



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.720675/2018-32
ACÓRDÃO	2004-000.322 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AERIS INDUSTRIA E COMERCIO DE EQUIPAMENTOS PARA GERACAO DE ENERGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

PRELIMINAR. PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVAS E DE JUNTADA DE DOCUMENTAÇÃO EM MOMENTO POSTERIOR OPORTUNO NÃO ESPECIFICADO. INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO DE ABERTURA DE FASE INSTRUTÓRIA PARA ESPECIFICAÇÃO DE PROVAS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REJEIÇÃO.

No contencioso administrativo fiscal a prova é essencialmente documental, com possibilidades de realizações de perícias e diligências, e deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo produzi-la em outro momento processual, excetuadas as hipóteses autorizativas das alíneas do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, ou quando for meramente aclaratória de elemento probatório anterior relativo à questão já controvertida pela peça impugnatória e para rebater razões da primeira instância, ainda assim, deve ser, por regra, apresentada com o recurso voluntário, salvo impossibilidade comprovada de fazê-lo na ocasião.

No contencioso administrativo fiscal não há etapa procedimental de abertura de fase instrutória para especificação de provas, sendo o protesto genérico de produção de todas as provas em direito admitidas ou o protesto para a juntada de provas documentais em momento posterior oportuno carente de fundamentação legal e preclusa a oportunidade de produzir a prova que competia ser trazida, por regra, com a impugnação.

QUALIFICAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO. SEGURADO EMPREGADO. PRIMAZIA DA REALIDADE. OCORRÊNCIA DE PRESSUPOSTOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO.

No tocante à relação previdenciário-tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando o autuado – que foi comprovadamente efetivo beneficiário do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços –, obrigado ao recolhimento das contribuições devidas conforme correto enquadramento legal para a espécie.

Comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de disparidade entre a forma de pactuação e a realidade, imperioso o reconhecimento do colaborador como segurado obrigatório da Previdência Social vinculado com o efetivo contratante, seja na modalidade segurado empregado ou na modalidade de contribuinte individual, conforme contexto fático observado e subsunção ao enquadramento legal adequado.

Enquadra-se como segurado empregado para fins previdenciário-tributário o trabalhador que prestando serviço diretamente para o efetivo contratante o faça em relação jurídica vinculada com elementos de pessoalidade, habitualidade (não eventualidade), onerosidade, alteridade e subordinação, nessa se observando elementos de vulnerabilidade e vício de consentimento em relação ao efetivo contratante – ex vi da alínea “a” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212 combinado com o art. 22, I e II, da Lei nº 8.212, e arts. 116, I, 118, I e II, 142 e 149, VII, do CTN.

Os valores pagos para segurados obrigatórios do RGPS – segurados empregados –, integram o conceito jurídico de salário de contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 512/524), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 473/483), consubstanciada no Acórdão nº 14-85.825 - 7ª Turma da DRJ/RPO, de 27/04/2018, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CARACTERIZAÇÃO. OCORRÊNCIA DE PRESSUPOSTOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO.

Havendo a demonstração dos pressupostos previstos na legislação - a pessoalidade, a não eventualidade, a onerosidade e a subordinação - caracteriza-se o vínculo empregatício, devendo ser considerados como salário de contribuição os valores de remuneração pagos.

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO – COMPETÊNCIA DA RFB.

A competência da Justiça do Trabalho para o reconhecimento da relação de emprego, prevista no art. 114 da Constituição Federal, não exclui a competência da RFB para a constituição dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias decorrentes da relação de emprego, conforme se depreende do art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99.

APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 53/60) devidamente colacionados, tendo o

contribuinte sido notificado em 31/01/2018 (e-fls. 309/310), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de autos de infração de contribuições sociais relativos às competências de 01/2013 a 12/2015 lavrados em 31/01/2018 e com ciência ao contribuinte na mesma data, assim constituídos:

- contribuições previdenciárias, parte patronal e grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos do ambiente de trabalho – GILRAT, no valor de R\$ 304.659,68;

- contribuições previdenciárias, parte dos segurados, não retidas, no valor de R\$ 25.016,18;

- contribuições a outras entidades e fundos (terceiros), a saber: Serviço Social da Indústria – SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (Salário Educação) – FNDE e Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, no valor de R\$ 608.230,86.

Da Remuneração dos Diretores Estatutários

Informa o Relatório Fiscal de folhas 53 a 60 que a autuada, no período de 2013 a 2015, ofereceu a todos seus diretores estatutários, com exceção do Presidente:

- no mês de outubro de cada ano, a remuneração normal acrescida de $\frac{1}{3}$ (adicional de férias);

- nos meses de novembro e dezembro de cada ano, a remuneração normal acrescida de 50% (1ª e 2ª parcelas do 13º salário);

- plano de saúde e odontológico, previstos na Convenção Coletiva;

- seguro de vida;

- participação nos lucros e resultados – PLR.

Isto é, a empresa pagou férias e décimo terceiro salário aos seus diretores chamados “estatutários”, pagando benefícios que são exclusivos dos empregados.

Demais disto, observou-se que os diretores estatutários, exceto o Diretor Presidente, receberam benefícios previstos na Convenção Coletiva.

Observou-se, outrossim, que os diretores estatutários da empresa e de seus dependentes receberam benefícios do plano de saúde e odontológico da empresa, o qual era disponibilizado para os empregados.

A empresa estava obrigada a fornecer seguro de vida aos seus empregados, mas se identificou os nomes dos diretores estatutários como beneficiários.

A empresa estava obrigada ao pagamento de PLR para empregados, porém se identificou os nomes dos diretores estatutários como beneficiários, exceto o Presidente da empresa.

Informa a auditoria fiscal que o pagamento de adicional de férias e décimo terceiro salário, bem como dos benefícios previstos na Convenção Coletiva – plano de saúde e odontológico, seguro de vida e PLR – referem-se exclusivamente a empregados, mas foram ofertados aos diretores estatutários, exceto o Presidente.

A empresa apresentou seu organograma, no qual observa-se sua estrutura organizacional e relações hierárquicas, demonstrando que os diretores estão em linha hierárquica imediatamente inferior ao presidente e imediatamente superior aos gerentes das respectivas áreas.

Questionada acerca da subordinação entre os diretores e o presidente, a empresa apresentou o documento de folha 252, no qual afirma essa subordinação:

“O organograma, em conjunto com as competências constantes do Artigo 14, parágrafo terceiro do Estatuto Social da Companhia, por si só, já consubstancia a inevitável conclusão da subordinação questionada. As competências técnicas de cada Diretor, portanto, são complementadas e relatadas ao crivo do Diretor Presidente durante o exercício de suas funções.”

Aduz ainda a fiscalização que, para a caracterização de empregados para fins previdenciários, é necessária a ocorrência dos pressupostos da relação empregatícia, que são: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica.

No presente caso, a pessoalidade é visível, dado que os diretores não podem constituir pessoas para exercer suas atribuições, que são personalíssimas, conforme própria descrição no Estatuto Social.

A não eventualidade é patente na medida em que as atribuições dos diretores são ínsitas ao próprio funcionamento normal da empresa.

A onerosidade é comprovada pelos dispêndios realizados pela empresa para remunerar os diretores, consoante folhas de pagamento, GFIP, DIRF e contabilidade.

Já a subordinação foi claramente demonstrada no organograma da empresa, na descrição dos cargos e reconhecida por ela (empresa), em especial ao afirmar que *“o organograma (...) consubstancia a inevitável conclusão da subordinação questionada”* e que *“as competências técnicas de cada Diretor, portanto, são complementadas e relatadas ao crivo do Diretor Presidente”*.

Por fim, afirma que o modo de contratação dos diretores estatutários, qual seja, por meio de eleição em assembleia de acionistas, não afasta de per si a condição de empregado, devendo serem observadas as condições fáticas em torno da prestação do serviço, tese abraçada pela doutrina e a jurisprudência mais modernas.

Por tudo exposto, conclui a autoridade fiscal que os diretores estatutários da empresa apresentaram todos os requisitos próprios de empregados, salvo o Presidente, e assim foram caracterizados para fins previdenciários na ação fiscal.

Foram utilizadas como base de cálculo das contribuições lançadas no presente processo as remunerações dos segurados informadas nas GFIPs da autuada com o código 11 (contribuinte individual).

Do Sr. Márcio José Marzola

Relata a fiscalização que foi constatado o pagamento de PLR ao Sr. Márcio José Marzola, além da sua inclusão como beneficiário de plano de saúde e seguro de vida, sem, entretanto, constar na folha de pagamentos, tampouco em GFIP.

Intimado a esclarecer a situação, o sujeito passivo apresentou documento no qual afirma que o Sr. Márcio Marzola foi contratado através da empresa MJM, tendo sido eleito diretor da companhia em 14 de janeiro de 2015.

Consultando os sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, constatou a auditoria que o Sr. Márcio José Marzola é sócio da empresa Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda – ME, CNPJ 07.../0001-14, sendo a empresa contratada e remunerada pela autuada, conforme DIRF e contabilidade.

Embora o Sr. Marcelo tenha sido eleito Diretor Administrativo Financeiro, continuou sendo remunerado através da pessoa jurídica, demonstrando que o vínculo inicial não foi alterado, ou seja, ele sempre atuou como Diretor, embora, formalmente, o vínculo fosse outro.

O Sr. Marcelo também recebeu PLR no período e, como esse benefício é pago em função dos resultados obtidos no ano anterior, conclui-se que ele foi, desde o início de sua contratação, diretor da empresa, embora esse vínculo tenha sido formalizado apenas em janeiro de 2015.

Além disso, a empresa realizou pagamentos ao Sr. Marzola incluindo $\frac{1}{3}$ de férias e o décimo terceiro salário, tal qual aos demais diretores estatutários.

Assim, todos os pagamentos realizados pela companhia ao Sr. Marzola, intermediados pela empresa Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda – ME, foram considerados como remuneração a diretor estatutário, e, conforme tratado no item anterior, o diretor estatutário na verdade é empregado da empresa.

Sendo assim, todos os pagamentos efetuados ao Sr. Marcelo são base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Diferentemente dos demais diretores, que constavam nas GFIPs da empresa como contribuintes individuais, o Sr. Márcio, segundo o Relatório Fiscal, jamais constou na referida declaração, razão pela qual estão sendo exigidas, além das contribuições previdenciárias, parte patronal e a terceiros, também a contribuição relativa à parte do segurado, não retida, que foram aferidas no limite máximo do salário de contribuição, tendo em vista que todos os pagamentos efetuados foram superiores a esse limite.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Afirma a fiscalização que os fatos verificados no decorrer da ação fiscal que configurem, em tese, crimes previstos na Lei nº 8.137/90 – crimes contra a ordem tributária –, serão objeto de Representação Fiscal para Fins Penais à autoridade competente para as providências cabíveis.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 316/327), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

Tempestivamente, a autuada apresentou a impugnação de folhas 316 a 327, na qual alega, resumidamente:

Da Tempestividade

O sujeito passivo demonstra ser tempestiva sua impugnação.

Dos Fatos

Nesse tópico é traçado um resumo da ação fiscal que culminou com a lavratura dos autos de infração em discussão.

Da não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a diretores estatutários.

Afirma a autuada que os valores exigidos por meio do auto de infração não estão em consonância com a legislação e o entendimento jurisprudencial atual.

Aduz que todos os diretores estatutários foram eleitos para o exercício de seus cargos por meio de Assembleia Geral de acionistas, recebendo, para o exercício dos cargos, valores a título de *pro labore*.

Esclarece que, pelos estatutos da empresa, a Diretoria era composta por 8 membros e, posteriormente, por 6 membros, que atuam com autonomia, exceto em algumas situações em que atuam conjuntamente com outro diretor, mas sem subordinação recíproca, ficando evidente a incoerência de subordinação dos diretores, já que não há no Estatuto Social qualquer elemento que indique tal

ocorrência, o que descaracteriza a existência de subordinação jurídica, elemento essencial para a caracterização da relação de emprego, na forma do art. 3º da CLT.

Inexistindo um dos elementos da relação de emprego, fica descaracterizada a existência de vínculo empregatício entre os diretores e a impugnante, não incidindo as contribuições previdenciárias exigidas por meio do presente auto de infração sobre os valores por eles percebidos, conforme dispõe o art. 109, § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que trata de contribuição devida por empregados.

Transcreve trechos de julgados do TRT-3ª e do CARF no sentido de seu entendimento.

Ressalta ainda que o argumento apresentado pela fiscalização de que os diretores estatutários recebem benefícios concedidos a empregados, como plano de saúde, plano odontológico e seguro de vida, não merece prosperar, tendo em vista que não há impedimento legal para pagamento desses benefícios a diretores estatutários, não sendo esse argumento suficiente para configurar o vínculo de emprego.

Quanto ao argumento da fiscalização de que o organograma apresentado demonstra claramente a existência de subordinação jurídica ao Diretor Presidente, este não é suficiente para caracterização da existência de relação de emprego.

Destaca que o organograma apresentado, utilizado pela fiscalização como fundamento para caracterização da subordinação jurídica dos diretores estatutários, foi criado apenas para fins organizacionais da empresa e para contemplar as novas atribuições da Diretoria, que foram alteradas em 23 de outubro de 2017, para constar como nova função do Diretor Presidente de supervisionar, coordenar e orientar as atividades dos demais diretores, em conformidade com o art. 15, §1º, “d”, do Estatuto Social vigente.

À época dos fatos geradores, no Estatuto Social não constava tais atribuições ao Diretor Presidente, inexistindo qualquer relação funcional entre os diretores eleitos, o que já é suficiente para desconstituir a argumentação trazida pela fiscalização.

Aduz ainda que mesmo após as alterações do Estatuto Social ocorridas em outubro de 2017, inexistiu supressão da autonomia dos diretores, que mantêm o poder soberano e autônomo conferido pelos acionistas por meio de Assembleia Geral, inexistindo, portanto, subordinação técnica e jurídica dos demais diretores em relação ao Diretor Presidente.

É esse o entendimento dos tribunais trabalhistas, conforme trechos de julgados do TRT-4 e TRT-6 transcritos, que reconhecem que o simples fato dos diretores se reportarem ou se sujeitarem à Presidência ou ao Conselho de Administração não tem o condão de caracterizar a subordinação jurídica.

Inexistência de vínculo empregatício entre a impugnante e o Sr. Márcio José Marzola

Argumenta o sujeito passivo que é equivocado o entendimento de que todos os valores pagos à empresa Economic Consultoria Em Gestão Empresarial Ltda ME são, na verdade, remuneração de diretor estatutário empregado, mais especificamente do Sr. Márcio José Marzola, a ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, visto que não se comprovou, de forma patente, a existência dos requisitos da relação de emprego, que justifique a desconsideração da personalidade jurídica da referida prestadora de serviços.

Aduz que sua relação jurídica com a Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda é puramente de natureza civil, sem qualquer repercussão trabalhista ou previdenciária, sendo que, em casos de fraude trabalhista/previdenciária, a empresa prestadora de serviços geralmente é constituída unicamente para esse fim, o que não ocorreu no presente caso, uma vez que a impugnante foi constituída em 10/09/2010, bem depois da constituição da Economic (14/12/2005), conforme se demonstra pelos cartões de CNPJ anexados aos autos.

Na relação mantida entre as partes inexistia o elemento da subordinação jurídica próprio do vínculo empregatício, pois, para a impugnante, pouco importava a forma como a Economic cumpria suas obrigações contratuais, mas apenas o resultado em si do serviço contratado, não havendo controle/fiscalização de horários e muito menos a prestadora dos serviços se reportava, em termos disciplinares, a qualquer gestor da impugnante, apenas apresentando os resultados objetos de sua obrigação contratual.

Inexistindo o elemento da subordinação jurídica, inexistente o vínculo empregatício.

Conclui afirmando que não cabe ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil o reconhecimento do vínculo trabalhista de empregados, com o afastamento de contrato de natureza puramente civil, regularmente firmado entre as partes, mas unicamente à Justiça do Trabalho.

Do pedido

Ao final, requer:

- a improcedência do auto de infração em relação às contribuições previdenciárias e a terceiros, sobre os valores pagos aos diretores estatutários, em razão da não comprovação de sua relação de emprego com a impugnante;
- a improcedência do auto de infração em relação às contribuições previdenciária, de segurados e a terceiros exigidas sobre os valores pagos à Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda pela não comprovação da relação de emprego;

- caso não se entenda pela improcedência, na forma do item anterior, que os valores pagos à Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda sejam tratados como remuneração a diretor estatutário, de modo que não sejam exigidas as contribuições previdenciárias e a terceiros.

Também protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, notadamente pela posterior juntada de documentos que se fizerem necessários.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Especialmente, requer o cancelamento do lançamento da exigência do GILRAT e das contribuições para Terceiros em relação aos pagamentos para diretores estatutários, pois não são segurados empregados, inexistindo comprovação de elementos para caracterização desta espécie de vínculo.

Outrossim, requer o cancelamento do lançamento em relação aos valores pagos para a empresa Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda, pois não se trata de pagamento de remunerações de forma indireta para segurados empregados, inexistindo comprovação de elementos para caracterização desta espécie de vínculo. Caso assim não entenda, considerando o critério jurídico dado ao lançamento, então que os valores pagos para a empresa referida sejam tratados como remuneração à diretor estatutário, afastando a exigência do GILRAT e das contribuições para Terceiros.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 20/05/2018, e-fl. 495, protocolo recursal em 08/06/2018, e-fl. 497, e despacho de encaminhamento, e-fl. 544), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito**- Preliminar pelo protesto de provas e juntada posterior de documentos**

Observo ter o recorrente requerido que lhe seja autorizado juntar documentos em momento posterior e protestou provar suas alegações por todos os meios de prova permitidos.

Muito bem. O art. 24 do Decreto nº 7.574, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União (*regulamenta o Decreto nº 70.235, que tem status de lei ordinária, a teor do §5º do art. 34 do ADCT da CF/1988*), disciplina que “[s]ão hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito”. Portanto, todos os meios de prova são autorizados, desde que não sejam ilícitos, na forma do parágrafo único do mesmo art. 24 do Decreto nº 7.574.

Todavia, na forma do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, que rege o processo administrativo fiscal de determinação e de exigência de créditos tributários da União, a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, que instaura a lide do contencioso administrativo fiscal, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que comprove situações ressalvadas nas alíneas “a”, “b” e “c” do mesmo dispositivo legal ou quando o novo documento seja meramente aclaratório de questão já tempestivamente controvertida pela peça impugnatória e venha rebater razões da primeira instância, ainda assim,

deve ser, por regra, apresentada com o recurso voluntário, salvo impossibilidade comprovada de fazê-lo na ocasião.

Demais disto, não caracteriza cerceamento de defesa a assertiva, em decisão de primeira instância, no sentido de que a prova cabe ser produzida com a impugnação, especialmente se a conclusão decorre da análise de requerimento de protesto pela produção de provas deduzido na peça impugnatória ao lançamento de ofício.

Vale concluir que, no contencioso administrativo fiscal, a prova é essencialmente documental, com possibilidades de realizações de perícias e diligências, devendo ser apresentada, por regra, com a impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo produzi-la em outro momento processual, excetuadas as hipóteses autorizativas mencionadas alhures.

De qualquer sorte, é certo que, no contencioso administrativo fiscal não há etapa procedimental de abertura de fase instrutória para especificação de provas, sendo o protesto genérico de produção de todas as provas em direito admitidas ou o protesto para a juntada de provas documentais em momento posterior oportuno carente de fundamentação legal e preclusa a oportunidade de produzir a prova que competia ser trazida, por regra, com a impugnação.

De mais a mais, em *obiter dictum*, quando a prova competir ao contribuinte, a diligência não pode servir ou ser determinada como instrumento para corrigir a deficiência probatória do sujeito passivo. A diligência deve auxiliar o julgador em esclarecimentos de dúvidas e aclaramentos em relação a prova já produzida pelos polos do contencioso administrativo fiscal.

Sendo assim, rejeito a preliminar.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a exigência de contribuições previdenciárias do GILRAT, além da parte dos segurados (não retidas) e contribuições para outras entidades e fundos – Terceiros (SESI, SENAI, INCRA, FNDE/Salário Educação, SEBRAE), relacionada ao período 01/01/2013 a 31/12/2015.

Como a empresa autuada teve suas contribuições previstas na Lei nº 8.212 (art. 22, I e III) substituídas pelas contribuições previstas no art. 8º da Lei 12.546, sobre as remunerações de segurados empregados devem incidir apenas as contribuições GILRAT (art. 22, II, da Lei nº 8.212), as dos próprios segurados (art. 20 da Lei nº 8.212) e Terceiros (art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 11.457).

Consta acusação fiscal (e-fls. 53/60) no sentido de que os pagamentos realizados para os diretores estatutários seriam, em verdade, remunerações pagas para segurados empregados.

Nos autos se verifica que a empresa forneceu o quadro de acionistas, cuja composição segue:

ACIONISTA	PARTICIPAÇÃO
ALEXANDRE FUNARI NEGRÃO	81,24%
XN FUNDO DE INVESTIMENTOS EM PARTICIPAÇÕES	18,20%
BRUNO LOLLI	0,14%
CÁSSIO CANCELA E PENNA	0,14%
DANIEL HENRIQUE DA COSTA MELLO	0,14%
VÍTOR DE ARAÚJO SANTOS	0,14%

Consta que a diretoria da empresa era formada, à época dos fatos geradores, pelos seguintes diretores:

NOME	CARGO	ADMISSÃO	DEMISSÃO	MODALIDADE
BRUNO VILELA CUNHA	PRESIDENTE	01/09/2010		ESTATUTÁRIO
GILSON LUIZ PICCINI FAVARA	DIRETOR RH	17/05/2011	17/12/2013	CLT
MARCOS EIDI HATORI	DIRETOR DE NOVOS PROJETOS	15/04/2013		CLT
PATRÍCIA QUEIROZ PRADO	DIRETORA DE RH	24/11/2015		CLT
VÍTOR DL ARAÚJO SANTOS	DIRETOR INDUSTRIAL	01/09/2010		ESTATUTÁRIO
DANIEL HENRIQUE DA COSIA MELLO	DIRETOR DE NOVOS NEGÓCIOS	01/09/2010		ESTATUTÁRIO
CASSIO CANCELA E PENNA	VP DE OPERAÇÕES	01/09/2010		ESTATUTÁRIO
BRUNO LOLLI	DIRETOR DE PLANEJAMENTO E GESTÃO	01/09/2010		ESTATUTÁRIO
JAMES ROJAS WATERHOUSE	DIRETOR DE ENGENHARIA	01/09/2010	01/04/2013	ESTATUTÁRIO
MÁRCIO JOSÉ MARZOLA	DIRETOR ADMINISTRATIVO FINANCEIRO	14/01/2015		ESTATUTÁRIO

Consta que os diretores estatutários, excetuado Márcio José Marzola, foram informados pela empresa como segurados contribuintes individuais, uma vez que declarados na categoria 11 da GFIP, a qual se refere a empresários e diretores não empregados.

Em relação ao diretor estatutário Márcio José Marzola, consta que ele é sócio da pessoa jurídica Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda, a qual emitia notas fiscais para a autuada, a fim de remunerar o diretor. Ele recebeu terço de férias, décimo terceiro, PLR e benefícios de plano de saúde e seguro de vida, sem, entretanto, constar na folha de pagamentos, tampouco em GFIP, pautando-se em normas de benefícios dos segurados empregados da empresa.

É fato que a fiscalização relata, em suma, que referidos diretores estatutários (*todos eles*) receberam “direitos” que competiriam apenas para segurados empregados, a saber: **(i)** no mês de outubro de cada ano, a remuneração normal acrescida de $\frac{1}{3}$ (adicional de férias); **(ii)** nos meses de novembro e dezembro de cada ano, a remuneração normal acrescida de 50% (1ª e 2ª parcelas do 13º salário); **(iii)** plano de saúde e odontológico, a partir de previsão em Convenção Coletiva de Trabalho em favor de segurados empregados; **(iv)** seguro de vida, a partir de previsão específica em favor de segurados empregados; e **(v)** participação nos lucros e resultados – PLR, a partir de pactuação específica em favor de segurados empregados.

Relata a fiscalização, ainda, que, diante da norma do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, observou elementos na relação da empresa com os diretores estatutários em situação que identifica prestação de serviços de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, ainda que na situação de diretor.

O contribuinte se insurge contra o lançamento. Sustenta que se trata de diretores estatutários eleitos. Invoca entendimentos hodiernos jurisprudenciais para permitir outras formas de vínculo que não o exclusivamente de segurado empregado. Diz que os diretores tinham autonomia nos seus cargos de direção, exceto em algumas situações que necessitam atuar conjuntamente com outro diretor, mas sem subordinação. Pondera que inexistem os elementos de vínculo de segurado empregado e que não há norma proibitiva de pagar iguais benefícios aos diretores estatutários nos moldes pagos aos segurados empregados. Pondera que organograma não comprova, por si só, subordinação. Sustenta inexistir subordinação técnica e jurídica.

Em relação ao diretor estatutário Márcio José Marzola, remunerado através de pagamentos para a pessoa jurídica Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda, sustenta que não há nada de irregular no procedimento, sendo a empresa bastante antiga, constituída significativamente anos antes dos fatos geradores, não obrigando a pessoa física a controle de jornada ou outras obrigações de vínculo de segurado empregado.

À análise.

O caso meritório dos autos trata de acusação fiscal na qual a auditoria indica uma simulação no pagamento de valores para pessoas físicas, os quais seriam “*pagamentos de verdadeiras remunerações para segurados empregados*” (art. 22, I e II, combinado com o art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, além das normas de contribuições destinadas para Terceiros), mas não estão assim declarados e reconhecidos pela empresa atuada.

Abordarei a situação com mais detalhes no decorrer do voto, após abordagem teórica primeva. Entretanto, **é certo que o debate perpassa pela possibilidade de outras formas de contratação ou de divisão do trabalho e a problemática do ato simulatório, quando comprovado.**

Muito bem. Há muito se discute na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) **se é, ou não, possível outras formas de contratação ou de divisão do trabalho, que não exclusivamente pela relação de segurado empregado ou, até mesmo, de contribuinte individual.**

Hodiernamente, o assunto ainda é problematizado, com situações práticas suscitando dúvidas, embora o Supremo conte com uma série de julgados tratando do assunto com ligeiras distinções e particularidades a depender da ótica constitucional focalizada, a teor dos precedentes, a saber:

- (i) Tema 725 (RE 958.252);
- (ii) ADPF 324;
- (iii) Tema 739 (ARE 791.932);
- (iv) ADC 66;
- (v) ADC 48;
- (vi) ADI 3961;

- (vii) ADI 5625;
- (viii) Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843;
- (ix) Agravo Regimental na Reclamação nº 39.351;
- (x) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688;
- (xi) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838;
- (xii) Inúmeras outras reclamações constitucionais;
- (xiii) E, ainda, aguarda-se a próxima manifestação que se dará no Tema 1389 da Repercussão Geral (ARE 1.532.603), o qual abordará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços; e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade.

A partir destes precedentes qualificados, é possível extrair entendimentos firmes do STF segundo o qual:

- i) **Tema 725 (RE 958.252):** *“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”;*
- ii) **ADPF 324:** *“A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”. Por isso, “É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada”;*
- iii) **Tema 739 (ARE 791.932):** A Súmula nº 331/TST e as decisões que vedam a possibilidade de terceirização de atividade-fim são inconstitucionais, haja vista o Plenário do Supremo Tribunal Federal ter proclamado a licitude da terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim;
- iv) **ADC 48 e ADI 3961:** *“É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º).”*
- v) **Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843:** *É “lícita a terceirização por ‘pejotização’, não havendo falar em irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante (Rcl 39.351 AgR; ...)”;*

vi) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688: *“A prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, fenômeno conhecido como ‘pejotização’, não constitui, só por si, fraude trabalhista, mas concretização da liberdade negocial admitida pelo Supremo no julgamento da ADPF 324”;*

vii) Tema 725 (RE 958.252): *“O direito não vive de rótulos, mas sim de uma real natureza jurídica dos contratos”* (Ministro Alexandre de Moraes, em voto-vista);

viii) ADI 5625: *“A higidez do contrato é condicionada à conformidade com os fatos, de modo que é nulo instrumento com elementos caracterizadores de relação de emprego”. “Estando presentes elementos que sinalizam vínculo empregatício, este deverá ser reconhecido pelo Poder Público, com todas as consequências legais decorrentes, previstas especialmente na Consolidação da Leis do Trabalho”. “É nulo o contrato civil ..., quando utilizado para dissimular relação de emprego de fato existente, a ser reconhecida sempre que se fizerem presentes seus elementos caracterizadores”;*

ix) ADI 5625 (no voto do redator para acórdão, Ministro Nunes Marques): O ponto nevrálgico reside exatamente em se perceber que a natureza do ajuste firmado entre profissionais e o estabelecimento será definida de acordo com a presença, ou não, daqueles elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a saber: pessoalidade, habitualidade (*ou não eventualidade*), subordinação e onerosidade. Ao se reconhecer outras formas de contratação como permitidas, não se está juridicamente afastando a possibilidade da caracterização do vínculo de emprego, se e quando, de fato, houver um simulacro para disfarçar a relação de emprego. *“Com a evolução dos tempos e a complexidade das tramas sociais, a refletirem tais avanços, modelos alternativos de relações de trabalho têm surgido naturalmente. O vínculo de emprego não deve ser o único regime jurídico a disciplinar o trabalho humano. Com efeito, a produção de bens e serviços ocorre das mais variadas formas, e não exclusivamente por meio do sistema caracterizado pela presença de um empresário e seus empregados. O princípio da valorização do trabalho não se concretiza apenas com a tradicional fórmula do vínculo empregatício, em absoluto. Para sua perfectibilização, há de se facultar tanto ao trabalhador como aos empreendedores opções legítimas para que exerçam seu ofício sob a égide de regimes jurídicos resilientes, ajustáveis às mudanças sociais e culturais – eventualmente livres, por exemplo, de subordinação e dos limites remuneratórios característicos de um salário que tenha sido previamente contratado. Isso é conveniente para todos os atores econômicos e também para a sociedade em geral”. “A Constituição é capaz de acolher muitos projetos de vida, e o legislador, no diploma em discussão, agiu com grande respeito pelas manifestações espontâneas do mercado de trabalho em questão. Bem ao revés, penso que o enrijecimento do mercado, por força de disposições legais excessivamente dirigentes, isso, sim, pode operar em desfavor da liberdade, do progresso pessoal e da dignidade profissional”. “Um dos fundamentos da ordem econômica é a valorização do trabalho humano, que sempre aparece, no Texto Constitucional, pareado com a livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, caput). Esta*

só se pode realizar numa ordem jurídica que não lhe maniete completamente, ainda que com bons propósitos. O vínculo empregatício tem seu lugar de destaque na economia de mercado, mas outras formas de arranjo trabalhista, sobretudo aquelas que surgem espontaneamente e que promovem o crescimento profissional das pessoas, devem ser igualmente respeitadas e estimuladas”.

x) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes): *“No caso específico dos profissionais de beleza, a modalidade contratual regulamentada pela Lei 13.352/2016 [contrato de parceria] faz frente a essas novas realidades de maneira estruturalmente mais satisfatória que o vínculo empregatício tradicional. (...) os novos arranjos de contrato devem submeter-se ao regime constitucional, em compatibilidade com as garantias sociais fundamentais, para que não sejam invocados formalmente com o objetivo de fraudar uma efetiva relação de emprego, comprometendo as regras que definem contornos mínimos (em prol do trabalhador subordinado) como, por exemplo, no tocante à jornada, férias e seguridade social. (...). (...). As críticas à figura do contrato de trabalho de parceria revelam uma preocupação válida com usos e aplicações possíveis para esse novo instrumento formal, mas não me convenço de que a previsão da espécie contratual sob julgamento seja, ao menos em caráter abstrato, atentatória ao núcleo mínimo de garantias sociais. Ao reverso, entendo idôneas as razões de ordem econômica e social lançadas pelo Poder Executivo e pelo Congresso Nacional em sustento à regulamentação dessa modalidade de trabalho. (...). (...). exercer a prestação de serviços com autonomia e flexibilidade, o profissional da beleza que opta pela condição de MEI tem a possibilidade de usufruir dos benefícios do Simples Nacional para pagamento de seus impostos e para o recolhimento de contribuições sociais e previdenciárias. Refuto, ainda, a alegação de que essa nova modalidade de contrato serviu apenas para disfarçar relações de emprego pretéritas, em que os requisitos do vínculo se fazem presentes, mas livrando os empregadores do ramo, notadamente os salões de beleza, da obrigação de cumprir com os deveres trabalhistas em relação a seus subordinados. Observo, a esse respeito, que, mesmo antes da edição do diploma legal impugnado, a condição de trabalhador subordinado já não era a regra no caso dos profissionais da beleza. Ao contrário, ..., a maioria dos profissionais a que se refere a Lei 13.352/2016 costuma exercer sua profissão, desde muito antes da superveniência da previsão legal do contrato de parceria, na qualidade de trabalhador autônomo, que, no exercício de sua liberdade negocial, opta pela constituição de sociedades e parcerias com salões de beleza, com diferentes finalidades, como arrendamento do espaço, infraestrutura e equipamentos e gestão compartilhada de clientela. A previsão legal do contrato de parceria nesse setor apenas formalizou condição historicamente exercida pelos profissionais de embelezamento e que, no ramo, mostra-se mais sustentável. Registro, aliás, a existência de diversos precedentes do TST e de Tribunais Regionais Trabalhistas reconhecendo possível, em momento anterior às alterações promovidas pela Lei 13.352/2016, essa relação de parceria entre o profissional e o salão de beleza, que não equivale ao vínculo tradicional de emprego em face da ausência do requisito*

da subordinação...”. “De toda forma, a Lei 13.352/2016 não exclui a possibilidade de reconhecimento da relação de emprego quanto à pessoa do profissional-parceiro, quando verificada a presença dos pressupostos que ensejam a sua caracterização, independentemente da sua configuração formal como contrato de parceria. Além de a própria legislação impugnada prever a possibilidade de reconhecimento do vínculo empregatício entre a pessoa jurídica do salão-parceiro e o profissional-parceiro (hipóteses dos incisos I e II do art. 1º-C, cumulativamente) e estabelecer que o processo de fiscalização, autuação e imposição de multas será regido pelo disposto no Título VII da CLT (art. 1º-D), prevalece em matéria trabalhista, independentemente de referidas previsões legais, o princípio da primazia da realidade, surgindo impositiva a constatação da existência de relação de emprego sempre que as circunstâncias fáticas evidenciarem a presença de subordinação, alteridade, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade. (...). (...) ... sendo certo que a verificação de burla à legislação trabalhista sob a vestidura meramente formal de um contrato de parceria acarreta a prevalência do vínculo empregatício, com o consequente reconhecimento dos direitos e verbas trabalhistas a ele atinentes.”

xi) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Luís Roberto Barroso): “... não vejo problema nessa norma [contrato de parceria], evidentemente, desde que ela seja interpretada no sentido de que, se estiverem presentes os requisitos do contrato de trabalho típico, como horário de trabalho e outras obrigações, a parceria seria uma fraude e, evidentemente, nós não chancelariamos uma fraude. (...). (...) estou validando o contrato de parceria, se for parceria mesmo; se for um contrato de emprego disfarçado, deve-se reconhecer a relação de emprego”.

xii) ADI 5625 (no voto vogal da Ministra Cármen Lúcia): “Não me convenço, com todas as vênias, de ter havido qualquer afronta à Constituição Federal, uma vez que, como foi posto aqui e realçado a partir do voto do Ministro Barroso, mas também já mencionado e explicitamente posto pelo Ministro Nunes Marques, em caso de fraude ou de uma maquiagem de um contrato de trabalho no lugar de um contrato de parceria desse salão-parceiro, as portas do Poder Judiciário continuam abertas e, portanto, não prevalecerá qualquer fraude aos direitos trabalhistas. Não me parece que esse recorte feito impeça o que seria o acesso à Justiça.”

xiii) ADC 66 (no voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia): “A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República. (...) (...) A complementariedade entre os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa é tema recorrente nos julgamentos deste Supremo Tribunal, que, atento ao sistema constitucional e às transformações das relações de trabalho, não tem se

esquivado do exame aprofundado do tema. A ênfase dada a esses vetores constitucionais pode ser exemplificada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 958.252 (Tema 725 da repercussão geral) e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 324. (...) (...). Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República. (...) (...).”

xiv) ADC 66 (no voto vogal do Ministro Dias Toffoli): *“Verifico que o dispositivo ora impugnado está em harmonia com as advertências lançadas no julgamento do Tema 725, no sentido de que os abusos podem ser coibidos pelo Poder Judiciário.”*

xv) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Cristiano Zanin – Voto em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo 10983.720180/2013-18): *“Na decisão impugnada inexistente menção a vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida. Em casos como o destes autos, a existência de vulnerabilidade é critério que vem sendo utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para a análise da existência de vínculo de emprego entre as partes contratantes e a licitude da terceirização. (...) (...). Todavia, no caso concreto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considerou presentes os pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício, mesmo não havendo vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida”. Consigna que é necessário demonstrar vulnerabilidade dos sócios das empresas, que prestavam serviços, para afastar a escolha dos envolvidos pela utilização de pessoas jurídicas.*

xvi) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Flávio Dino – Voto vogal em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo nº 10983.720180/2013-18): *“No tocante à ADC 66, a Min. Cármen Lúcia, Relatora, ao assentar, em seu voto, a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, deixou claro que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no referido dispositivo se sujeita ‘à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário, quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos’.”*

Vale sintetizar, teoricamente o STF vem entendendo ser possível haver parcerias ou sociedades; haver terceirização de atividades, seja atividade-fim ou atividade-meio; também compreende ser possível haver pejetização; igualmente, aceita outras formas de arranjo ou

subdivisão de trabalho (gênero, sendo a relação de emprego ou de contribuinte individual mera espécie de como pode ser exercido o trabalho).

O STF compreende que deve imperar a livre iniciativa, a liberdade negocial, assegurando aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. Todavia, deve haver respeito a primazia da realidade. A situação deve ser real e não um simulacro.

De qualquer sorte, o STF ainda se pronunciará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços (na seara trabalhista, é verdade, embora propagando o seu pensamento para todos os ramos jurídicos); e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade (*conferir Tema 1389 da Repercussão Geral, ARE 1.532.603*), conquanto a **tendência seja manter sua jurisprudência remansosa no sentido de que é possível outras formas de trabalho que não a relação de segurado empregado, desde que se evite o ato simulatório.**

Ao fim e ao cabo, não pode haver simulação e formas alternativas e contratuais são lícitas (trabalho autônomo, trabalho em sociedade como sócio minoritário, trabalho por meio de contrato de parceria, trabalho por meio de prestação de serviços por pessoa jurídica sociedade pessoal ou empresária etc.).

Fato é que a Excelsa Corte constitucional – *a despeito de formas alternativas possíveis para as relações jurídicas do mundo contemporâneo (reconhecendo avanços e práticas sociais hodiernas)* –, não admite escamotear uma típica relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) ou uma típica relação de segurado contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) por simulação da efetiva realidade observável.

O STF, realmente, tem assentado que os direitos não são absolutos, nem vivem de rótulos, mas devem ser de natureza jurídica observável em experiência empírica constatável. Não se permite a simulação. Dito isto, não será oponível à Fazenda Nacional os contratos civis ou atos simulados, que não traduzam a realidade (CTN, art. 123, combinado com art. 149, VII).

Não é a forma (*a partir de um rótulo*) que apontará para a licitude, mas sim os fatos efetivamente observados na prática envolvendo os partícipes da relação jurídica.

A relação de segurado empregado, para fins previdenciário-tributário, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, a saber:

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

I - como empregado:

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

Uma forma mais didática e conceitual de identificar a relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) é verificar se estão presentes os elementos a seguir:

- a) serviço prestado por pessoa física;
- b) pessoalidade;
- c) subordinação (limitação a autonomia do trabalhador com presença de subordinação às ordens direta do tomador dos serviços e demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento, ademais quando o trabalho ocorre formalmente por pessoa jurídica ela não pode se apresentar sem materialidade ou substância, com artificialismo e inexistente o propósito negocial ou a *affectio societatis*);
- d) habitualidade (não eventualidade);
- e) onerosidade mediante salário/remuneração (limites remuneratórios característicos de um salário); e
- f) alteridade, na qual o tomador do serviço assume os riscos da atividade econômica e não pode transferi-lo ao segurado empregado, o qual não assume quaisquer riscos (Lei nº 8.212, art. 15, I).

Se a auditoria fiscal observar os requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, deve reconhecer o vínculo de segurado empregado, conforme a legislação previdenciária, no âmbito da atuação fiscal-tributária. Isto é, na presença dos elementos – **pessoalidade, habitualidade (ou não eventualidade), subordinação (limitação a autonomia do trabalhador e subordinação às ordens direta do tomador dos serviços, especialmente com demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento), alteridade (ausência de riscos) e onerosidade com limites remuneratórios característicos de um salário; ainda que a prestação de serviços ocorra sob alegação de ser através de pessoas jurídicas, que se apresente sem materialidade ou substância, com artificialismo e inexistindo propósito ou affectio societatis** –, deve haver a lavratura do auto de infração com reconhecimento do vínculo previdenciário de segurado empregado pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, sendo os pagamentos base de cálculo de contribuições (Lei nº 8.212, art. 22, I e II).

A subordinação e a correlata integrada vulnerabilidade são requisitos essenciais para a caracterização do vínculo previdenciário pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, sendo necessário observar uma subordinação clássica (ou tradicional) na qual se observa o segurado empregado submetido às ordens direta do tomador dos serviços e com limitação de sua autonomia, em contexto de vulnerabilidade.

Não é suficiente a subordinação puramente estrutural demonstrando que o trabalhador se integra estruturalmente à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora. É preciso que a fiscalização demonstre, ainda que por amostragem, que o segurado empregado esteve submetido às ordens direta do tomador dos serviços e com limitação de

autonomia, subordinado em plenitude, de forma clássica, por restar, assim, caracterizada também a vulnerabilidade e o conseqüente vício de consentimento no formato paginado para a relação.

Por sua vez, a relação de segurado contribuinte individual, para fins previdenciário-tributário, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, inciso V, e suas alíneas, da Lei nº 8.212, a saber:

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

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008)

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; (Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002)

d) revogado;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Deveras, no contexto do segurado não empregado, é importante dizer que se a fiscalização reconhecer situações de trabalho como contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, inciso V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) com recebimentos de pagamentos com tal viés, deve lavrar a autuação motivadamente neste cenário, caso não reconhecido o vínculo. Isto porque, se reconhecer que atos civis não são reais deve reconhecer a simulação; e se observar a ocorrência do fato gerador (pagamentos) deve autuar.

Aliás, se quadro fático de ato simulado for observado, ter-se-á, conseqüentemente, demonstrada a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, isto de forma direta, pois se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, art. 116, I), ademais, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I) e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II), adicionalmente, a autoridade administrativa deve constituir o crédito tributário pelo lançamento, em procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, inclusive identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a penalidade cabível (CTN, art. 142), além de poder revisar de ofício atos do contribuinte, ou de terceiros, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação¹ (CTN, art. 149, VII).

Pode-se formar parcerias, trabalhar em sociedade, terceirizar, pejetizar ou estabelecer outras formas de trabalho, conquanto esteja vedado camuflar uma verdadeira relação de segurado emprego ou de segurado contribuinte individual por meio das permitidas formas jurídicas. O caso concreto denunciará o que é lícito ou ilícito. Denunciará o que é tributável ou não, a depender da materialidade e da base de cálculo e dos fatos efetivamente observáveis empiricamente na prática dos atos verificados.

Creio que a importância do controle de legalidade do lançamento de ofício não só objetive evitar a cobrança do que não seja devido, mas também vise aprimorar a forma como deve ocorrer as autuações.

Penso que é necessário que a fiscalização caracterize individualizadamente, ainda que por amostragem eficaz, a situação, demonstrando que se caracteriza no particular deste ou daquele trabalhador a efetiva situação de segurado empregado, quando for essa a acusação fiscal; ou a situação de pagamentos para contribuintes individuais quando for esse o ponto acusatório. Pode haver uma globalização (*apontamento de subordinação estrutural*), mas é preciso, ainda que por amostragem, a demonstração da **subordinação clássica** conseqüente com a demonstração da

¹ Na ADI 2446 o STF assentou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. De toda sorte, em casos de simulação, não é necessário desconsiderar atos ou negócios jurídicos, mas apenas apontar os fatos efetivamente ocorridos na prática observável, pois caracterizam a efetiva ocorrência do fato gerador.

vulnerabilidade no caso de situação de segurado empregado ou o apontamento de elementos concretos da caracterização da situação de pagamentos para segurados contribuintes individuais, conforme cada caso acusatório. Precisa se partir para a subsunção prática com alguns nomes e situações concretas, nem que por amostragem, com efetiva demonstração da realidade.

Após a construção teórica, passo a analisar o caso dos autos.

Cuida-se de acusação fiscal na qual relata a fiscalização, por outras palavras, que:

(i) os diretores estatutários não são contribuintes individuais, mas sim segurados empregados da empresa atuada, inclusive o Senhor Márcio José Marzola, que labora diretamente para a fiscalizada, sendo a Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda apenas uma interposta pessoa jurídica que, a despeito de sua posição, não desnatura os valores pagos pela atuada que se destinam para o mencionado diretor;

(ii) a natureza jurídica dos pagamentos é, indistintamente, para todos os diretores estatutários que compõe a base de cálculo do lançamento, de rendimento do trabalho (remunerações), na qualidade de segurados empregados, inclusive sendo pago férias, terço de férias, décimo terceiro, além de benefícios estipulados em normas de negociação coletiva em prol de segurados empregados;

(iii) a base de cálculo das contribuições previdenciárias de responsabilidade da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, alcança todo e qualquer rendimento do trabalho, pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, conforme previsto na alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal;

(iv) a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros alcança o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

É certo que a base de cálculo e o fato gerador da autuação foca nos pagamentos realizados aos chamados diretores estatutários, seja de forma direta ou de forma indireta.

Em suma, por vários argumentos e outros termos, indica a fiscalização que houve simulação no pagamento de valores, pois, a despeito de assim não declarados, são remunerações para segurados empregados, para fins previdenciários, ante a conceituação e enquadramento observável no vínculo específico de segurado obrigatório, considerando os elementos constatáveis por provas no caso concreto, inclusive com pagamento de verbas tipicamente destinadas para segurados empregados, tais como, férias, terço de férias e décimo terceiro.

A atuada foi qualificada como contribuinte de contribuições patronais previdenciárias (GILRAT) e de Terceiros (art. 22, II, da Lei nº 8.212, combinado com o art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 11.457) pelos pagamentos ou creditamentos dos valores para os segurados empregados (diretores estatutários).

Não se reconheceu a efetiva qualificação jurídica dos pagamentos como remunerações para contribuintes individuais ou, no caso do Senhor Márcio José Marzola, como pagamentos exclusivamente para a pessoa jurídica Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda por suposta prestação de serviços dela para a empresa fiscalizada.

Neste último caso, inclusive, o Senhor Márcio José Marzola era diretor da empresa atuada, em relação direta, pelo que não poderia prestar tais serviços de direção por meio de uma pessoa jurídica “Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda”, considerando a incompatibilidade com o objetivo social. A prestação de serviço de direção não se confunde com eventual assessoria ou consultoria. Demais disto, houve auferimento de salário indireto com o fornecimento de plano de saúde e seguro de vida pessoais e que eram destinados exclusivamente para segurados empregados, além de pagamento de PLR para o específico diretor, tudo de forma direta, dissociada e sem sustentação de vínculo com a “Economic Consultoria em Gestão Empresarial Ltda”.

Em relação aos demais diretores, que compõe a base de cálculo, observa-se, pela prova dos autos, que perceberam décimo terceiro, férias, terço de férias, além dos benefícios de plano de saúde e odontológico, seguro de vida e PLR, todos destinados exclusivamente para segurados empregados.

A atuada diz que não há norma proibitiva para tal forma de remuneração reflexa dos segurados empregados, mas, por outro lado, a legislação societária (*Lei das S/A – Lei nº 6.404, art. 152*)² afirma que a forma de remuneração da diretoria deve ser fixada em assembleia e não foi comprovado nos autos que haveria essa fixação.

O que se vê na prova colacionada e nas intimações fiscais e respostas, pelo conjunto fático descortinado, é uma situação peculiar que não reflete o conteúdo declarado e formalizado. Não há correspondência entre forma e fatos observados no objeto em análise. As ocorrências observáveis são pagamentos de verbas tipicamente de segurados empregados para os diretores estatutários que não tinham o vínculo reconhecido e, dentro da Companhia, haviam os chamados diretores empregados com registro e vínculo CLT, não havendo inconformidade na situação deles. O contribuinte, a despeito de intimado, não consegue apresentar e justificar determinadas situações especialmente a partir das intimações 5 e 6.

² Lei nº 6.404. Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

Não se comprova diferenciação entre os tipos de diretores e o porquê dos vínculos distintos ou justificar, de forma ordinariamente assertiva, o motivo da forma de remuneração dos diretores não Celetistas.

O que se observa, para tais diretores sem o vínculo de segurado empregado, é uma relação, para fins previdenciários, em contexto de segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), na modalidade segurado empregado, ante os requisitos encartados no art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212. Especialmente, a forma de remuneração reflete e expõe com representatividade significativa as observações empíricas práticas da empresa autuada.

Os valores pagos aos diretores estatutários que compõe a base de cálculo se apresentam com nítido caráter eminentemente salarial.

No tocante à questão da subordinação, inclusive pela vulnerabilidade, ela se apresenta implícita pela forma de remuneração com pagamentos de férias, terço de férias e décimo terceiro, mas também se apresenta de forma explícita pela peculiaridade relacional decorrente da própria estrutura de comando e imposição, com reconhecimento da autuada. Isto porque, a própria empresa autuada chega a responder para a fiscalização o seguinte: *“Item 10. O organograma, em conjunto com as competências constantes do Artigo 14, Parágrafo Terceiro do Estatuto Social da Companhia, por si só, já consubstancia a inevitável conclusão da subordinação questionada. As competências técnicas de cada Diretor, portanto, são complementadas e relatadas ao crivo do Diretor Presidente durante o exercício de suas atividades”* (e-fl. 252).

Longe de se cuidar de mera subordinação estrutural, tem-se nos elementos dos autos uma subordinação de vulnerabilidade que se demonstra e exhibe pelo fator relacional entre os diretores estatutários da base de cálculo e a empresa autuada, demonstrando uma relação que se conforma com os requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212. Malgrado alguma “liberdade” aparente, permanecem dependentes do poder econômico da tomadora de serviços autuada, o que se manifestava pela superposição de ordens e comandos do Diretor Presidente, não em viés estatutário puro e simples, mas em perfil de subordinação.

Portanto, muito embora os diretores estatutários tenham sido eleitos para exercerem funções que poderiam ter características de contribuintes individuais na condição de diretores não celetistas (não empregados), em realidade, na prática observável, eles receberam tratamento característico de segurados empregados para fins previdenciários, diante dos elementos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, inclusive com o pagamento do adicional de férias e décimo terceiro salário, além de benefícios destinados exclusivamente aos empregados previstos em convenção coletiva de trabalho, tais como, fornecimento de planos de saúde e odontológico, seguro de vida e PLR.

Por conseguinte, não havendo dúvidas quanto à prevalência da realidade fática sobre os aspectos formais, não há reparos nos autos de infração com relação à exigência fiscal.

Fato é que, no tocante à relação previdenciário-tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a

empresa atuada – que foi comprovadamente efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços –, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas conforme correto enquadramento legal para a espécie.

Isto porque, comprovada pela autoridade fiscalizadora a existência de disparidade entre a forma de pactuação e a realidade, imperioso o reconhecimento do colaborador como segurado obrigatório da Previdência Social vinculado com o efetivo contratante, seja na modalidade segurado empregado ou na modalidade de contribuinte individual, conforme contexto fático observado e subsunção ao enquadramento legal adequado.

Neste diapasão, enquadra-se como segurado empregado para fins previdenciários o trabalhador que prestando serviço diretamente para o efetivo contratante o faça em relação jurídica vinculada com elementos de pessoalidade, habitualidade (não eventualidade), onerosidade, alteridade e subordinação, nessa se observando a vulnerabilidade e o vício de consentimento em relação ao efetivo contratante – *ex vi* da alínea “a” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212 combinado com o art. 22, I e II, da Lei nº 8.212, e arts. 116, I, 118, I e II, 142 e 149, VII, do CTN.

Por último, não é demais repisar que os valores pagos para segurados obrigatórios do RGPS – segurados empregados –, integram o conceito jurídico de salário de contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso, rejeito a preliminar e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, rejeito a preliminar e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros