realizadas por profissionais autônomos.

36. Ao realizar pesquisa para verificar como o SEBRAE compõe seu quadro de funcionários para cumprir suas obrigações institucionais percebemos que ele separa a estrutura em duas formas distintas:

- a) Funcionários ou
- b) Consultor e/ou instrutor .

37. Ao analisar a forma de contratação de consultores e instrutores, pessoas físicas, pelo SEBRAE (conforme anexado ao presente processo por imagem colhida do sitio do SEBRAE<sup>4</sup>) observamos:

37.1. São contratados como credenciados;

37.2. São fundamentais para alcance de sua missão (são imprescindíveis para a cumprimento de seu estatuto em relação à atividade-fim a que se propõe);

37.3. São contratados ilegalmente como pessoas jurídicas e excepcionalmente como profissionais autônomos;

37.4. Prestam serviços em quaisquer unidades dos SEBRAE estaduais e nacional.

38. Vale salientar que, no caso do SEBRAE, somente podem realizar consultorias ou treinamentos com o uso de suas instalações, materiais e tecnologias disponíveis, aqueles profissionais que foram submetidos ao rígido processo de credenciamento. Em relação ao processo de credenciamento de consultores e instrutores do SEBRAE podemos observar as seguintes etapas:

38.1. Etapa de inscrição coordenada pelo SEBRAE Nacional mediante fornecimento de dados pessoais e profissionais;

38.2. Etapa de Habilitação onde "A análise documental será realizada, bem como a checagem de todos os certificados de capacidade técnica apresentados pela pessoa jurídica/profissional (is) indicado (s) ou profissional autônomo, dentro do prazo pré-estabelecido no cronograma do processo de credenciamento, previamente divulgado." <sup>5</sup>

38.3. Etapa de certificação da capacidade técnica:

"Esta etapa visa validar o conhecimento técnico dos (as) candidatos (as) a consultores (as) e/ou instrutores (as) do Sebrae. As orientações para a certificação e definição do (s) instrumento (s) de avaliação (prova escrita, miniaula, apresentação de um caso de sucesso, entre outras) serão especificadas no Comunicado.

É de inteira responsabilidade do (a) candidato (a) o acompanhamento do processo de credenciamento." <sup>6</sup> (grifei e sublinhei)

39. Percebe-se que pela análise da etapa de certificação da capacidade técnica que, aqueles (pessoas jurídicas e autônomos) que se candidatarem a consultores e/ou instrutores serão submetidos a prova escrita e miniaula. Não consegue esta autoridade fiscal vislumbrar a forma de como será realizada a prova escrita por uma pessoa jurídica.

c) Nos tópicos de **IV a VI**, a autoridade fiscal discorre acerca da análise proferida em TODOS os contratos firmados entre o Sebrae e as empresas prestadoras de serviços (consultoria e treinamento), no sentido de demonstrar a transferência às empresas contratadas das responsabilidades civis, fiscais e trabalhistas decorrentes das ações realizadas sob o amparo desses contratos. Veja-se trechos a seguir:

84. Os contratos firmados entre o SEBRAE e as empresas interpostas preveem que a estas competem as obrigações tributárias decorrentes dos serviços prestados. Trata-se neste caso de transferência de responsabilidade tributária uma vez que a prestação de serviços ocorreu no SEBRAE e que foi este que forneceu as condições necessárias e suficientes para a implementação da relação SEBRAE-cliente e a satisfação das solicitações físicas, estruturais e assistenciais apresentadas pelo cliente.

85. Portanto, tendo o SEBRAE prestado o serviço ao cliente, utilizou este de profissionais para a referida prestação de serviços, ocorrendo, portanto, o fato gerador da contribuição previdenciária prevista no art. 22, inciso I e seguintes, da Lei 8.212/91.

86. Desta forma, ao tentar imputar, de forma contratual, esta responsabilidade a terceiros, promove inaceitável afronta ao Código Tributário Nacional, em seus artigos 121, inciso I e II e artigo 123:

"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."

87. Por conseguinte, os contratos apresentados pelo SEBRAE para detalhar a relação de interposição de empresas na prestação dos serviços de consultoria e treinamento apresentam **vícios de ilegalidade ao tentar transferir as obrigações tributárias e previdenciárias** dos serviços prestados para as empresas interpostas em suas dependências, sendo, portanto, **nulas referidas cláusulas**.

d) No tópico **VII. DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 129 DA LEI 11.196/2005**, faz uma análise a respeito da aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196, conforme segue:

114. Tendo em vista que contratar empresas interposta para que esta substitua a mão-de-obra de consultoria e instrutoria corresponde a ilegalidade flagrante, como fica a situação da empresa interposta. Um dos argumentos que podem ser aventados na discussão é a possibilidade da aplicação do artigo 129 da Lei 11.196/2005.

[...]

116. Pretendem alguns que seja dado a este comando legal o poder de introduzir uma profunda reforma ao ordenamento trabalhista brasileiro. A interpretação, deveras simplista, é de que quaisquer serviços que se encaixassem nos moldes descritos poderiam ser realizados por pessoas jurídicas, ainda que fosse possível a identificação de pressupostos de relação empregatícia. Tal interpretação tem como origem o voto realizado pelo Presidente da República ao então parágrafo único do referido artigo, existente no texto original, a seguir transscrito:

"Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista."

117. Alguns entenderam que, como o texto do parágrafo único afirmava literalmente ser inaplicável o dispositivo na existência de relação de emprego, tendo sido posteriormente objeto de voto, ter-se-ia, portanto, a permissão para a contratação via pessoa jurídica, ainda que configurada a relação de emprego. Esqueceram-se, talvez, de examinar a motivação do voto, importante subsídio em se tratando de hermenêutica. E quais teriam sido essas razões? Transcreve-se o fecho das mesmas:

"(...) a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade."

118. De forma correta e coerente, entendeu a Presidência da República ser desnecessária, não razoável e despropositada a necessidade de que o vínculo trabalhista só pudesse ser obtido por decisão judicial. Essa foi a motivação: a pretensa introdução da necessidade da interferência judicial na questão.

119. Prevaleceu, por conseguinte, o arcabouço legal vigente, no qual o Auditor-Fiscal da Receita Federal, verificando que determinado contribuinte preenche os

requisitos de segurado empregado, faça o devido enquadramento nesta condição, e efetue o lançamento tributário correspondente.

[...]

125. Consequentemente, entender como licita a prática utilizada pelo SEBRAE de contratar, para suas atividades fins, grande parcela de seu efetivo de trabalhadores com a utilização de contratos de pessoas jurídicas de forma interposta, nos termos expostos no presente Relatório Fiscal, somente com o intuito de economizar tributos, seria, sem nenhuma dúvida, um ato de desconsideração total da legislação trabalhista nacional e de todo o seu arcabouço de direitos e garantias.

e) No tópico **IX. DA OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**, discorre sobre as bases de cálculo utilizadas nas contribuições apuradas, conforme segue:

#### **IX.1 Dos Consultores e Instrutores remunerados como contribuintes individuais**

144. Analisando a folha de pagamento do SEBRAE foi verificado o pagamento a profissionais autônomos nos códigos brasileiros de ocupação (CBO51) 2410, 2410-10, 2410-40, 2512- 05, 3331-10 e 2410-470. A relação dos pagamentos realizados aos autônomos se encontram no arquivo digital "Anexo 30 - Relação de autônomos constantes da folha.pdf" anexado ao presente relatório.

145. Conforme determina a súmula 331/TST as atividades-fim da empresa somente podem ser realizadas por segurados empregados e qualquer outra forma de contratação ofende a legislação trabalhista e tributária. Assim, os consultores e instrutores, profissionais necessários para que o SEBRAE realize seus objetivos estatutários somente podem ser contratados como segurados empregados.

[...]

148. No caso dos CBO 2410 e CBO 2410-10 correspondentes à classificação genérica para advogados e advogados empresariais, quando não se tratar da atividade-fim da empresa pode ser contratada em modalidade diversa de segurado empregado. No caso desta fiscalização não se tornaram fato gerador de contribuição previdenciária.

149. Em relação ao CBO 2410-40 e 2410-47052 que correspondem à classificação para Consultor Jurídico e CBO 2512-05 correspondente às atividades de economista verifica que se tratam de atividades integrantes do rol de atividades fim do SEBRAE conforme consta de seu objeto social. Vale salientar que a atividade principal do SEBRAE é consultoria e instrutoria (conforme analisado no capítulo II.2 ) e o objeto social remete que essa consultoria é "notadamente nos campos da Economia, Administração, Finanças, Legislação..."

150. Em relação ao CBO 3331-10 que correspondem à classificação para Instrutor de cursos livres verifica que se trata de atividade integrante do rol de atividades fim do SEBRAE conforme consta de seu objeto social. Vale salientar que a atividade principal do SEBRAE é consultoria e instrutoria (conforme analisado no capítulo II.2 ).

151. Foram então considerados apenas os profissionais autônomos que exerceram atividades nos CBOs 2410-40, 2410-470, 2512-05 e 331-10 como segurados empregados não declarados pelo SEBRAE.

[...]

174. O entendimento doutrinário e jurisprudencial predominante admite que a empresa contrate empresas prestadoras de serviços à terceiros para a realização das suas atividades-meio, ou seja, aquelas atividades que não são voltadas diretamente para a atividade principal da empresa contratante. Contudo, tal entendimento exige que não haja na prestação dos serviços à terceiros, a pessoalidade e a subordinação direta. Daí depreende-se que a empresa contratada dirigirá a prestação dos serviços dos seus respectivos empregados na empresa contratante, e não haverá vinculação pessoal do empregado ao serviço a ser realizado, o que significa que o trabalho pode ser realizado por diferentes trabalhadores.

[...]

177. Em relação à atividade-fim é desnecessária a verificação dos requisitos de relações do trabalho tais como requisitos legais do conceito de empregado definidos como continuidade, subordinação, dependência, e pessoalidade haja visto que o simples fato de interposição de empresa para a realização da atividade-fim acusa flagrante de ilegalidade.

[...]

#### **IX.2 Dos Consultores e instrutores intermediados por pessoa jurídica**

178. Os contratos de prestação de serviços em que a atividade-fim da empresa contratada apresentar coincidência com a atividade-fim do SEBRAE será o caso de aplicação da atividade-fim, conforme apresentado no item 21 deste Relatório.

179. Vale ressaltar que, independente da coincidência de atividade-fim também foram analisados nos contratos (objetos dos contratos, especificações do nível de serviço) e nas ordens de serviço (título do evento, justificativa da necessidade do serviço, descrição detalhada do serviço a ser executado e público alvo) seus elementos para verificar que se tratavam de atividades englobadas pela atividade-fim do SEBRAE.

f) No tópico **XII. DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES**

#### **ACESSÓRIAS PELA EMPRESA E DEFINIÇÃO DE MULTA APLICÁVEL AOS**

**FATOS GERADORES**, narra as ações realizadas pela Empresa que resultaram no lançamento em litígio e no agravamento da multa aplicada.

g) No tópico **XV. DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DAS OBRIGAÇÕES** **ACESSÓRIAS**, foram relatadas as condutas adotadas pela Fiscalizada que resultaram no descumprimento de obrigações acessórias (deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas; deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade os fatos geradores contribuições previdenciárias; deixar de prestar esclarecimentos e informações cadastrais, financeiras e contábeis na forma estabelecida pela autoridade fiscal; e deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados).

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

O lançamento foi contraditado pela pessoa jurídica **SEBRAE**, ora Autuada, fundamentando-se nas razões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

#### **1 - DOS FATOS**

A Impugnante, após breve relado dos fatos que ensejaram a autuação, preliminarmente, postula o cancelamento dos Autos de Infração forte nos argumentos a seguir colacionados:

#### **4. PRELIMINARMENTE**

##### **4.1. NULIDADE - INCOMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL PARA RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO**

para reconhecer e declarar a existência de relação de emprego, razão que, por si só, torna insubstancial a autuação.

Conforme consta do relatório de fiscalização, o Sr. Fiscal, por sua conta, não apenas reconheceu como também declarou a existência de relação de emprego entre o SEBRAE os diversos trabalhadores (alguns sequer identificados) mencionados nos autos.

Fica evidente, assim, que o Sr. Fiscal - extrapolando sua competência - reconheceu relação de emprego onde não havia, ou seja, entre a impugnante e alguns trabalhadores que, embora lhe prestando serviços, o faziam por conta de terceiros ou sob forma de autônomos, não se verificando quaisquer elementos caracterizadores de relação de emprego.

##### **4.2. DA NULIDADE - AUTUAÇÃO FUNDAMENTADA EM SÚMULA JURISPRUDENCIAL E CONTRÁRIA AO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA**

Caso se entenda que o auditor fiscal teria competência para reconhecer o vínculo de emprego de trabalhadores e PJs, ainda assim a presente autuação é totalmente nula, uma vez que contraria à legislação vigente e fundamentada única e exclusivamente em súmula jurisprudencial de Tribunal que sequer tem competência para analisar lançamentos previdenciários, caracterizando clara violação ao princípio da legalidade da administração pública.

[...]

Verifica-se do relatório fiscal que o único fundamento que levou o auditor a reconhecer e declarar a existência de vínculo de emprego entre os prestadores de serviços e o SEBRAE foi a Súmula 331 do C. TST, que uniformiza um entendimento jurisprudencial daquele Tribunal específico, que entende ilegal a contratação de trabalhadores ligados às atividades fim das empresas por meio de empresas interpostas.

Ora, Nobres Julgadores, uma autuação fiscal não pode ser feita com base única e simplesmente em um entendimento jurisprudencial.

**Não há nenhuma lei, decreto, ou sequer norma administrativa que proíba a denominada terceirização da atividade-fim!!!**

Aliás, justamente em razão da total inexistência de previsão legal neste sentido, que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema e julgará a constitucionalidade da Súmula 331 em breve.

##### **4.4. NULIDADE - VIOLAÇÃO A REGRA DA CONTRAPARTIDA -CARÁTER PERSONALÍSSIMO DO CONTRATO DE TRABALHO**

Não bastasse as nulidades já expostas acima, a presente autuação também é nula, pois viola diretamente o princípio/regra previdenciária da contrapartida, previsto pela nossa Carta Magna.

O Sr. Fiscal, na página 83 do relatório fiscal, admite expressamente que, com relação às pessoas jurídicas, não foi possível identificar as pessoas físicas prestadoras dos serviços (parágrafo 215 do relatório).

[...]

Isso porque, o próprio fiscal admite ter recebido informações a respeito de todas pessoas físicas relacionadas aos contratos firmados com pessoas jurídicas. Alega, entretanto, que o nome dessas pessoas não é o mesmo nome que está registrado no contrato feito com as pessoas jurídicas.

Esse fato não atesta que houve negativa de prestação de informações ao fiscal. Muito pelo contrário: tal fato comprova que nos casos em que o SEBRAE contratou serviços de pessoas jurídicas por meio de licitação, esses serviços poderiam ser prestados por qualquer integrante da empresa contratada, sejam sócios ou prepostos.

[...]

Como dito acima, ao reconhecer vínculos de emprego, caberia ao fiscal identificar os trabalhadores, e seus respectivos NITs, e registrar o tempo de serviço reconhecido como tempo de contribuição.

Portanto, com relação aos pagamentos em que não houve identificação dos segurados cujos vínculos de emprego teriam sido reconhecidos, há que ser declarada a total nulidade da autuação, por violação direta ao princípio da legalidade, insculpido no artigo 195 da CF/88.

#### 4.5. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de se adentrar na questão posta na autuação - e caso ultrapassadas as preliminares arguidas acima, importante destacar que o SEBRAE é detentor de imunidade tributária, o que, por si só, já enseja o total cancelamento dos autos de infração.

Afinal, sistema SEBRAE é um Serviço Social Autônomo, conforme previsto pela Lei 8029, instituído sob a forma de entidade sem fins lucrativos, fazendo jus, portanto, à imunidade tributária instituída pelo artigo 150, VI, da Constituição Federal.

Isso porque, a finalidade do SEBRAE, no final de sua cadeia, é de assistência social, conforme definição trazida pelo artigo 12 da Lei 9532/97:

[...]

Assim, é inevitável a conclusão de que o sistema SEBRAE está abrangido e beneficiado pela imunidade tributária instituída pela nossa Constituição Federal.

Esse, aliás, foi o posicionamento do Poder Judiciário ao analisar demanda judicial sobre o tema relativa ao SEBRAE/MA, que teve reconhecido pelo judiciário seu direito à imunidade tributária (mandado de segurança nº 2005.37.00.008454-5 - cópia anexa - Arq. Não Pag. 0003).

#### I - DO MÉRITO

No tópico 6 e seguintes da peça impugnatória, a Autuada apresenta um vasto arrazoado contraditando o procedimento fiscal, consoante trechos a seguir transcritos:

#### 6. ATIVIDADE-FIM

6.1. POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS.  
INCONSTITUCIONALIDADE DA SUMULA 331, DO C.TST

[...]

Assim, não há fundamento jurídico que sustente o lançamento efetuado pelo auditor fiscal, pois não há qualquer lei regulamentando a terceirização para que seja considerada válida a cristalização do tema na Súmula 331, do C.TST, devendo ser imediatamente declarada a insubsistência da autuação.

#### 6.2. DOS CRITÉRIOS DO FISCAL PARA CLASSIFICAR ATIVIDADE-FIM

De forma resumida, o fiscal baseia-se nas seguintes informações para determinar a atividade-fim do SEBRAE: (i) atividade registrada no CNAE;

- (ii) interpretação ampliada da Lei que criou o SEBRAE e de seu Estatuto; e
- (iii) informações existentes na página da internet do SEBRAE.

Com base nessas informações, o fiscal concluiu que a atividade-fim do SEBRAE é o atendimento de clientes por meio de consultoria e treinamentos.

Tais critérios, entretanto, são totalmente inválidos para aferição de atividades.

[...]

Assim, é inevitável a conclusão de que o sistema SEBRAE está abrangido e beneficiado pela imunidade tributária instituída pela nossa Constituição Federal.

Esse, aliás, foi o posicionamento do Poder Judiciário ao analisar demanda judicial sobre o tema relativa ao SEBRAE/MA, que teve reconhecido pelo judiciário seu direito à imunidade tributária (mandado de segurança nº 2005.37.00.008454-5 - cópia anexa - Arq. Não Pag. 0003).

### I - DO MÉRITO

No tópico 6 e seguintes da peça impugnatória, a Autuada apresenta um vasto arrazoado contraditando o procedimento fiscal, consoante trechos a seguir transcritos:

#### 6. ATIVIDADE-FIM

##### 6.1. POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS. INCONSTITUCIONALIDADE DA SUMULA 331, DO C.TST

[...]

Assim, não há fundamento jurídico que sustente o lançamento efetuado pelo auditor fiscal, pois não há qualquer lei regulamentando a terceirização para que seja considerada válida a cristalização do tema na Súmula 331, do C.TST, devendo ser imediatamente declarada a insubsistência da autuação.

#### 6.2. DOS CRITÉRIOS DO FISCAL PARA CLASSIFICAR ATIVIDADE-FIM

De forma resumida, o fiscal baseia-se nas seguintes informações para determinar a atividade-fim do SEBRAE: (i) atividade registrada no CNAE;

- (ii) interpretação ampliada da Lei que criou o SEBRAE e de seu Estatuto; e
- (iii) informações existentes na página da internet do SEBRAE.

Com base nessas informações, o fiscal concluiu que a atividade-fim do SEBRAE é o atendimento de clientes por meio de consultoria e treinamentos.

Tais critérios, entretanto, são totalmente inválidos para aferição de atividades.

#### 6.5. DA DIFERENÇA ENTRE ATIVIDADES DO SEBRAE NACIONAL E DOS SEBRAES ESTADUAIS - DO ACORDO DO SEBRAE/SP E MPT

O auditor, na página 21 do relatório fiscal, alega expressamente que todas as unidades do SEBRAE possuem a mesma atividade-fim, sendo contraditório à sua própria tese.

De qualquer forma, é importante esclarecer que as atividades do SEBRAE nacional, ora impugnante, não são idênticas às atividades das unidades regionais, tratando-se, inclusive, de entidades distintas, com personalidades jurídicas e CNPJs próprios.

**O SEBRAE NACIONAL NÃO MINISTRA CURSOS, SEMINÁRIOS, TREINAMENTOS OU QUALQUER TIPO DE ATENDIMENTO**

**DIRETAMENTE AOS MICRO E PEQUENOS EMPREENDEDORES. ESSES SERVIÇOS CONTRATADOS PELO SEBRAE NACIONAL DIRECIONAM-SE AO PRÓPRIO SEBRAE E NUNCA AOS EMPREENDEDORES.**

#### 6.6. ATIVIDADE-FIM - CONCLUSÕES

Dante de todo o exposto em todos subitens do tópico "5" da presente defesa, é possível concluir que:

-fim e para

vinculação da atividade dos trabalhadores a esta atividade-fim são totalmente imprestáveis para esse fim;

-fim de

nenhuma entidade;

~~ A atividade de fomento e desenvolvimento das micro e pequenas empresas não se confunde com atendimento (treinamentos e consultorias), pois é muito mais ampla e abrangente, possuindo um fim social muito maior;

impugnante, os serviços de atendimento não podem nem ser cogitados como sendo atividades fim do SEBRAE nacional, uma vez que a atividade principal do SEBRAE nacional é coordenar a atuação de todas unidades regionais, sendo certo que o SEBRAE nacional não presta atendimentos (consultoria e treinamentos) para os "clientes", mas tão somente para o próprio sistema SEBRAE;

\_ Não sendo idênticas as atividades do SEBRAE nacional e das unidades estaduais, não há se falar em aplicação de acordos com MPT feitos com algumas dessas unidades;

~~ Os próprios acordos mencionados acima confirmam a incoerência da atuação do fiscal, pois todos eles mencionam a necessidade de averiguação da presença dos requisitos do vínculo de emprego (o que afasta a tese de atividade-fim), enquanto o fiscal informa que isso é desnecessário;

\_ O acordo celebrado pelo MPT e pelo SEBRAE/MG, prevê expressamente e possibilidade de contratação de consultoria por meio de pessoa jurídica, desde que observadas algumas condições, o que confirma que esta atividade não se confunde com a atividade-fim do SEBRAE.

#### 7. DA APlicabilidade da LEI 11196/05 (LEI DO BEM)

Como se vê, há uma lei federal que prevê, expressamente, que para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais pode ser feita por meio de pessoas jurídicas. Exatamente a situação dos autos!!

Portanto, todas as provas trazidas aos autos pelo próprio fiscal vão de encontro com sua tese, afinal, são uníssonas no sentido de que, para descharacterizar a

contratação de pessoa jurídica e reconhecer o vínculo de emprego, é necessário verificar a presença dos requisitos dessa relação.

Neste caso, o próprio fiscal confessa que não verificou nenhum dos requisitos da relação de emprego, pois seria "desnecessário".

## 8. DOS SUPORTOS VÍCIOS NOS CONTRATOS ANALISADOS

O auditor alega que o SEBRAE é responsável, civilmente, pelas ações de seus consultores / instrutores. Entende que as cláusulas do contrato que retiram tal responsabilidade da órbita do SEBRAE são nulas, conforme razões expostas nas páginas 32 e 33 do relatório. Na mesma linha, nas páginas seguintes defende também que as cláusulas contratuais que transferem para as empresas contratadas as responsabilidades trabalhistas dos prestadores de serviços, bem como aquelas referentes à responsabilização tributária, são igualmente inválidas. Segundo o auditor, é o SEBRAE quem disponibiliza os serviços e, portanto, são nulas e inválidas mencionadas cláusulas.

Essa conclusão, todavia, não procede. O SEBRAE já enfrentou a questão por diversas vezes, sendo que, o assunto chegou a ser analisado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que pacificou a questão ao assentar que o SEBRAE não responde por consultorias / instrutorias realizadas a seus clientes (vide acórdão anexo proferido pelo STJ em ação envolvendo o SEBRAE/MS - documento anexo - Doc. Comprobatório 0003). Assim, se para o auditor a responsabilização por resultados é condição para a definição de atividade-fim, se evidencia que tal critério não se aplica ao SEBRAE.

## 9. DA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO

### 9.1. CONTRATAÇÃO POR PRODUTO/RESULTADO

Outro relevante aspecto a ser considerado no âmbito da presente discussão está calcado no fato de que as pessoas jurídicas e profissionais autônomos eram contratados por resultado e para a entrega de produto previamente estabelecido no formulário de solicitação de serviços.

Assim, as contratações de consultores e instrutores eram realizadas na modalidade "produto", em que o contratado obriga-se a entregar um resultado final, independente de controle de horário de trabalho ou subordinação jurídica, conforme estabelecido no Sistema de Gestão de Credenciados.

Com a contratação por produto ou serviço determinado, o trabalho era desenvolvido de forma autônoma, o que somente reforça a inexistência de vínculo de emprego entre os instrutores e consultores, na medida em que evidencia a total ausência de requisitos tais como não eventualidade, onerosidade, pessoalidade e ainda a subordinação jurídica.

### 9.2. REGRAS DO SGC - SISTEMA DE GESTÃO DE CREDENCIADOS

Desde o início da contratação por intermédio do SGC fica sempre claro que os serviços a serem prestados pelos credenciados deverão ser pontuais e específicos, enquanto produto a ser entregue em determinado período previamente estabelecido, o que não se confunde com as atividades rotineiras de empregados do Sistema SEBRAE, sendo essas regulares, rotineiras e sem prazo determinado para o término.

Não se trata, à luz da maior evidência, de terceirização de atividade-fim do Sistema SEBRAE.

Como destacado no tópico pretérito, há plena autonomia, seja da pessoa jurídica seja do profissional autônomo, para a prestação de seus serviços, sendo

essa uma conduta básica a ser praticada pelo gestor do SGC, enquanto responsável pelo contrato efetuado.

### 9.3. NOMES DOS CONTRATOS - COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HAVIA PESSOALIDADE

O Sr. Fiscal, na página 83 do relatório fiscal, admite expressamente que, com relação às pessoas jurídicas, não foi possível identificar as pessoas físicas prestadoras dos serviços (parágrafo 215 do relatório).

Esse fato não atesta que houve negativa de prestação de informações ao fiscal. Muito pelo contrário: tal fato comprova que nos casos em que o SEBRAE contratou serviços de pessoas jurídicas, esses serviços poderiam ser prestados por qualquer integrante da empresa contratada, sejam sócios ou prepostos.

Trata-se, novamente, de interpretação equivocada do Fiscal (para não se dizer má-fé), na medida em que o sistema SGC possui cadastro de todos PRESTADORES DE SERVIÇOS, incluindo as pessoas jurídicas!!

Ora, se o serviço contratado poderia ser - e de fato o era - prestado por diversas pessoas pertencentes às empresas contratadas, fica claro que não se trata de contratação de um profissional específico, mas sim de uma empresa prestadora de serviços, que poderia - e de fato o fazia - utilizar prepostos para a realização do trabalho contratado.

### 9.4. INEXISTÊNCIA DE PRECARIZAÇÃO DO TRABALHO.

#### INEXISTÊNCIA DE CONLUIO OU AFRONTA A LEGISLAÇÃO TRABALHISTA.

Conforme exposto nos tópicos anteriores, demonstrou-se que, um a um, não subsistiam os requisitos para o reconhecimento do vínculo de emprego. Ficou claro, assim, que os prestadores de serviço, pessoa jurídica ou profissional autônomo, não apresentam as características típicas de empregado, o que, por si só, seria suficiente para afastar a alegação de que haveria conluio ou mesmo afronta a legislação trabalhista.

Não havia habitualidade, pois o trabalho não era regular e continuado no tempo. A prestação de serviço era meramente ocasional, com o rodízio entre os profissionais contratados e após inclusão do profissional em último lugar da lista após o término do serviço, sendo certo que os profissionais autônomos e pessoas jurídicas são contratados poucas vezes durante o ano, para serviços pontuais, específicos e com prazo determinado para conclusão.

Assim, convém novamente destacar que a modalidade de contratação adotada não se trata de terceirização de atividade-fim, que tenha por resultado a injusta alegação de que haveria precarização do trabalho, de modo a reduzir remuneração dos prestadores de serviços, em razão de sua não vinculação direta junto ao SEBRAE Nacional.

### 9.5. AUSÊNCIA DE VÍNCULOS DE EMPREGO - CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto em todos subitens do tópico "8" da presente defesa, é possível concluir que, nem de longe, estavam presentes os requisitos da relação de emprego, pois:

Nunca houve pessoalidade na prestação dos serviços, na medida em que qualquer sócio ou preposto das empresas contratadas poderiam ser envolvidos, não havendo qualquer controle do SEBRAE. O próprio fiscal admite a impossibilidade de identificar as pessoas físicas que prestavam serviços em nome das empresas contratadas;

\_ Não há e nunca houve subordinação, na medida em que o SEBRAE celebrava contratos por produtos/resultados, não havendo qualquer direção por parte do SEBRAE;

poderiam recusar os serviços solicitados pelo SEBRAE, como de fato o faziam, conforme planilha que demonstra todos os serviços recusados pelos prestadores no ano de 2012;

\_ Não há onerosidade tampouco habitualidade, pois não havia frequência no pagamento e na contratação, sendo que grande parte dos prestadores dos serviços prestaram pouquíssimos serviços durante o ano de 2012, conforme comprovam planilha de controle e contratos de prestação de serviços;

base no Regimento de Licitações (RLCSS) do SEBRAE;

Aliás, todos os balanços do SEBRAE Nacional são auditados e aprovados por auditores independentes, como, por exemplo, a empresa KPMG, além do próprio TCU, cujo corpo técnico é reconhecidamente preparado para o mister.

Nenhum órgão de controle, tampouco a auditoria externa, nunca apontou debilidade alguma da contabilidade realizada pelo SEBRAE Nacional.

## 12. PEDIDOS CAUTELARES

### 12.1. ATIVIDADES AUTUADAS NAO SE ENQUADRAM SEQUER "ATIVIDADE-FIM" CONSIDERADA PELO FISCAL

Entretanto, mais uma vez demonstrando a total precariedade da autuação, o fiscal utiliza-se de critérios no mínimo genéricos para fazer a vinculação das atividades dos contratados à atividade-fim do SEBRAE.

Com relação às empresas, o fiscal limitou-se a considerar o código dos serviços prestados constantes das notas fiscais, efetuando o lançamento de todas notas com códigos relativos à consultoria e instrutoria.

Já com relação aos autônomos, o fiscal considerou os códigos do CBO das atividades dos prestadores de serviços.

Entretanto, nas duas situações, o fiscal sequer analisou o efetivo objeto da prestação de serviços constantes do contrato e de diversos esclarecimentos prestados pelo SEBRAE ao fiscal.

Neste sentido, o SEBRAE encarta à presente planilha resumo de todos os contratos autuados com descrição de seus objetos (documentos anexos -Arq. Não Pag. 0012), sendo clara a inclusão de contratos que não se encaixam no próprio conceito de atividade-fim do fiscal.

Nestas planilhas, baseado no critério de atividade-fim do próprio fiscal (critério este que o SEBRAE não admite, mas utiliza apenas por cautela), foi incluída uma coluna (coluna H) demonstrando quais contratos ser enquadram nesse conceito de atividade-fim e quais não se enquadram (esses últimos identificados na planilha como "atividades meio").

### 12.2. SE AUDITOR NAO IDENTIFICOU REQUISITOS DO VINCULO DE EMPREGO, DEVERIA TER CONSIDERADO OS TRABALHADORES COMO AUTÔNOMOS

Conforme exposto no tópico 10 acima, a proibição expressada pela Súmula 331, único fundamento jurídico utilizado pelo fiscal, refere-se, única e exclusivamente, à contratação de trabalhadores por meio de empresa interposta!! ESTA SÚMULA EM MOMENTO ALGUM

Essa forma de contratação, além de autorizada pelo Regulamento do SEBRAE, sempre foi aprovada pelos órgãos fiscalizadores da impugnante, entre eles TCU e CGU;

Nao há e nunca houve precarizaçao do trabalho;

#### **10. AUTONÔMOS - TOTAL DESCABIMENTO DA AUTUAÇÃO - ATIVIDADE-FIM PROIBIDA APENAS CONTRATAÇÃO VIA PJ**

Ainda que se ultrapassasse todos os argumentos acima expostos, com relação aos autônomos cujo vínculo de emprego fora reconhecido pelo fiscal não há como sequer cogitar na manutenção da autuação.

Isso porque, como amplamente demonstrado acima, toda a autuação foi fundamentada na Súmula 331 do C. TST, que proíbe a contratação de trabalhadores ligados às atividades fim da empresa por meio de empresa interposta:

#### **11. DA CONTABILIDADE - DOCUMENTOS**

Ao contrário do alegado nos autos de infração, o fato concreto é que há total legalidade dos documentos contábeis apresentados ao Sr. Fiscal, que são suficientes para demonstrar a validade de todos os pagamentos, recolhimentos e contratações realizados pelo SEBRAE Nacional.

#### **ESTABELECE QUALQUER PROIBIÇÃO DA CONTRATAÇÃO DE PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS PARA REALIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM.**

Diante desse cenário - e considerando que o próprio fiscal admitiu não ter sequer verificado a presença dos requisitos da relação de emprego caberia ao fiscal, no máximo, descartar a relação entre empresas e considerar a relação com contribuintes individuais - autônomos.

#### **12.3. ILEGALIDADE DOS CRITÉRIOS PARA ARBITRAMENTO DA REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS - RESPEITO AO TETO MÁXIMO DE CONTRIBUIÇÃO**

No caso em tela, entretanto, há registro contábil de todos pagamentos feitos às pessoas jurídicas e autônomos contratados, o quem, por si só, inviabiliza a aferição indireta das contribuições.

Ainda que assim não fosse, o critério utilizado pelo fiscal é totalmente ilegal, pois não considera efetivamente os valores recebidos por pessoas físicas.

Esse critério é ilegal e não pode ser utilizado, pois não reflete a remuneração efetiva dos trabalhadores. Como dito, sobre o faturamento das empresas prestadoras de serviços incidem impostos, tais como, Imposto de Renda, ISS, entre outros, que deveriam ser abatidos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Outra inequívoca ilegalidade cometida pelo fiscal foi a total inobservância do teto de contribuição dos segurados empregados. O fiscal, sob o fundamento de que não foram identificadas as pessoas físicas responsáveis pela prestação dos serviços (o que se deu, repita-se, por total impossibilidade, na medida em que o SEBRAE não controla quais prepostos das empresas contratadas realizam os serviços), determina a aplicação da alíquota de 8% sobre "a totalidade da remuneração paga pelo SEBRAE correspondente ao valor total do serviço contabilizado".

#### **13. DAS MULTAS DE OFÍCIO - AGRAVANTES**

### 13.1. DA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE OU CONLUIO

Ocorre que, ao contrário do alegado, não houve fraude e tampouco conluio na prestação de serviços; existem, sim, conforme amplamente debatido, pessoas jurídicas e autônomos contratados para prestar serviços de acordo com a especialização e qualificação necessária e informada nos editais divulgados pela Impugnante. Todas contratações feitas pelo SEBRAE pelo sistema SGC são auditadas pelo Tribunal de Contas da União, pela Controladoria Geral da União e auditadas anualmente por auditores independentes. Logo, o próprio Estado valida e confere todas as contratações feitas pela Impugnante, e confirmam a legalidade desta prestação de serviços.

Não é possível presumir que o simples fato da Impugnante ter contratado pessoas jurídicas para executar determinadas atividades - repita-se, pontuais, esporádicas e sem qualquer pessoalidade ou subordinação - possa resultar no imediato reconhecimento de vínculo empregatício. Aliás, fraude não se presume, se prova!!!

No mais, cumpre repisar que a simples presunção de que a Impugnante esteve dolosamente envolvida em fraude, desacompanhada de elementos de prova nesse sentido, não se presta para fundamentar a aplicação da multa agravada de 150%. É exatamente esse o entendimento pacificado pelo CARF (e pelo antigo Tribunal administrativo), como se verifica da seguinte ementa:

### 13.2. DA PRESTAÇÃO DE TODAS INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS REQUERIDOS PELO FISCAL

Justamente por agir dentro da legalidade e contratar pessoas jurídicas para executar os serviços estabelecidos em edital de contratação, e não pessoas físicas, é que a Impugnante não possui qualquer ingerência ou documentos das pessoas físicas contratadas pelos seus prestadores de serviços.

Uma coisa é a fiscalizada ter o documento e se recusar a apresentar; outra, totalmente diferente, é a fiscalizada informar que não possui as informações específicas solicitadas e prestar este esclarecimento ao auditor fiscal.

## 14. DAS MULTAS ACESSÓRIAS

### 14.1. MULTAS POR NÃO PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTO E DOCUMENTOS CONTÁBEIS COM INCLUSÃO DE TODOS FATOS GERADORES E POR DEIXAR DE ARRECADAR CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS

Apenas com relação aos pagamentos feitos às pessoas jurídicas, a empresa por óbvio não os contabilizou como fato gerador das contribuições previdenciárias, não lançou em GFIP e tampouco descontou a parcela que seria do "trabalhador".

Porém, isso ocorreu porque a empresa jamais considerou tais pagamentos como fato gerador de contribuições previdenciárias, sendo certo que a autuação do principal, acrescidas das multas de ofício, já estariam apenando a empresa.

Quando essa natureza (remuneração de pessoas físicas) é reconhecida somente pelo auditor fiscal, não faz sentido impor multa por não cumprir tais obrigações acessórias, uma vez que a penalidade já fora imposta por meio das multas de ofício, que, repita-se, nesse caso foram agravadas e fixadas em 225%.

### 14.2. DA MULTA APLICADA PELA NÃO PRESTAÇÃO DE TODAS INFORMAÇÕES NA FORMA ESTABELECIDA PELA FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO EQUIVOCADA

Alega o fiscal que no documento digital apresentado pela empresa (MANAD), o SEBRAE teria deixado de incluir os fatos geradores relativos aos pagamentos feitos aos prestadores de serviço objeto da presente execução.

A multa não é devida, pois não são devidas as contribuições lançadas nessa autuação e a multa em análise, como acessória ao principal, segue a mesma sorte.

Afinal, o fiscal entende que houve violação do artigo 32 da Lei 8212/91, mas determina a aplicação da multa prevista em outra lei(?)!!! Tal situação é absurda e beira a má-fé!!

Isso porque, o fiscal afirma que ao não consignar esses valores nos arquivos digitais, a empresa descumpriu a obrigação prevista na legislação previdenciária (artigo 32, I, da Lei 8212/91, combinado com o artigo 225, I, do Decreto 3048/99).

Porém, ao fixar o valor da multa, o Fiscal determina a aplicação de legislação totalmente estranha ao sistema previdenciário (Lei 8218/91), o que não pode ser aceito.

#### 14.3. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Há que se ressaltar o absurdo nas alegações transcritas, uma vez que não há qualquer indício para caracterização do crime apontado, uma vez que para que o tipo penal seja identificado é necessária a comprovação de dolo (intenção) por parte da empresa, ou seja, é necessário que a empresa se valha de "manobras fiscais" com objetivo único e a intenção de sonegar, o que não se observa no presente caso.

Ao contrário, as autuações realizadas pela fiscalização refletem apenas a divergência de entendimentos relativas às verbas pagas aos empregados e a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas.

#### 15. CONCLUSÃO E PEDIDO

Pelo exposto, reiterando o requerimento de exercício do seu direito constitucionalmente garantido pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal, consubstanciado na juntada posterior de documentos adicionais, a empresa aguarda:

(i) o recebimento da presente defesa e dos documentos que a acompanham, com relação aos seis autos de infração objeto do presente procedimento administrativo;

(ii) que sejam acolhidas as nulidades arguidas, anulando-se a autuação por completo;

(iii) que, no mérito, caso ultrapassadas as preliminares, seja acolhida a defesa ora apresentada julgando-se, por conseguinte, improcedente a exigência fiscal para o fim de determinar o cancelamento e

arquivamento dos autos de infração objetos do presente processo administrativo, com a dispensa dos valores por eles exigidos;

Sucessivamente, caso não seja este o entendimento de V. Sas., o que se admite apenas por amor ao debate, requer o acolhimento de todos pedidos cautelar feitos para:

(i) excluir das autuações os contratos cujos objetos não se enquadram no conceito de atividade-fim definido pelo auditor fiscal, conforme item 12.1 da presente defesa;

(ii) considerar os prestadores de serviços pessoas jurídicas como autônomos, uma vez que o fiscal confessa não ter verificado os requisitos do vínculo de emprego, excluindo as contribuições do RAT e de terceiros, conforme item 12.2;

(iii) afastar o arbitramento das contribuições dos empregados ou, ao menos, limitar tais contribuições ao teto mensal de contribuição, conforme item 12.3;

(iv) que sejam afastadas as agravantes impostas sobre as multas de ofício, fixando-se a multa de 75% ou, no máximo e na pior das hipóteses, de 150%, conforme item 13 acima;

(v) que sejam afastadas as multas acessórias, nos termos do item 3, ou, no mínimo, que seja afastada a multa imposta com base na Lei 8218/91, tendo em vista a existência de legislação específica para apresentação de arquivos digitais previdenciários (Lei 8212/91), conforme item 3 e seus subitens; e (vi) que seja cancelada a emissão da Representação Fiscal Fiscal para fins penais, na medida em que restou demonstrada a inexistência de animus de evasão, tratando-se tão somente de interpretação de dispositivos legais.

Protesta a impugnante por provar o alegado por todos os meios em Direito admitidos, requerendo, contudo, em estrita obediência ao princípio do informalismo e da verdade material, o direito de apresentar oportunamente documentos, argumentos e outros elementos complementares que possam ensejar a descaracterização da imposição fiscal, caso façam-se necessários, com base no direito constitucional à ampla defesa garantido aos litigantes no processo administrativo, assegurado pelo inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal.

## DA DILIGÊNCIA

Em análise preliminar dos autos, a julgadora Magda Nazário, da 6<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, propôs a realização de diligência, em 26 de janeiro de 2017, a fim de que o auditor notificante apresentasse os esclarecimentos pertinentes à insurgência da Autuada, qual seja:

- a) alega que os contratos firmados com as pessoas jurídicas, relativos a treinamento e consultoria, são válidos e que inexiste relação empregatícia entre a Defendente e as pessoas físicas que executaram os serviços;
- b) defende que a autoridade lançadora não observou o teto do salário-de-contribuição sujeito à contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados; e
- c) que conforme documentos anexos (Arq. Não Pag. 0012), foram considerados nas bases de cálculo dos lançamentos vários pagamentos que se referem a contratos que não estão relacionados com a "atividade-fim", considerada pela autoridade fiscal (serviços de consultoria e instrutoria).

E, caso se reconhecesse a procedência das alegações, que a autoridade lançadora esclarecesse os motivos de fato e de direito e procedesse às informações para as retificações necessárias, em razão da situação exposta a seguir:

- a) inobservância do teto do salário-de-contribuição sujeito à contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados, e b) os serviços relacionados pela fiscalização, como atividade atividade-fim, não se tratavam de serviços prestados na atividade de consultoria e treinamento, vez que consoante histórico de pagamento, por amostragem, se tratavam de contratação

de serviços técnicos especializados, julgador externo, acompanhamento técnico, serviços de acompanhamento técnico, etc.

Em cumprimento a solicitação de diligência, foi emitida a Informação Fiscal - IF, às folhas 2362/2367, onde a autoridade tributária constata que, de fato, foi lançado a maior os valores dos descontos de segurados:

**1. Desconto de segurados cobrados a maior de Contribuintes Individuais no capítulo IX.2.i do Relatório Fiscal**

2. Realizada análise do "Anexo 27 - Apuração Desconto Segurado - PF informados pelo SEBRAE.pdf" verifica-se que esta autoridade fiscal não cumpriu a aplicação do teto do INSS para a apuração do valor devido do desconto do segurado.

Fatos Geradores - Cálculo da contribuição dos segurados identificados I  
pelo SEBRAE

Competência	Coluna A Valor do desconto de segurado Lançado no Auto de Infração	Coluna B Valor Correto conforme apurado no parágrafo anterior.	Coluna C Valor a ser reduzido no lançamento realizado.
01/2012	89.212,90	30.676,47	58.536,43
02/2012	97.851,70	39.721,76	58.129,94
03/2012	108.327,36	43.448,65	64.878,71
04/2012	128.275,80	49.227,45	79.048,35
05/2012	146.882,43	49.795,88	97.086,54
06/2012	159.506,90	62.366,30	97.140,60
07/2012	177.574,60	72.383,56	105.191,03
08/2012	157.661,44	66.055,38	91.606,06
09/2012	140.665,03	56.063,79	84.601,24
10/2012	146.682,87	58.439,72	88.243,15
11/2012	172.521,46	60.491,57	112.029,89
12/2012	181.712,89	61.247,85	120.465,05
Total	1.706.875,38	649.918,37	1.056.957,01

II. Documentação apresentada em fase de defesa

8. Em relação ao arquivo não paginável "Relação de Consultores" constante de demonstrativo apresentado pela defesa em que a autoridade julgadora solicita que a autoridade fiscal "esclareça quais os motivos de fato e de direito que o levaram a concluir que os serviços relacionados pela fiscalizada, em sua peça de defesa..." esta autoridade tem a esclarecer nos parágrafos que se seguem.

[...]

9.1. A atividade-fim do SEBRAE está detalhada no capítulo II.2, donde se deduz que dentre as atividades essenciais para o cumprimento de seu objeto social estão as de CONSULTORIA e INSTRUTÓRIA. Assim todas as pessoas físicas contratadas pelo

SEBRAE para exercerem as atividades de Consultoria e/ou Instrutoria estarão realizando as atividades fim do

SEBRAE.

9.2. Nos contratos existem uma enorme confusão entre ATIVIDADE para o qual a pessoa física foi contratada (Consultoria e/ou Instrutoria) e o serviço que a pessoa realiza. Exemplificando em outra área para que fique bem claro.

9.3. Desta forma TODOS os contratos analisados o foram em razão de sua CONTRATAÇÃO, e esta, o foram para exercerem a FUNÇÃO de CONSULTORIA E/OU INSTRUTORIA. Se serviços que eles desempenharam divergem do que deveria ser feito por um consultor ou instrutor não coube a esta Autoridade Fiscal analisar.

[...]

11. Completando que, durante o procedimento fiscal, conforme fartamente relatado no Capítulo VIII do Relatório Fiscal o contribuinte se recusou a fornecer a "Relação dos Consultores" sempre alegando que tais pessoas físicas estão vinculadas às empresas prestadoras de serviços.

12. Apresentadas tais informações em sede de defesa, concluído o procedimento fiscal, encontra-se concluída a fase investigativa a que aquele se prestava e também concluído o trabalho da autoridade fiscal, cabendo-lhe tão somente ações saneadoras no processo em situações de esclarecer em relação àqueles documentos oferecidos durante o procedimento fiscal (e não em sede de defesa).

13. A decisão quanto a inferência probatória de documentação complementar fornecida pelo contribuinte em sede de DEFESA, não oferecida na fase inquisitória, mesmo inquirida a apresentar e em que tal recusa foi inclusive causa de multa agravada, é de análise exclusiva da autoridade julgadora a quem compete considerar os efeitos que tais informações adicionais podem corroborar e/ou prejudicar a decisão tomada na fase inquisitória.

Cientificada do resultado da diligência, o Sebrae apresentou suas contra-razões, às folhas 2404/2417, argumentado, em resumo, que:

Após a apresentação da Impugnação à autuação pelo SEBRAE, foi requerido ao Sr. Fiscal que complementasse as informações trazidas na referida autuação.

Ocorre, contudo, que o Sr. Auditor Fiscal insiste em pautar a autuação realizada nos mesmos equívocos já suscitados na Impugnação apresentada - isto é, continua a confundir a autuação e atribuição do SEBRAE Federal e SEBRAEs estaduais, bem como permanece a agir em patente violação ao princípio da legalidade da administração pública.

[...]

Quanto às violações, veja-se, o Sr. Auditor Fiscal - claramente incompetente para reconhecer vínculo empregatício, uma vez que tal atribuição é incumbida à Justiça do Trabalho -, pautando-se única e exclusivamente na Súmula 311 do C. Tribunal Superior do Trabalho (TST), incorreu em nítida violação ao princípio acima aduzido - desacerto no qual persiste insistentemente.

Isto porque, caso superada a questão da incompetência para declaração de vínculo de emprego pelo Auditor Fiscal do Trabalho, ainda assim não poderia subsistir a referida autuação, pois contraria a legislação vigente e fundamenta-se única e exclusivamente em súmula jurisprudencial de Tribunal que sequer possui competência para analisar lançamentos previdenciários, caracterizando clara violação ao princípio da legalidade da administração pública (art. 37, "caput" da Constituição Federal).

**2.2. DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS CARACTERIZADORES DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO**

Não bastando a incompetência do agente fiscalizador, a patente violação ao princípio da legalidade da administração pública e a Lei nº 13.429/2017, o Sr. Auditor Fiscal deixou novamente de analisar e comprovar a presença dos requisitos formadores do vínculo empregatício previstos em lei.

[...]

Portanto, resta evidente que, além de ser incompetente para tanto, o Sr. Fiscal não tinha - e não tem - possibilidade de verificar a presença dos requisitos da relação de emprego - ainda mais em se tratando de centenas de trabalhadores -, o que demonstra, mais uma vez, a insubsistência da autuação, razão pela qual há que ser anulado os débitos ora discutidos.

### .3. DA REITERADA FALHA NA CLASSIFICAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM DA AUTUADA

Não bastando o quanto exposto acima, a própria I. Relatora e Presidente da 6<sup>º</sup> Turma de Julgamento da Receita Federal de Florianópolis reconheceu, em despacho de fls. 2320/2323, a incorreção praticada pelo Sr. Auditor Fiscal ao concluir que os serviços praticados - que, frise-se, foram relacionados pela Autuada como atividade meio - seriam supostamente relacionados à atividade-fim praticada pelo SEBRAE, isto é, atividade de consultoria e instrutoria.

A situação chega a ser tão absurda, que sequer os projetos de arquitetura, contratados pela autuada para construção de sua sede, foram desconsiderados pelo I. Fiscal. Ou seja, o fiscal sequer analisou o pedido de esclarecimentos feito pela Relatoria.

[...]

Explica, uma vez mais, o fiscal sequer analisou o efetivo objeto da prestação de serviços constantes do contrato e de diversos esclarecimentos prestados pelo SEBRAE ao fiscal.

Ora, conforme já aduzido em defesa, o Sr. Auditor Fiscal chega ao absurdo de considerar como atividade-fim do SEBRAE a contratação de arquitetos, técnicos em engenharia e até mesmo advogados contratados para serviços destinados às instalações do próprio SEBRAE, e até mesmo os consultores que prestam consultoria ao público interno do SEBRAE e outras várias situações totalmente descabidas, conforme já aduzido em defesa.

### 2.4. INCORREÇÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO QUANTO À ATUAÇÃO DO SEBRAE FEDERAL E SEBRAE ESTADUAIS

O Sr. Auditor Fiscal persiste em cometer desacertos com relação à função exercida pelo SEBRAE em âmbito federal e estadual - função esta que, esclareça-se, é completamente distinta.

Explica-se, o Sr. Fiscal utilizou-se, equivocada e distorcidamente, do entendimento esposado em ações civis públicas ajuizadas contra os SEBRAE estaduais - cujas atividades, repita-se, não são idênticas àquelas desenvolvidas pelo SEBRAE Nacional.

[...]

Ocorre, todavia, que o atendimento aos clientes - quais sejam, os pequenos e microempreendedores - é realizado tão somente pelos consultores e instrutores dos SEBRAE estaduais.

[...]

Dentre as atividades realizadas pelo SEBRAE - mencionadas inclusive em sede de impugnação e sequer alvejadas pelos esclarecimentos adicionais prestados pelo Sr. Auditor Fiscal - estão: a criação de propostas legislativas visando à melhoria do ambiente de negócios das micro empresas (citamos, como exemplo, o simples nacional); a criação de programas de acesso ao crédito, mercados e inovação; fundo garantidor de crédito perante instituições financeiras, para que os micro e pequenos

empresários possam obter taxas mais atrativas; realização de feiras de apresentação de negócios; criação de campanhas publicitárias informativas; entre diversos outros.

De todo o exposto, resta claro que a atividade-fim do SEBRAE nacional não está pautada nas atividades de consultoria e instrutoria às micro e pequenas empresas, até mesmo porque se as CNAEs determinam as atividades fim das entidades, como alega o fiscal, como poderiam todas as unidades do SEBRAE - nacional e estaduais - terem a mesma atividade-fim se durante muitos anos as unidades possuíram CNAEs distintas?

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte nos termos da seguinte ementa:

**RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO REAL PARA FINS DE COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SIMULAÇÃO. PRIMAZIA DA REALIDADE. TERCEIRIZAÇÃO IRREGULAR.**

Constatado pela autoridade fiscal que os serviços terceirizados da empresa ocorrem de forma simulada, apenas para burlar o Fisco, correto o enquadramento dos trabalhadores terceirizados como segurados empregados da empresa contratante para fins de cobrança de contribuições sociais previdenciárias.

**DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.**

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em decorrência da atribuição de efetuar lançamento e da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

**COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL**

A Receita Federal do Brasil, por meio de suas autoridades tributárias, possui poderes para investigar a situação fática que configura vinculação de trabalhadores à Previdência Social para fins de arrecadação e lançamento da contribuição respectiva, sem prejuízo ou interferência nas normas afetas à legislação do trabalho.

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.**

Lançadas as contribuições a partir da aferição indireta, com transparência nos procedimentos utilizados, ocorre a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte demonstrar que os valores apurados não correspondem aos eventos ocorridos, a teor do § 6º, artigo 33, da Lei nº 8.212, de 1991.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.**

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I, artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser duplicado.

**ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.**

As simples alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

**INFRAÇÃO. NÃO APRESENTAR FOLHA DE PAGAMENTO COM TODOS OS SEGURADOS**

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados ao seu serviço nos padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

**INFRAÇÃO. NÃO LANÇAMENTO DOS FATOS GERADORES EM TÍTULOS PRÓPRIOS**

Incorre em infração, por descumprimento de obrigação acessória, o contribuinte que deixa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

**INFRAÇÃO. APRESENTAR AS INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL COM OMISSÃO OU INCORREÇÃO**

Constitui infração deixar a empresa de atender a forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de apresentação de arquivos com informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal.

**INFRAÇÃO. DEIXAR DE RETER CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS**

Constitui infração deixar a empresa de arrecadar mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

Intimado da referida decisão em 03/01/2008, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 24/01/2018 (fls.2572/2668), alegando, em síntese, que:

**Preliminarmente**

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: O SEBRAE é um Serviço Social Autônomo, previsto pela Lei 8029, instituído sob a forma de entidade sem fins lucrativos, fazendo jus, portanto, a imunidade tributária instituída pelo artigo 150, VI, da Constituição Federal.

NULIDADE - INCOMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL PARA RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO DA NULIDADE - AUTUAÇÃO FUNDAMENTADA EM SÚMULA JURISPRUDENCIAL E

**CONTRÁRIA AO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA**

**NULIDADE PRECARIEDADE DA AUTUAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO ENTRE O SEBRAE E OS TRABALHADORES CITADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO**

**NULIDADE - VIOLAÇÃO À REGRA DA CONTRAPARTIDA – CARÁTER PERSONALÍSSIMO DO CONTRATO DE TRABALHO**

**No Mérito**

As contratações dos serviços pelo SEBRAE, tanto por meio de pessoa jurídica, quanto por trabalhadores autônomos, foram celebradas em total observância da legislação vigente.

A decisão de origem, para manter as absurdas autuações lavradas contra a entidade recorrente, basicamente se pauta num único argumento: a terceirização de atividade-fim pelo SEBRAE, o que não poderia ser feito com base na Súmula 331 TST. Pautado nesta premissa, foram presumidos os requisitos do vínculo de emprego na relação com os prestadores de serviços elencados.

Em primeiro lugar, cabe novamente destacar a superveniência da Lei 13.429/17, publicada no Diário Oficial da União em 31.03.2017, a qual regulamentou a terceirização de atividades.

101. Na presente autuação, o único fundamento que levou o auditor a reconhecer e declarar a existência de vínculo de emprego entre os prestadores de serviços e o SEBRAE foi a Súmula 331 do C. TST, que, por sua vez, entende ilegal a contratação de trabalhadores ligados às atividades fim das empresas por meio de empresas interpostas.

102. Conforme será discutido, é inconcebível que a autuação fiscal seja feita com base unicamente em entendimento jurisprudencial, primeiro porque viola o princípio da legalidade da administração pública e segundo pois viola a Lei nº 13.429/2017, sancionada após a presente atuação.

Como mencionado acima, com o advento da Lei 13.429/17, o tema terceirização foi devidamente regulamentado, inexistindo qualquer vedação ou limite à contratação de serviços especializados!

114. Antes da promulgação da lei em discussão, não havia qualquer lei, decreto ou norma administrativa proibindo a terceirização de atividade-fim.

115. Nessa toada, de acordo com o princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, II, da Constituição Federal, não há obrigação ou proibição sem lei anterior que a defina.

Ainda que seja mantido o entendimento de não ser possível a terceirização de atividade fim, o que se admite por mera argumentação, os critérios utilizados pelo fiscal para (i) determinação da atividade fim do SEBRAE; e (ii) vinculação das atividades incluídas na autuação à atividade fim do SEBRAE são totalmente inválidos.

122. Conforme demonstrado, a autoridade fiscal se baseou nas seguintes informações para determinar a atividade fim do SEBRAE: (i) atividade registrada

no CNAE; (ii) interpretação ampliada da lei que criou o SEBRAE e de seu Estatuto; e (iii) informações existentes na página da internet do SEBRAE.

#### DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA CNAE PARA DEFINIÇÃO DA ATIVIDADE FIM DA REAL ATIVIDADE DO SEBRAE NACIONAL – DIFERENÇA ENTRE FOMENTO E ATENDIMENTO

157. O auditor fiscal entendeu que o fomento é atividade-fim do SEBRAE, sendo certo que tal atividade seria executada por meio do atendimento (consultores/instrutores).

158. O fiscal concluiu, com base num parágrafo extraído do sítio do SEBRAE na internet, que as atividades fim do SEBRAE são “TREINAMENTO (cursos, seminários, orienta os empreendedores) e CONSULTORIA (consultorias de conteúdo e de processos e assistência técnica).”

159. Contudo, conforme já esclarecido exaustivamente na impugnação apresentada, mister se faz desconstruir a equivalência feita pelo fiscal entre os termos “fomento” e “atendimento”.

160. É importante destacar os trabalhos do SEBRAE na construção de Programas Nacionais, Políticas Públicas, Incentivos, enfim, toda a gama de atividade do SEBRAE, além de atendimento, para que promova o fomento aos pequenos negócios.

Da análise dos três itens mencionados acima (Lei, estatuto social e atividades efetivamente exercidas pelo sistema SEBRAE) verifica-se que a atividade fim do SEBRAE é algo muito maior e mais ampla do que atender às micro e pequenas empresas por meio de consultoria e instrutoria.

O SEBRAE nacional não ministra cursos, seminários, treinamentos ou qualquer tipo de atendimento diretamente aos micro e pequenos empreendedores. Referidos serviços contratados pelo SEBRAE nacional direcionam-se ao próprio SEBRAE e nunca aos empreendedores.

Tal fato é prova mais do que suficiente de que os trabalhadores analisados na autuação não exercem a atividade fim da recorrente. Ademais, cai por terra, também, toda a análise feita pelo fiscal a respeito da ação civil pública movida pelo Ministério Público do Trabalho (MPT) contra o SEBRAE/SP, que foi encerrada por meio de acordo entre as partes.

#### DA APLICABILIDADE DA LEI 11.196/05 \_ LEI DO BEM DOS SUPOSTOS VÍCIOS NOS CONTRATOS ANALISADOS

216. Outros fundamentos utilizados pelo fiscal para “descaracterizar” a contratação das pessoas jurídicas em análise foram supostos vícios existentes nos contratos de prestação de serviços, relativos a responsabilidades civil, trabalhista e tributária estipuladas nestes contratos.

217. O auditor alega que o SEBRAE é responsável, civilmente, pelas ações de seus consultores / instrutores. Entende que as cláusulas do contrato que retiram

tal responsabilidade da órbita do SEBRAE são nulas, conforme razões expostas nas páginas 32 e 33 do relatório. Na mesma linha, nas páginas seguintes defende também que as cláusulas contratuais que transferem para as empresas contratadas as responsabilidades trabalhistas dos prestadores de serviços, bem como aqueles referentes à responsabilização tributária, são igualmente inválidas. Segundo o auditor, é o SEBRAE quem disponibiliza os serviços e, portanto, são nulas e inválidas mencionadas cláusulas.

218. Mais uma vez, a conclusão não procede. O SEBRAE já enfrentou a questão por diversas vezes, sendo que, o assunto chegou a ser analisado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que pacificou a questão ao assentar que o SEBRAE não responde por consultorias / instrutorias realizadas a seus clientes (vide acórdão acostado aos autos com a impugnação).

#### **DA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO**

Não havia qualquer direção da forma de trabalho, do meio empregado ou do tempo eventualmente gasto na realização das atividades relacionadas ao cumprimento do contrato, tampouco os equipamentos utilizados eram de propriedade do SEBRAE Nacional.

256. Neste sentido, os prestadores de serviços, tanto autônomos como as empresas, sempre puderam recusar as consultas e instrutorias que lhe foram demandadas. Neste sentido, a recorrente apresentou, em conjunto com sua impugnação, planilha que demonstra que, somente no ano de 2012, diversos desses prestadores de serviços recusaram serviços que lhe foram solicitados pelo SEBRAE.

#### **CONTRATAÇÃO POR PRODUTO/RESULTADO**

263. Outro relevante aspecto a ser considerado no âmbito da presente discussão – não observado pela decisão de origem, está calcado no fato de que as pessoas jurídicas e profissionais autônomos eram contratados por resultado e para a entrega de produto previamente estabelecido no formulário de solicitação de serviços.

264. Assim, as contratações de consultores e instrutores eram realizadas na modalidade “produto”, em que o contratado se obriga a entregar um resultado final, independente de controle de horário de trabalho ou subordinação jurídica, conforme estabelecido no Sistema de Gestão de Credenciados.

#### **REGRAS DO SGC – SISTEMA DE GESTÃO DE CREDENCIADOS**

271. Confirmando ainda mais a total inexistência de vínculo de emprego no caso em análise, cumpre-nos fazer um breve esclarecimento a respeito do sistema SGC (Sistema de Gestão de Credenciados), utilizado pelo SEBRAE para contratação dos prestadores de serviços em análise.

272. O SEBRAE Nacional realiza processo de Credenciamento de prestadores de serviços de consultoria e instrutoria, sob forma de licitação, regido por princípios

básicos como legalidade, igualdade, impessoalidade, entre outros, que são na íntegra seguidos pela Instituição.

#### NOMES DOS CONTRATOS – COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HAVIA PESSOALIDADE

290. O Sr. Fiscal, na página 83 do relatório fiscal, admite expressamente que, com relação às pessoas jurídicas, não foi possível identificar as pessoas físicas prestadoras dos serviços (parágrafo 215 do relatório).

291. Nem se fale, como tenta fazer o auditor, que essa identificação não foi feita por falta de esclarecimentos e documentos apresentados pela impugnante.

É o relatório.

### Voto Vencido

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

#### Admissibilidade

O Recursos de Ofício e Voluntário são tempestivos e preenchem aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecidos.

#### Recurso de Ofício

Considerando que a autoridade fiscal reconheceu que não considerou o limite legal do salário de contribuição, ao efetuar o cálculo da contribuição devida pelos segurados empregados, tendo o acórdão recorrido efetuado o cálculo para retificar o lançamento, entendo que não há controvérsia a ser dirimida.

Assim sendo, nego provimento ao Recurso de Ofício.

#### Considerações Iniciais

A recorrente, em longo arrazoado, apresentou várias preliminares que se confundem com o mérito, razão pela qual a apreciação se dará em conjunto.

#### Imunidade Tributária

A recorrente alega que goza da imunidade tributária prevista no art.150, VI, da Constituição Federal. Todavia, a imunidade prevista no mencionado dispositivo constitucional é de impostos e aqui estamos a tratar de contribuições sociais previdenciárias, outra espécie do gênero tributo.

Todavia, são abalizadas as teses jurídicas no sentido de que aplica-se ao SEBRAE o disposto no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Ocorre que o dispositivo constitucional referido trata da *"isenção de contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei"*. Nesse sentido, o art. 55, da Lei 8.212/91, descreve as exigências necessárias para a entidade beneficiante de assistência social gozar da imunidade. O § 1º, do artigo referido expressa que a isenção deverá ser requerida

ao INSS (atualmente na Receita Federal do Brasil), o qual terá o prazo de trinta dias para decidir sobre o pedido.

Não obstante o recente posicionamento do STF acerca da matéria, declarando a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, restou sedimentado o entendimento que em relação a certificação, fiscalização e controle não há reserva legal da lei complementar. O contribuinte não apresenta prova de que tenha formalizado o pedido de isenção e que o mesmo tenha sido deferido pelo Órgão competente.

Dessa forma, considerando que o contribuinte não goza da isenção prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal e artigo 55, da Lei 8.212/91, está sujeito ao recolhimento das contribuições previdenciárias apuradas no presente lançamento.

### **Da Terceirização (Pejotização)**

Após o advento da Lei nº 11.196/2005, que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a norma insculpida em seu art. 129, passou a ser comum a prática adotada pelas empresas empregadoras, de contratação de pessoas jurídicas, muitas das vezes com o objetivo de substituir a mão de obra assalariada, pensando estarem abalizadas por um dispositivo legal permissivo.

Todavia, a referida norma não foi inaugurada para precarizar as relações de trabalho. Muito pelo contrário, o objetivo foi regular situações em que verdadeiras pessoas jurídicas prestam serviços intelectuais em caráter personalíssimo, ou não, a um tomador de serviço, sem que se submetam ao poder diretivo desse.

Reza o art. 129, da Lei nº 11.196/2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Qualquer relação jurídica que se proteja sob o manto do dispositivo legal supra citado, mas que se revista das características de uma relação de emprego, deve ser rechaçada, para se adequar à realidade fática encontrada, devendo prevalecer o princípio da primazia da realidade, que encontra suas raízes no Direito do Trabalho, mas que se irradia para todo o direito, que é uno. A divisão em ramos do direito só se justifica para fins didáticos e acadêmicos.

Assim sendo, deparando-se a Fiscalização tributária com uma situação que constitua fato gerador da contribuição social previdenciária, tem o poder-dever, de acordo com o balizamento definido no art. 142, do CTN, de lançar o crédito tributário correspondente.

Deverá prevalecer a realidade da relação jurídica de emprego sobre a forma, a contratação de pessoas jurídicas para a realização de trabalhos intelectuais. No caso que se cuida, poucas vezes me deparei com um relatório fiscal, que se consubstancia na motivação do ato administrativo de lançamento, de tamanha completude, que esmiuça com riqueza de detalhes toda a situação fática encontrada e a tentativa do sujeito passivo de efetuar um planejamento tributário ilícito, objetivando não recolher os tributos devidos e reduzir e não adimplir com os direitos trabalhistas dos prestadores de serviços disfarçados de pessoa jurídica.

A Fiscalização, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do vínculo de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.<sup>º</sup> do art. 229 dispõe:

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§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.

(...)

A autoridade fiscal empreendeu minucioso trabalho para comprovar que os prestadores de serviços contratados eram, na verdade, segurados empregados da autuada. Eis os principais aspectos delineados na acusação fiscal:

2.1. A contratação de pessoas jurídicas, e, excepcionalmente, profissionais autônomos, é para prestação de serviços em quaisquer unidades dos Sebrae estaduais e nacional.

2.2. É condição para o credenciamento de pessoas jurídicas (PJ) possuir finalidade que permita a realização de serviços de instrutoria e/ou consultoria, ou seja, o objeto social da pessoa jurídica esteja relacionado ao serviço que será prestado, ou, em outras palavras, apresente razoável semelhança ao objeto social do Sebrae. (Item 2.1 do Edital 1)

2.3. O Sebrae exige que as pessoas físicas representadas pela PJ devam ter com esta o vínculo formal de sócio ou empregado. Na fase de habilitação são exigidos documentos pessoais e profissionais das pessoas físicas, tais como escolaridade e experiência profissional.

2.4. Somente podem realizar consultorias ou treinamentos com o uso de suas instalações, materiais e tecnologias disponíveis, aqueles profissionais que foram submetidos ao rígido processo de credenciamento.

2.5. Na etapa de certificação da capacidade técnica, as pessoas jurídicas e autônomos são submetidos a prova escrita e miniaula.

2.6. Apesar de haver uma possível pessoa jurídica envolvida, são credenciados APENAS PESSOAS FÍSICAS que, submetidos a prova de certificação da capacidade técnica, podem atuar como consultores e instrutores. Concluindo-se, portanto, que a certificação não pertence à pessoa jurídica, mas sim às pessoas físicas por ela indicadas.

O fato de a recorrente possuir outros empregados, que não os prestadores de serviços caracterizados; de forma alguma, tem o condão de afastar as constatações perpetradas pela autoridade fiscal, no sentido de afastar o ato com a roupagem de negócio jurídico.

Cumpre ressaltar, ainda, que não assiste razão à recorrente ao afirmar que não se conseguiu comprovar os requisitos da relação de emprego. As pessoas jurídicas credenciadas passavam por rigoroso processo seletivo. Como mencionado alhures, na etapa de certificação da capacidade técnica, as pessoas jurídicas e autônomos são submetidos a prova escrita e miniaula.

Não é concebível que uma pessoa jurídica se submeta a uma prova de avaliação. Não era qualquer pessoa jurídica que poderia prestar serviços à recorrente, mas tão somente aquelas cujos sócios ou empregados tinham a capacidade técnica aferida no processo seletivo.

A Fiscalização destacou, também, que apesar de haver uma possível pessoa jurídica envolvida, são credenciados apenas pessoas físicas que, submetidos a prova de certificação da

capacidade técnica, podem atuar como consultores e instrutores. Concluindo-se, portanto, que a certificação não pertence à pessoa jurídica, mas sim às pessoas físicas por ela indicadas.

As notas fiscais emitidas denotam o caráter oneroso na prestação dos serviços. As empresas eram contratadas para atender a atividade-fim da recorrente, portanto, em caráter permanente (não-eventual).

Em razão da realização da atividade-fim da empresa recorrente, todos os prestadores de serviço ficavam sob o comando e poder diretivo da contratante, o que caracteriza a subordinação.

A existência de indícios vários e concordantes fazem prova da caracterização de segurados empregados e contribuintes individuais, sendo mais um aspecto na rica construção da Fiscalização para desconsiderar o negócio jurídico apenas formalmente celebrado pela recorrente e os seus supostos prestadores de serviços.

Em razão do quadro probatório coligido, entendeu a autoridade autuante que a empresa fiscalizada contratou profissionais pessoas físicas por meio de PJ, sendo que estas emitiam ao final de cada mês notas fiscais de serviço para justificar o recebimento de remunerações daquelas, mascarando a verdadeira relação jurídica existente entre ambos, de um lado, profissionais pessoas físicas como empregados de fato e, de outro, o SEBRAE como empregador, dada a existência dos pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, definidos nos artigos 2º e 3º da CLT e, bem assim, no inciso I do art. 12 da Lei 8.212, de 1991, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração.

E não poderia ser outra a solução adotada pela Fiscalização. Diante da vasta narração fática, evidenciaram-se presentes com robustez os requisitos da relação de emprego. É de clareza solar a ocorrência da pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação. Todos esses requisitos foram reconhecidos pela Justiça do Trabalho.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já enfrentou caso análogo ao dos autos, como se infere do voto da eminente Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, proferido através do acórdão nº 9202-004.641 - 2a Turma da CSRF, cujos excertos relacionados ao tema transcrevemos abaixo:

Primeiramente, entendo que no procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a condição de vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu a caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários na empresa notificada, que encontrava-se, na verdade na condição de empregadora.

ou seja, atribui-se maior relevância a realizados dos fatos, ou como no caso concreto, como se dava a prestação de serviço do que os contratos formalmente apresentados.

Contudo, ao contrário do argumentado, a improcedência de reclamatórias trabalhistas não afasta o vínculo configurado para efeito previdenciários, tendo em vista a autonomia da autoridade fiscal, prevista na legislação. Da leitura do dispositivo normativo descrito acima, não se identifica o condicionamento da formação dos vínculos de emprego à existência de reclamatórias trabalhistas procedentes,. No presente caso, a utilização indevida de contratação de pessoas jurídicas foi também suscitada pela autoridade fiscal do ministério do trabalho, que inclusive comunicou a situação à Receita Federal, ensejando o presente lançamento.

Quanto a impossibilidade de formação de vínculo por força do disposto na lei 11.196/05, entendo que razão não assiste ao recorrente.

A suposta incompatibilidade entre o § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis:

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.

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. Vejamos trecho do relatório fiscal:

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para chancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego travestido de avença entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do voto do parágrafo único do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005:

"Razões do voto O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade" (grifamos)

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho corrobora o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 não teve o condão de legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego.

#### AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA.

1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO(LEI N.º 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO

**EMPREGATÍCIA.** A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconómico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroverta a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente exetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. Em qualquer desses casos além de outros, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratarse de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.

**2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO.** É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT).

Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR 63935.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/06/2013, 3a Turma, Data de Publicação: 21/06/2013)(grifamos)

Há um outro precedente também do TST que não poderíamos deixar de citar, posto que vem bem nessa linha de entendimento de que a norma do art. 129 da Lei 11.196/05 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas. Vejamos:

**AGRADO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTELATÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE**

**VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO**

**DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88).**

**MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST.** A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine;

Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º,

I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconómico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e

rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se anteponham ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou tocas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido.

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3a Turma,

Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88).

1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine;

Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º,

I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconómico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se anteponham ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou tocas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e

dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido.

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3a Turma,

Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88).

MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art.

1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine;

Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º,

I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconómico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excentivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se antepõham ao império do Texto Mínimo da República Brasileira. Sejam criativas ou tocas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estamparam, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido.

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3a Turma,

Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma

citada não pode ser utilizada como escudo para proteger situações de clara afronta aos princípios dos Direitos Previdenciário e Trabalhista.

Na situação posta em julgamento não existe dúvida quanto à verdadeira relação jurídica dos sócios e empregados das pessoas jurídicas contratadas para atingir os objetivos sociais da empresa, que exerciam a atividade-fim da recorrente, com pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, requisitos da relação de emprego que restaram sobejamente comprovado nos autos.

Saliente-se que a Lei nº 13.429/2017, que prevê a terceirização nas relações trabalhistas não tem aplicação ao presente caso, posto que os fatos geradores são anteriores ao advento da mencionada lei. A regra em nosso ordenamento jurídico é a irretroatividade da lei, só podendo a mesma retroagir em casos excepcionais. Diferentemente do alegado pela recorrente, a Lei nº 13.429/2017 não é meramente interpretativa.

Noutro giro, deve ser rechaçada a afirmação de que o lançamento do crédito tributário foi baseado apenas em um entendimento jurisprudencial (Súmula 331 do TST). Destaque-se que a Fiscalização fundamentou o lançamento diante das evidências fáticas que se sobrepuiseram à forma e a Súmula 331 serviu tão somente como um esforço argumentativo de suma importância ao desiderato do procedimento fiscal.

Outro aspecto que merece ser rebatido consiste na alegação recursal de que eram contratados resultados e produtos. Não foi isso que restou evidenciado nos autos. A realização de da atividade-fim da recorrente (instrutoria e consultoria) pelas empresas contratadas nada mais eram do que a substituição da massa de empregados da recorrente em um planejamento tributário ilícito.

A afirmação de que SEBRAE Nacional realiza processo de credenciamento de prestadores de serviços de consultoria e instrutoria, sob forma de licitação, regido por princípios básicos como legalidade, igualdade, impessoalidade, não guardam sintonia com os procedimentos apurados no credenciamento das pessoas físicas vinculadas às pessoas jurídicas.

Desse modo, entendo que não procedem as alegações recursais.

### **Da Multa Qualificada**

Sustenta a Fiscalização que a recorrente agiu em conluio com as empresas contratadas para se esquivar do pagamento dos tributos e que a própria existência dos contratos caracterizaria a fraude. O dolo seria a forma escolhida pelo SEBRAE e pelos consultores e instrutores, que está eivada de ilegalidades e é realizada de forma deliberada para sonegar o recolhimento de impostos.

Todavia, entendo que a questão não é tão simplória quanto a retratada pelo Relatório Fiscal. A existência de terceirização lícita e a própria vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 são capazes de justificar o procedimento adotado pela recorrente.

Restou demonstrada a existência de uma linha tênue entre a terceirização lícita e ilícita, não tendo sido provado no presente caso qualquer ação deliberada e conduta dolosa da recorrente visando a sonegação de tributos.

Destarte, entendo que a qualificação da multa de ofício não deve ser mantida, uma vez que não foi aplicada regularmente de acordo com o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a caracterização das hipóteses definidas pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964. O relato da acusação fiscal não é suficiente para justificar a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%.

Isto posto, a multa de ofício qualificada resta afastada, devendo ser mantida a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

### **Das Multas por Descumprimento de Obrigações Acessórias**

Em razão do encaminhamento dado ao Auto de Infração por descumprimento da obrigação principal, entendo que restaram caracterizadas as condutas que resultaram no descumprimento da obrigação acessória apuradas pela Fiscalização.

Nesse tocante, deve ser mantida a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe parcial provimento, no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)  
Daniel Melo Mendes Bezerra

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Redator designado.

Em que pese o costumaz acerto, bem como os lógicos argumentos expostos pelo Relator em seu voto, com a devida vênia, uso dele discordar.

Inicialmente, cumpre ressaltar que a discordância cinge-se ao recurso voluntário, uma vez que concordo com a decisão do Relator em relação à matéria objeto do Recurso de Ofício submetida ao Colegiado.

Como exposto no Relatório, o presente lançamento teve origem na acusação de que a contribuinte remunerou consultores e instrutores com intermediação de pessoas jurídicas ou como contribuintes individuais.

De acordo com a autoridade lançadora, os consultores e instrutores contratados pela SEBRAE são fundamentais para alcance de sua missão (são imprescindíveis para a cumprimento de seu estatuto em relação à atividade-fim a que se propõe) e são contratados ilegalmente como pessoas jurídicas e excepcionalmente como profissionais autônomos. Desta forma, a fiscalização entendeu que a contribuinte “terceirizava” a execução de sua atividade-fim (qual seja, o atendimento aos pequenos negócios) por meio de contratações ilícitas destes consultores e instrutores, os quais deveriam ser, necessariamente, caracterizados como segurados-empregados.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 53/64):

#### **IX.1 Dos Consultores e Instrutores remunerados como contribuintes individuais**

144. Analisando a folha de pagamento do SEBRAE foi verificado o pagamento a profissionais autônomos nos códigos brasileiros de ocupação (CBO51) 2410, 2410-10,

2410-40, 2512- 05, 3331-10 e 2410-470. A relação dos pagamentos realizados aos autônomos se encontram no arquivo digital "Anexo 30 - Relação de autônomos constantes da folha.pdf" anexado ao presente relatório.

145. Conforme determina a súmula 331/TST as atividades-fim da empresa somente podem ser realizadas por segurados empregados e qualquer outra forma de contratação ofende a legislação trabalhista e tributária. Assim, os consultores e instrutores, profissionais necessários para que o SEBRAE realize seus objetivos estatutários somente podem ser contratados como segurados empregados.

[...]

148. No caso dos CBO 2410 e CBO 2410-10 correspondentes à classificação genérica para advogados e advogados empresariais, quando não se tratar da atividade-fim da empresa pode ser contratada em modalidade diversa de segurado empregado. No caso desta fiscalização não se tornaram fato gerador de contribuição previdenciária.

149. Em relação ao CBO 2410-40 e 2410-47052 que correspondem à classificação para Consultor Jurídico e CBO 2512-05 correspondente às atividades de economista verifica que se tratam de atividades integrantes do rol de atividades fim do SEBRAE conforme consta de seu objeto social. Vale salientar que a atividade principal do SEBRAE é consultoria e instrutoria (conforme analisado no capítulo II.2 ) e o objeto social remete que essa consultoria é "notadamente nos campos da Economia, Administração, Finanças, Legislação..."

150. Em relação ao CBO 3331-10 que correspondem à classificação para Instrutor de cursos livres verifica que se trata de atividade integrante do rol de atividades fim do SEBRAE conforme consta de seu objeto social. Vale salientar que a atividade principal do SEBRAE é consultoria e instrutoria (conforme analisado no capítulo II.2 ).

151. Foram então considerados apenas os profissionais autônomos que exerceram atividades nos CBOs 2410-40, 2410-470, 2512-05 e 331-10 como segurados empregados não declarados pelo SEBRAE.

[...]

174. O entendimento doutrinário e jurisprudencial predominante admite que a empresa contrate empresas prestadoras de serviços à terceiros para a realização das suas atividades-meio, ou seja, aquelas atividades que não são voltadas diretamente para a atividade principal da empresa contratante. Contudo, tal entendimento exige que não haja na prestação dos serviços à terceiros, a pessoalidade e a subordinação direta. Daí depreende-se que a empresa contratada dirigirá a prestação dos serviços dos seus respectivos empregados na empresa contratante, e não haverá vinculação pessoal do empregado ao serviço a ser realizado, o que significa que o trabalho pode ser realizado por diferentes trabalhadores.

[... ]

177. Em relação à atividade-fim é desnecessária a verificação dos requisitos de relações do trabalho tais como requisitos legais do conceito de empregado definidos como continuidade, subordinação, dependência, e pessoalidade haja visto que o simples fato de interposição de empresa para a realização da atividade-fim acusa flagrante de ilegalidade.

[... ]

## **IX.2 Dos Consultores e instrutores intermediados por pessoa jurídica**

178. Os contratos de prestação de serviços em que a atividade-fim da empresa contratada apresentar coincidência com a atividade-fim do SEBRAE será o caso de aplicação da atividade-fim, conforme apresentado no item 21 deste Relatório.

179. Vale ressaltar que, independente da coincidência de atividade-fim também foram analisados nos contratos (objetos dos contratos, especificações do nível de serviço) e nas ordens de serviço (título do evento, justificativa da necessidade do serviço,

descrição detalhada do serviço a ser executado e público alvo) seus elementos para verificar que se tratavam de atividades englobadas pela atividade-fim do SEBRAE.

Todavia, da leitura do Relatório Fiscal, constata-se que a fiscalização reconheceu a existência de vínculos empregatícios entre a contribuinte e os prestadores de serviços autônomos e os sócios de pessoas jurídicas mediante a invocação da Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho – TST.

Ou seja, autuação da autoridade lançadora praticamente focou e desenvolveu seu trabalho em cima da atividade-fim da contribuinte, sem demonstrar os necessários elementos que caracterizam os vínculos empregatícios.

Sobre a Súmula nº 331 do TST, ela possui a seguinte orientação:

**Súmula nº 331 do TST**

**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.

Contudo, como bem apontado pela contribuinte em suas razões de defesa, em 30/08/2018, quando do julgamento do RE 958252 (submetido ao rito da repercussão geral), o Supremo Tribunal Federal – STF entendeu pela insubstância das premissas da proibição jurisprudencial do Egrégio TST em relação à terceirização, oportunidade em que reconheceu a constitucionalidade dos incisos I, III, IV e VI da referida Súmula nº 331 do TST. Na ocasião, foi fixada a seguinte Tese de Repercussão Geral:

Tema 0725: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

Ainda sobre o tema, cito trecho da ementa do acórdão proferido pelo STF no RE 958252:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO DO TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE DA “TERCEIRIZAÇÃO”. ADMISSIBILIDADE. OFENSA DIRETA. VALORES SOCIAIS DO TRABALHO E DA LIVRE INICIATIVA (ART. 1º, IV, CRFB). RELAÇÃO COMPLEMENTAR E DIALOGICA, NÃO CONFLITIVA. PRINCÍPIO DA LIBERDADE JURÍDICA (ART. 5º, II, CRFB). CONSEQUÊNCIA DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA (ART. 1º, III, CRFB). VEDAÇÃO A RESTRIÇÕES ARBITRÁRIAS E INCOMPATÍVEIS COM O POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE. DEMONSTRAÇÃO EMPÍRICA DA NECESSIDADE, ADEQUAÇÃO E PROPORCIONALIDADE ESTRITA DE MEDIDA RESTRITIVA COMO ÔNUS DO PROPONENTE DESTA. RIGOR DO ESCRUTÍNIO EQUIVALENTE À GRAVIDADE DA MEDIDA. RESTRIÇÃO DE LIBERDADE ESTABELECIDA JURISPRUDENCIALMENTE. EXIGÊNCIA DE GRAU MÁXIMO DE CERTEZA. MANDAMENTO DEMOCRÁTICO. LEGISLATIVO COMO LOCUS ADEQUADO PARA ESCOLHAS POLÍTICAS DISCRICIONÁRIAS. SÚMULA 331 TST. PROIBIÇÃO DA TERCEIRIZAÇÃO. EXAME DOS FUNDAMENTOS. INEXISTÊNCIA DE FRAGILIZAÇÃO DE MOVIMENTOS SINDICAIS. DIVISÃO ENTRE “ATIVIDADE-FIM” E “ATIVIDADE-MEIO” IMPRECISA, ARTIFICIAL E INCOMPATÍVEL COM A ECONOMIA MODERNA. CISÃO DE ATIVIDADES ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS. ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER FRAUDULETO. PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA LIBERDADE DE DESENHO EMPRESARIAL (ARTS. 1º, IV, E 170). CIÊNCIAS ECONÔMICAS E TEORIA DA ADMINISTRAÇÃO. PROFUSA LITERATURA SOBRE OS EFEITOS POSITIVOS DA TERCEIRIZAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS REGRAS TRABALHISTAS POR CADA EMPRESA EM RELAÇÃO AOS EMPREGADOS QUE CONTRATAREM. EFEITOS PRÁTICOS DA TERCEIRIZAÇÃO. PESQUISAS EMPÍRICAS. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DE METODOLOGIA CIENTÍFICA. ESTUDOS DEMONSTRANDO EFEITOS POSITIVOS DA TERCEIRIZAÇÃO QUANTO A EMPREGO, SALÁRIOS, TURNOVER E CRESCIMENTO ECONÔMICO. INSUBSTENTÊNCIA DAS PREMISSAS DA PROIBIÇÃO JURISPRUDENCIAL DA TERCEIRIZAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DOS INCISOS I, III, IV E VI DA SÚMULA 331 DO TST. AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DA CONTRATANTE POR OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida para examinar a constitucionalidade da Súmula n.º 331 do Tribunal Superior do Trabalho, no que concerne à proibição da terceirização de atividades-fim e responsabilização do contratante pelas obrigações trabalhistas referentes aos empregados da empresa terceirizada.

(...)

22. Em conclusão, a prática da terceirização já era válida no direito brasileiro mesmo no período anterior à edição das Leis nº. 13.429/2017 e 13.467/2017, independentemente dos setores em que adotada ou da natureza das atividades contratadas com terceira pessoa, reputando-se inconstitucional a Súmula nº. 331 do TST, por violação aos princípios da livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170 da CRFB) e da liberdade contratual (art. 5º, II, da CRFB).

23. As contratações de serviços por interposta pessoa são hígidas, na forma determinada pelo negócio jurídico entre as partes, até o advento das Leis nº. 13.429/2017 e 13.467/2017, marco temporal após o qual incide o regramento determinado na nova redação da Lei nº. 6.019/1974, inclusive quanto às obrigações e formalidades exigidas das empresas tomadoras e prestadoras de serviço.

(...)

(RE 958252, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018,  
PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-199 DIVULG  
12-09-2019 PUBLIC 13-09-2019)

Ou seja, o Egrégio STF já reconheceu a inconstitucionalidade da orientação jurisprudencial do Colendo TST no que se refere às premissas adotadas para a proibição da terceirização da atividade-fim. Assim, nota-se que cai por terra o único fundamento adotado pela autoridade fiscal para a lavratura do auto de infração sob análise.

Neste sentido, o Regimento Interno do CARF – RICARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015) prevê em seu art. 62, §2º, que as decisões proferidas pelo STF sob a sistemática do art. 543-B do antigo CPC (regime de repercussão geral) devem ser observada pelos Conselheiros do CARF:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Neste sentido, não merece sustentar a autuação ora em análise, por estar embasada em orientação jurisprudencial considerada inconstitucional por decisão definitiva do STF em sede de repercussão geral.

Como exposto, a autuação da unidade preparadora foi muito voltada e focada na atividade-fim da contribuinte, sem demonstrar a necessária existência dos elementos caracterizadores das relações de emprego, quais sejam: habitualidade, pessoalidade, subordinação e onerosidade.

Como apontado pela contribuinte, a autoridade lançadora reconheceu centenas de vínculos empregatícios apenas mediante a análise dos contratos, oportunidade em que entendeu pela caracterização da relação de emprego em razão do exercício da atividade-fim pela pessoa ou empresa contratada. Contudo, ao agir desta forma, não houve uma análise detida da existência dos requisitos para a relação de emprego, o que atesta a precariedade do lançamento.

Entendo que compete à autoridade lançadora o ônus probatório da existência do vínculo de emprego entre a contribuinte e os autônomos/sócios de empresas contratadas, na medida em que a prova cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, sob pena de insubsistência do crédito tributário.

O fato de uma pessoa prestar serviços diretamente ligados à atividade-fim do contribuinte, por si só, não leva ao reconhecimento do vínculo de emprego. Via de regra, não se pode presumir a subordinação do contratado apenas mediante a análise do contrato e da atividade pela qual o mesmo foi contratado.

Transcrevo adiante trecho das razões expostas pelo Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no acórdão nº 2201-004.378, oportunidade em que expôs com clareza suas lições e análise teórica sobre o tema ora em discussão:

Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. **É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica**, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister .

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços - atividade econômica cujo o objeto é uma obrigação de fazer - por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um 'facere' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despicienda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil.”

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos

e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

" Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

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

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

(...)

**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."**

Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por desconsideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica é ônus do Fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que prestou os serviços objeto da desconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

A doutrina trabalhista é assente em reconhecer o vínculo de emprego quando presentes, simultaneamente, as características da pessoalidade, da onerosidade, da habitualidade e da subordinação.

Confrontemos as disposições da melhor doutrina trabalhista com os ditames específicos da Lei nº 11.196/05, com o objetivo de encontrarmos a exata diferenciação entre a relação de emprego e a prestação de serviços por pessoa jurídica.

Em primeiro lugar é necessário observar que a pessoalidade não é relevante no distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que tanto numa como em outra, a habitualidade, ou ausência desta, podem estar presentes. Nesse ponto é necessário recordar que nas relações comerciais

também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual.

A análise da onerosidade também não ajuda no traço distintivo. Cediço que tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços, o pagamento pelos serviços prestados está presente.

Logo, o ponto fulcral da distinção é a subordinação. Somente na relação de emprego o contratante, no caso empregador, subordina o prestador de serviços, no caso , o empregado.

**Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.**

Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.

A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso o contratante da prestação de serviços conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva onde o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordens específicas sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordista-taylorista de produção.

Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação que esta subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e por certo, desses decorre subordinação jurídica, posto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.

Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

Com essa considerações, a solução da lide tributária instaurada por meio do presente recurso voluntário será encontrada a partir da comprovação, ou não, da existência da relação de emprego, consubstanciada pela comprovação da subordinação, entre as pessoas físicas que prestaram os serviços mencionados no auto de infração e a Recorrente.

(...)

(destaques no original)

Como exposto, na visão do Fisco, a contratação através pessoas jurídicas ou de contribuintes individuais pela contribuinte seria ilícita pelo simples fato de que tais contratos

visavam – supostamente – a execução de sua atividade-fim, o que somente poderia ocorrer mediante contratação de empregados.

Contudo, não verifica-se no Auto de Infração nenhuma prova da existência dos requisitos caracterizadores da relação de emprego. Como dito, foram analisados inúmeros contratos, porém não foi apresentada nenhuma prova, ou indício, que demonstre a ocorrência de qualquer vício nos contratos, ou ainda a necessária comprovação da subordinação.

Sendo assim, entendo que devem ser acatadas as razões da contribuinte para cancelar o lançamento.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para anular o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim